

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

Processo nº 13805.000994/96-01
Recurso nº 103-146.592 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.004 – 1ª Turma
Sessão de 09 de março de 2009
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS-FONTE
Recorrente DORIMA CONSTRUTORA E PAVIMENTADORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

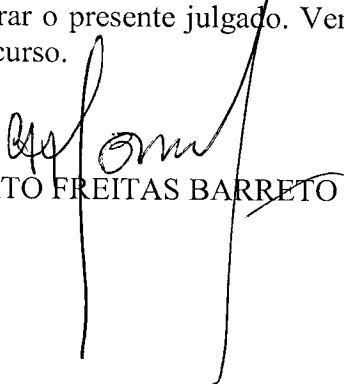
Assunto: Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992

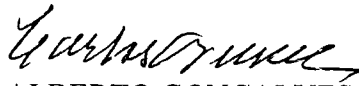
Ementa: FONTE - OMISSÃO DE RECEITAS - ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92 - Inobstante colocado no título referente a penalidades, o dispositivo não tem conotação penal, mas natureza tributária, como confirmado pelo legislador no art. 62 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, seguindo a regra do art. 144 do Código Tributário Nacional, e não a do artigo 106 do citado código. A revogação do mencionado artigo 44 pelo artigo 36, IV, da Lei nº 9.249, de 26/12/95, decorreu simplesmente da política do Governo de não mais tributar lucros distribuídos, consoante o disposto no artigo 10 da mencionada lei 9.249/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Carlos Passuello que deu provimento ao recurso.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Presidente



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

Relator

Formalizado em:

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Clóvis Alves, Marcos Vinicius Neder de Lima, Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rego, Antonio Carlos Guidoni Filho, Nelson Lósso Filho, Valmir Sandri (Substituto Convocado) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vive-Presidente Substituto).

Relatório

DORIMA CONSTRUTORA E PAVIMENTADORA LTDA., qualificada nos autos, recorre parcialmente a este Colegiado (fls.1017/1023) contra o Acórdão 103-22.414, de 27/04/2006 (fls. 986/997) que, por unanimidade de votos, negou provimento ao seu recurso contra o Acórdão 5.780/2004, da Primeira Turma da DRJ em Salvador-BA.

A empresa foi intimada do aresto desafiado em 31/08/2006 (fls. 1.016), apresentando o seu recurso especial em 13/09/2006 (fls. 1.017/1.023).

Indicou como paradigmas os Ac. 108-05.864, de 16/09/99, e 108-06.320, de 06/12/2000, anexos por cópia às fls. 1024/1035 e 1036/1044, respectivamente.

A Recorrente, que declarou o imposto com base no lucro real, diz que as exigências de IRPJ e CSLL foram objeto de opção no REFIS 3, restringindo-se o presente Recurso Especial unicamente ao IRRF de 1993, lançado com base no art. 44 da Lei nº 8.541/92.

A sua inconformidade está no fato de a Câmara recorrida ter entendido que o art. 44 da Lei nº 8.541/92 não constitui penalidade, mas sim tributo, uma vez que tal dispositivo estava contido no Título IV da referida lei intitulado “Das penalidades”.

Essa penalidade, assevera, foi expressamente revogada pelo artigo 36, IV, da Lei nº 9.249/95 com o condão de cancelar o IRRF lançado contra a pessoa jurídica, outrora passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiárias.

A ementa do acórdão não contempla a questão da penalidade, mas o seu voto condutor afirma:

“Quanto à tributação reflexa de CSLL e IRRF, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, a decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção. O IRRF do ano-calendário de 1993 foi exigido nos termos da lei de regência, art. 44 da Lei 8.541/92, e não constitui penalidade, mas sim tributo.”

Os paradigmas indicados pela Recorrente estão assim ementados, em relação à matéria sujeita ao deslinde desta Turma:

Acórdão nº 108-05.864, de 16/09/99:

“LEI 8541 – ARTIGOS 43 E 44 – PENALIDADE – RETROATIVIDADE BENIGNA – REVOGAÇÃO EXPRESSA – ARTIGO 36, IV, DA LEI 9249/95 – CSLL – IRPJ – IRF – Com a revogação expressa dos artigos em destaque, inseridos no Título “Das Penalidades” e com esta natureza, aplica-se a norma do artigo 106 do CTN, eliminando-se a aplicação da pena, transmutada em tributação. Prevalência das regras anteriores que autorizam reduzir a base tributável do IRPJ para 50% (cinquenta por cento) da receita omitida e cancelar

o IRRF lançado contra a pessoa jurídica, passível de ser exigido das pessoas físicas beneficiadas.”

Acórdão nº 108-06.320, de 06/12/00:

IRRF – ARTIGO 44 DA LEI 8541/92 – REVOGAÇÃO – PENALIDADE – RETROATIVIDADE BENIGNA – A revogação expressa do artigo em destaque, que tinha caráter de penalidade, importa em aplicação do instituto da retroatividade benigna.”

O ilustre Presidente da Terceira Câmara pôs em testilha o aresto recorrido com os paradigmas apresentados, analisando-os, concluiu pela existência de dissídio jurisprudencial. Deu seguimento ao recurso e intimou a Fazenda Nacional do seu teor e do despacho proferido (fls. 1.046/1.048).

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso, sustentando o acerto do julgado, com remissões a ensinamentos de Larenz, Savigny, Ricardo Lodi Ribeiro e de Alberto Xavier. Demonstra a evolução da disposição do art. 44 da Lei 8.541/92, objeto do dissenso, e o art. 62 da Lei nº 8.981/95, e afirma que o dispositivo da Lei 8.541 foi revogado pela Lei nº 9.249, de 26/12/95, por ter abolido em seu artigo 10 a tributação do Imposto de Renda na Fonte na distribuição de lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas. Não se tratando de norma penal, aplica-se o artigo 144, caput, do CTN que trata da materialidade do lançamento e não do art. 106, dessa lei nacional.

É o relatório.



Voto

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator

Recurso tempestivo e assente em lei. Foram preenchidos os pressupostos estabelecidos no inciso II do art. 3º do Decreto 83.304, de 28/03/79, e no art. 32, inciso II, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes (RICC), baixado pela Portaria MF nº 55, Anexo II, de 16/03/98, e inciso II do art. 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, constante do Anexo I, da citada portaria ministerial.

Tomo, pois, conhecimento do recurso do contribuinte por ter demonstrado a ocorrência de dissenso, resguardado o prazo para a interposição de seu apelo, como bem demonstrou o ilustre Presidente da Quinta Câmara.

Igualmente, tomo conhecimento das contra-razões da Fazenda Nacional apresentadas com fundamento no artigo 34, § 1º, do citado RICC.

Como se consignou no relatório, a empresa declarou o imposto com base no lucro real.

Toda a construção interpretativa dos paradigmas repousa apenas no fato de que o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 está inserido no Título Das Penalidades e, por isso, quando o artigo 24 da Lei 9.249 estabeleceu que a tributação da omissão de receita deveria ser tributada de acordo com o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica, e revogado o art. 44 da Lei nº 8.541/92, aplicar-se-ia o art. 106 do CTN que trata da retroatividade benigna.

É certo que essa Turma já se manifestou nesse sentido, sendo eu vencido nessas oportunidades.

O fato de o dispositivo estar inserido no capítulo das Penalidades não significa, pura e simplesmente, que se torne uma penalidade o que é tributo.

Ricardo Lodi Ribeiro, no artigo A interpretação das Leis Tributárias, feriu com grande acuidade essa questão. Diz ele:

“Muito se diz que, no plano externo, a norma deve ser interpretada de acordo com a posição topográfica em que é encontrada no texto legal. Embora essa adequação, no plano externo, não seja destituída de relevância, já que muitas vezes a localização da seção, do capítulo, do título ou do livro onde são encontradas as normas sirvam como subsídio à sua compreensão, também não se pode desconsiderar o fato de que em muitos casos o dispositivo é inserido em local errado.”

Exemplo mal sucedido da interpretação do dispositivo, de acordo com a sua localização do texto, no Direito Tributário brasileiro, é a conclusão de que as contribuições incidentes sobre o lucro, o faturamento e a folha de salários não teriam natureza tributária por estarem inseridas fora do capítulo da Constituição destinado ao Sistema Tributário Nacional. Ora, constituindo verdadeiros impostos com destinação específica, não há dúvida quanto à

natureza tributária de tais contribuições sociais a despeito de estarem previstas no artigo 195 da Magna Carta, e portanto fora do Sistema Tributário Nacional”. Alerta ainda o autor que o Plenário do STF entendeu nesse sentido, no julgamento do RE 138.284-8/CE, Relator Ministro Carlos Velloso.

E Esta Turma tem aplicado esse entendimento em seus julgados na apreciação da decadência das contribuições sociais, ao repetir que elas, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, têm natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988.

Ao ensejo do julgamento do Recurso 105-142103, em que fui vencido, tive a oportunidade de analisar a natureza dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, e concluir:

“...Quanto ao segundo fundamento apresentado pelo aresto recorrido, ou seja, de que artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 tem caráter de penalidade, peço vênia, para discordar, embora seja ele acolhido pela maioria desta Turma.

Deveras, em diversas oportunidades já manifestei o meu convencimento de que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 não tem caráter de penalidade, mas apenas uma forma de tributação que ao legislador é dado constitucionalmente o direito de adotar.

Malgrado o dispositivo esteja impropriamente contido no Título IV da Lei nº 8.541/92, referente a Penalidades, entendo que se trata de tributo, tendo o legislador, na elaboração dessa norma, se filiado à corrente que entende que os custos, despesas e encargos referentes às receitas omitidas já as afetaram, e, assim, não se poderia dizer que o tributo incidiria sobre o total da receita, com abstração dos custos, despesas e encargos necessários à sua percepção. E por isso o seu valor integral tem-se como distribuído aos sócios.

A afirmação de que não se pode confundir penalidade com tributo para dar efeito retroativo à norma de tributação, como se de sanção se tratasse, é, a meu ver, absolutamente correta.

A tributação em separado já era conhecida de nosso ordenamento jurídico tributário, ao dispor no Decreto-lei nº 1.598/77 sobre as formas de omissão de receitas indicadas por suprimimento de caixa, saldo credor de caixa, e por manutenção no passivo de obrigações já pagas (art. 12, §§ 2º e 3º).

Com efeito, diz o referido artigo e seus §§ 2º e 3º:

Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

.....” omissis”

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.



§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

O § 1º do artigo 43 da Lei nº 8.541/92, cuja redação não foi alterada sequer pela MP nº 492/94, afirma que o valor apurado, consoante dispõe o “caput” do referido artigo, serviria de base de cálculo para as contribuições sociais e, para não deixar dúvidas, ainda estabeleceu no § 2º, seguinte, que o valor assim determinado não comporia a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão seriam definitivos. Deixou muito claro, o tratamento especial.

Confira-se, também, o que dizem os artigos 43 da Lei nº 8.541, de 23/12/92:

“Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, à alíquota de 25%, de ofício, com os acréscimos e as penalidades de lei, considerando como base de cálculo o valor da receita omitida.

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social.

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos. (Redação dada pela Lei nº 9.064 de 20.06.1995)

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.”

Assim, comprovada nos autos a omissão de receitas, devem ser mantidas, não apenas a contribuição para o PIS e a COFINS (como acertadamente procedeu a e. Câmara recorrida), como também a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na forma lançada e confirmada em primeira instância.

Em relação ao imposto de renda na fonte, dispõe o art. 44 da Lei nº 8.541/92:

“Art. 44. (...)

“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.”

Malgrado, repita-se, o dispositivo esteja impropriamente contido no Título IV da Lei nº 8.541/92, referente a Penalidades, entendo que se trata de tributo, uma vez que o legislador pode instituir imposto de renda exclusivamente na fonte, como o fez no art. 44 da mencionada lei.



Comprovada que foi a omissão de receitas, também aqui o lançamento deve ser mantido.”

Está-se, portanto diante da regra estabelecida no artigo 144, “caput”, do CTN, que diz:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

“Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, **ainda que posteriormente modificada ou revogada.**(negritei)

Vejo-me agora diante de exemplo significativo que se acresce aos por mim então apresentados, e de explicação plenamente convincente da evolução legislativa sobre a matéria.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 8.541/92:

“Art. 62 - A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do imposto de renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%.”

e inseriu o dispositivo no Capítulo V – “DA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE”.

Deixou claro o legislador que mantinha a norma tributária contida no dispositivo cuja redação alterou, com aumento da alíquota para 35%, e que o seu lugar não era no Título DAS PENALIDADES, posto que não tinha conteúdo penal.

Esse dispositivo veio a ser revogado pelo artigo 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/95

“Art. 10 - Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.”,

não porque estivesse errado, mas devido à política adotada pelo Governo de não mais tributar lucros distribuídos.

E, em razão disso, determinou o legislador, no artigo 24 dessa lei, que

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Como ficou demonstrado, o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, não tinha conotação penal, não seguindo comando do artigo 106 do CTN, mas natureza tributária, na trilha da regra do artigo 144 do CTN.

Em resumo:



Inobstante colocado no título referente a penalidades, o dispositivo não tem conotação penal, mas natureza tributária, como confirmado pelo legislador no art. 62 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, seguindo a regra do art. 144 do Código Tributário Nacional, e não a do artigo 106 do citado código. A revogação do mencionado artigo 44 pelo artigo 36, IV, da Lei nº 9.249, de 26/12/95, decorreu simplesmente da política do Governo de não mais tributar lucros distribuídos, consoante o disposto no artigo 10 da mencionada lei 9.249/95.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 09 de março de 2009.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES