



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13411.000369/97-65
Recurso nº 137.535 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-000.797 – 1ª Turma
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado OGL COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

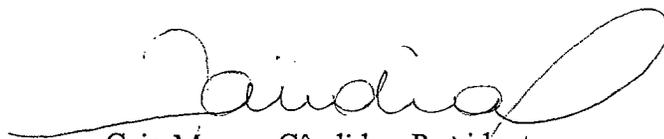
Ano-calendário: 1993, 1994

Ementa: IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. ART. 44 DA LEI N. 8.541/92. LUCRO PRESUMIDO. CARÁTER PENAL. INEXISTÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

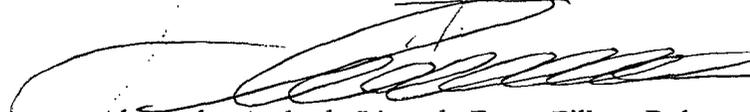
O art. 44 da Lei n. 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória n. 492/94, quando prevê a tributação em separado e definitiva das receitas omitidas pelo contribuinte, não tem natureza de penalidade, Trata-se de norma que define a base de cálculo do imposto e da contribuição social, no caso específico da omissão de receita. Inexiste, pois, previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

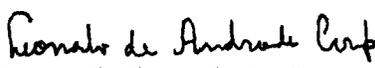
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Karen Jureidini Dias e Valmir Sandri. Participaram do julgamento os Conselheiros Nelson Losso Filho e João Carlos de Lima Junior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.



Caio Marcos Cândido - Presidente.



Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho - Relator.


Leonardo de Andrade Couto - Redator Designado

- Editado em:

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Nelson Losso Filho, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausentes, justificadamente os Conselheiros Claudemir Rodrigues Malaquias e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Em face do Acórdão nº 105-14.837, proferido pela Egrégia Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Fazenda Nacional, por seu representante, apresentou o Recurso Especial de fls. 616/627, devidamente admitido pelo ilustre Presidente daquela Câmara, pretendendo a reforma da decisão, com fundamento no art. 5, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (redação vigente à época) e nas razões seguintes.

Em 30.10.1997, a contribuinte foi cientificada do auto de infração de fls. 03/42, por meio do qual foi constituído o crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRF, no valor de R\$ 236.294,98, já incluídos juros de mora e multa de ofício de 75%, referente ao ano-calendário 1994.

O lançamento tem origem na omissão de receitas operacionais. Em face das omissões apuradas, houve, ainda, o lançamento do IRF, com fundamento no art. 44 da Lei nº 8.541/91, sendo esta a matéria do recurso especial.

A Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio da decisão recorrida de fls. 605/614, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, para cancelar a exigência do Imposto de Renda na Fonte e do PIS, sendo apenas a primeira a matéria do recurso especial.

Em suas razões, afirmou que o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, fundamento legal do lançamento do IRF, foi revogado pelo artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95. Por se tratar de norma de caráter nitidamente penalizante, em face da sua revogação, a partir de 01.01.96, deve ser cancelada a sua aplicação, em conformidade com os artigos 106 e 112 do CTN, no caso de atos não definitivamente julgados.

A Fazenda Nacional apresentou o Recurso Especial de fls. 616/627. Em suas razões, afirmou que o exame da natureza "penalizante" ou "confiscatória" da forma de tributação instituída pelo art. 44 da Lei 8.541/92 pressupõe o confronto do texto legal com dispositivos constitucionais, o que é vedado à esfera administrativa. Não obstante, alegou que a Lei n.º 8.541/92 não criou base de cálculo do imposto com natureza de sanção ao contribuinte que omitiu receitas. Não é possível afastar a tributação, ao argumento que esta teria "caráter penalizante", em vista inclusive da edição de norma posterior "menos gravosa", a qual deveria, portanto, ter efeitos retroativos. Para justificar tal afirmação, basta analisar a natureza jurídica do tributo e da pena.

Afirmou que, de acordo com o artigo 106, II, "c", do CTN, a retroação da norma "menos gravosa" justifica-se quando certa pena, imputada a prática de certo ato é diminuída ou extinta por norma posterior, eis que o ato, antes ilícito, passa a ser lícito, ou passa a ser valorado de modo menos gravoso pela sociedade. Uma norma que venha a revogar tributo não tomou lícito um fato que antes era ilícito. As normas que instituem tributo não tomam fatos lícitos ou ilícitos, ao contrário das normas que instituem pena.

Portanto, concluiu que a retroação da norma mais benéfica, jamais poderia ser utilizado para dispensar o pagamento de tributos, eis que a retroação da norma mais



benéfica está vinculada a conceitos de licitude e ilicitude do fato jurídico, de maior e menor penalização, que não possuem significado no âmbito do direito tributário; a obrigação tributária nasce independentemente da valoração do fato, se lícito ou ilícito, dado por outros ramos do direito. Nesse sentido, citou precedentes do Conselho de Contribuintes.

A contribuinte, embora intimada, em 12.12.2005, acerca da interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional, conforme AR de fls. 632, não apresentou contra-razões ao recurso.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'R' with a vertical line extending downwards from its base.

Voto

Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A matéria sob exame refere-se sobre a aplicação retroativa, aos casos pendentes de julgamento, do artigo 36 da Lei n° 9249/95, que revogou o artigo 44 da Lei 8.541/92, fundamento legal do lançamento do IRRF no presente caso.

O artigo 44 da Lei n° 8.541/92, vigente à época, determinava a incidência do IRRF, à alíquota de 25%, sobre a totalidade da receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas, que seria considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Vejamos:

TÍTULO IV Das Penalidades

CAPÍTULO II Da Omissão de Receita

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei n° 9.249, de 1995)

(grifos nossos)

O art. 44 acima transcrito da Lei n° 8.541/92, ao determinar a incidência do IRRF sobre a totalidade da receita bruta omitida, sem dúvida, impôs verdadeira penalidade ao sujeito passivo, confirmada pela sua inserção no Capítulo II do Título IV daquela lei, intitulado "DAS PENALIDADES".

Sobre o tema, é esclarecedor o entendimento manifestado no voto proferido por José Carlos Passuelo, no Acórdão CSRF/01-04.477, cujas razões de decidir adoto integralmente neste processo, como segue:

(...)

Muitos ponderam que a tributação integral da receita omitida já admitida na sistemática de lucro real e portanto, ampliar tal aplicação ao lucro presumido não é nenhum absurdo.

Concordo que tal procedimento vem sendo aceito com pouco questionamento quando a tributação ocorre pela sistemática de lucro real, mas tenho argumento que me convence de que isso é



possível. É que, no lucro real, a apropriação de custos e receitas é acompanhada por um procedimento obrigatório e tecnicamente sofisticado de registro de documentos, conforme princípios e convenções contábeis, em cujo âmbito, não sendo possível atribuir à receita omitida os custos vinculados (específicos), admite-se que os custos tenham sido registrados, até porque o grande benefício fiscal que a omissão de receita propicia (principalmente na venda de bens ou mercadorias) está justamente na possibilidade de apropriar integralmente os custos, em valores significativamente maiores que os lucros da operação, omitindo a receita delas. Esse mecanismo torna aceitável a tributação integral da omissão da receita no lucro real.

Mas, na modalidade de lucro presumido, o grande benefício que o omitente de receitas (digamos de venda de bens e mercadorias) obtém não é o benefício de aproveitar os custos para abater os resultados de outras operações, mas apenas reduzindo a tributação sobre o montante da margem estimada (presumida) definida na legislação de regência.

E, para coibir um benefício que a omissão poderia trazer à empresa que omite receitas de redução de tributos sobre, digamos 8% para as empresas que comercializam mercadorias, o fisco disporia da prerrogativa de tributar 100% do mesmo valor, é sem dúvida estabelecer penalidade exacerbada e criar dispositivo desequilibrado em razão de seus efeitos. Isso sem questionarmos eventuais incidências sobre a distribuição existente à época. E tudo gravado com 75% ou 150% de multa, dependendo do enquadramento fiscal.

Não há como não aceitar que dito mecanismo é de natureza claramente punitiva.

Isso, sem falarmos na quebra da isonomia, princípio tão decantado no direito tributário, segundo o qual, iguais devem ter tratamento idêntico, e não há como querer alterar a base de aplicação do tributo apenas pelo fato de um contribuinte haver contabilizado determinada operação e outro, adotando a mesma forma de tributar, não a tenha. Se diferença existe entre ambos, certamente não será na essência da operação nem na sua base tributável, apenas estará no procedimento de ocultar a operação, o que será cominado com multa própria para a punição de tal procedimento, como dito.

Mas, em direito fiscal, não é admissível punir com tributo. Pune-se com multa.

O tributo deve ser neutro e isonômico diante dos mesmos fatos e circunstâncias, afirmativa extensível à base impositiva.

E toda essa argumentação fica mais veemente quando se procura o motivo da revogação do artigo 43 da Lei nº 8.541/92. Isso teria ocorrido por sua inerente tentativa de quebra dos princípios apontados, por trazer no seu bojo penalidade disfarçada ou simplesmente por ter criado situação não

isonômica inaceitável? Talvez decorra até de simples aperfeiçoamento tributário. Como não tenho a resposta emitida pela autoridade legislativa, tenho que me contentar com conclusões próprias e opiniões buscadas nos diversos julgados deste Colegiado.

Tudo, porém, conduz à aceitação de que, independentemente de possível falha de elaboração legislativa observável na Lei nº 8.541/92, a colocação do dispositivo no Título IV, das penalidades, não me parece ocasional nem apenas coincidência, porquanto a exação é carregada por forte dose de penalidade, pois pune de forma desproporcional e não isonômica, e pior ainda, usando a figura do tributo, instrumento que não pode se prestar para isso. Mais, cumula, ainda, com multa de ofício. Seria a aplicação de penalidade sobre penalidade?

(...)

A conclusão prática disso é que, possuindo tais características punitivas a exação trazida no art. 43 da Lei nº 8.541/92, pode-se aplicar a retroatividade benigna contemplada no art. 106, II, do Código Tributário Nacional, dando-se efeitos retroativos à revogação perpetrada pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95, para que a revogação venha atingir a norma punitiva na sua origem, exatamente no ponto da alteração efetuada pela Lei 9064/95. Como consequência, no ano de 1995 a receita omitida seria tributada com apuração do lucro presumido adotando-se os mesmos percentuais vigentes para tributação das demais receitas declaradas, em homenagem ao conceito de lucro e respeito ao princípio da isonomia. Porém, por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

No mesmo sentido, é o seguinte posicionamento do STJ, manifestado no julgamento do Recurso Especial 801447/PR, de 26/10/2009:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE RECEITAS. REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92. PENALIDADES. RETROAÇÃO DA LEI MAIS BENIGNA. APLICABILIDADE. ART. 106 DO CTN. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. ENTENDIMENTO DA CORTE ESPECIAL DO STJ.

1. Posicionamento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal no sentido de reconhecer a retroatividade benigna (art. 106 do CTN) provocada pela revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, que continham normas com caráter de penalidade e estabeleciam a incidência

MR

em separado do imposto de renda sobre o valor da receita omitida.

2. Precedentes citados: AgRg no REsp n. 716.208/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 6/12/2009 e REsp n. 801.447/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 26/10/2009.(...)”

(REsp 801447/PR. Relator(a) Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI (1124). Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data da Publicação/Fonte: DJe 26/10/2009)

Assim, por se tratar de norma de caráter punitivo, a sua revogação pela Lei n.º 9.249/95 autoriza a incidência da retroatividade benigna, prevista no art. 106, "c", do Código Tributário Nacional, com o conseqüente cancelamento da penalidade imposta.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial, mantendo-se a decisão recorrida em todos os termos.

Sala das Sessões, 15 de dezembro de 2010.



Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator Designado

Minha divergência do Ilustre relator dirige-se ao entendimento, a meu ver equivocado, de que o art. 44, da Lei n.º 8.541/92 teria estabelecido uma penalidade e que, portanto, a revogação do dispositivo atingiria fatos geradores anteriores a ele.

O suposto carácter penal da tributação estabelecida pelos arts. 43 e 44, da Lei n.º 8.541/92 era entendimento deste Colegiado. Várias decisões foram proferidas nesse sentido, inclusive nesta Corte superior. Assim, a revogação dos dispositivos em questão pela Lei n.º 9.249/95 implicaria na aplicação da retroatividade e a insubsistência dos lançamentos formalizados com base neles.

Tal entendimento foi superado em julgados mais recentes. Prevalece hoje a tese de que a tributação estabelecida nesses artigos define quantitativamente a hipótese de incidência de tributo, mas sem carácter de penalidade, independentemente de seu carácter gravoso. Assim, não há que se aplicar o princípio da retroatividade benigna.

Veja-se o teor de ementa em julgamento recente na CSRF:

“NATUREZA DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI N.º 8.541/92. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Ao estabelecer, por meio do art. 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, a tributação em separado sobre 100% dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente a hipótese de incidência dos tributos. Inexiste previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

Do exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Leonardo de Andrade Couto
Leonardo de Andrade Couto - Redator Designado