



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 13808.001765/97-56
Recurso nº : 134171
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.:1992 E 1995
Embargante : AMI DO BRASIL REPRESENTAÇÕES, ASSESSORIA E
CONSULTORIA LTDA
Embargada : SÉTIMA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 06 DE JULHO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.155

IRPJ – CERCEAMENTO DE DEFESA – NULIDADE – INEXISTÊNCIA.
Quando o contribuinte toma ciência do Auto de Infração não se pode exigir que o Poder Público lhe entregue fotocópias de todos os documentos existentes no processo, devendo, sim, deixar à sua disposição para ter o devido acesso e realizar as reproduções que entender necessárias à sua defesa.

DECADÊNCIA – IMPOSTO DE RENDA – LEI Nº 8.383/91 – LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO – ART. 173, I DO CTN. Até o advento da Lei n.º 8.383/91, o IRPJ era considerado tributo com lançamento por declaração. Assim, o prazo decadencial era o constante do art. 173, I do CTN, mas que, em função do parágrafo único desse mesmo dispositivo, poderia ser antecipado para a data da entrega da declaração. No presente caso, entre a data da entrega da declaração e o lançamento de ofício transcorreram-se mais de 05 (cinco) anos, motivo pelo qual se operou a decadência.

DECADÊNCIA – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – §4º DO ART. 150 DO CTN. Ao Imposto de Renda na Fonte aplica-se o §4º do art. 150 do CTN, para fins de cômputo do prazo decadencial. Desta forma, os fatos ocorridos em período superior ao prazo de cinco anos até o lançamento de ofício foram alcançados pela decadência, não podendo ser tocados pelo Poder Público.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA. Toma-se de empréstimo ementa assinada pelo Conselheiro Natanael Martins, quando assevera que “A não comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, da efetiva entrada e da boa origem dos recursos, caracteriza omissão de receitas” (Recurso Voluntário n.º 115202). No presente caso, verifica-se que a aplicação do art. 181 do RIR/80 não ofendeu qualquer preceito constitucional, pois as presunções de omissão de receita, apesar de ser

Natanael Martins

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

instituto excepcional para utilização por parte da Fiscalização, quando lastreada em documentos e fortes fatos indiciários, servem de respaldo para a inversão do ônus da prova, do qual, todavia, não conseguiu se livrar a Recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AMI DO BRASIL REPRESENTAÇÕES, ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os Embargos de Declaração, para RE-RATIFICAR o Acórdão 107-07.416, de 05/11/2003, no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade dos lançamentos, acolher a preliminar de decadência em relação ao exercício de 1992, período base de 1991, para o IRPJ, e também acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até abril de 1992 em relação ao IRRF, e no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para afastar as exigências relativas ao IRPJ lançadas relativos ao período de 01/01/1992 a 30/06/1992, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. vencidos os conselheiros Octavio Campos Fischer (Relator), Hugo Correia Sotero e Natanael Martins. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nilton Pêss. O conselheiro Luiz Martins Valero, declarou-se impedido de votar.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRÉSIDENTE


NILTON PÊSS
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 26 OUT 2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Nunes', written in a cursive style.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Recurso nº : 134171
Embargante : AMI DO BRASIL REPRESENTAÇÕES, ASSESSORIA E
CONSULTORIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração em Recurso Voluntário, opostos, dentro do prazo legal, por AMI DO BRASIL REPRESENTAÇÕES, ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA, que foi autuada, em 06.05.97, pelo não pagamento de IRPJ e decorrentes, por omissão de receitas nos anos calendários de 1991 a 1994.

No acórdão embargado, decidiu-se votar "no sentido de (a) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, (b) acolher a preliminar de decadência em relação ao exercício de 1992, ano base de 1991 para o IRPJ, bem como (c) para os fatos geradores ocorridos até abril de 1992 em relação a IRRF e, no mérito, (d) afastar a multa por atraso na entrega da DIRPJ de 1992 e (e) negar provimento ao Recurso Voluntário". A ementa do acórdão foi assim elaborado:

IRPJ – CERCEAMENTO DE DEFESA – NULIDADE – INEXISTÊNCIA. Quando o contribuinte toma ciência do Auto de Infração não se pode exigir que o Poder Público lhe entregue fotocópias de todos os documentos existentes no processo, devendo, sim, deixar à sua disposição para ter o devido acesso e realizar as reproduções que entender necessárias à sua defesa.

DECADÊNCIA – IMPOSTO DE RENDA – LEI Nº 8.383/91 – LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO – ART. 173, I DO CTN. Até o advento da Lei n.º 8.383/91, o IRPJ era considerado tributo com lançamento por declaração. Assim, o prazo decadencial era o constante do art. 173, I do CTN, mas que, em função do parágrafo único desse mesmo dispositivo, poderia ser antecipado para a data da entrega da declaração. No presente caso, entre a data da entrega da declaração e o lançamento de ofício transcorreram-se mais de 05 (cinco) anos, motivo pelo qual se operou a decadência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

DECADÊNCIA – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – §4º DO ART. 150 DO CTN. Ao Imposto de Renda na Fonte aplica-se o §4º do art. 150 do CTN, para fins de cômputo do prazo decadencial. Desta forma, os fatos ocorridos em período superior ao prazo de cinco anos até o lançamento de ofício foram alcançados pela decadência, não podendo ser tocados pelo Poder Público.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA. Toma-se de empréstimo ementa assinada pelo Conselheiro Natanael Martins, quando assevera que “A não comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, da efetiva entrada e da boa origem dos recursos, caracteriza omissão de receitas” (Recurso Voluntário n.º 115202). No presente caso, verifica-se que a aplicação do art. 181 do RIR/80 não ofendeu qualquer preceito constitucional, pois a presunção de omissão de receita, apesar de ser instituto excepcional para utilização por parte da Fiscalização, quando lastreada em documentos e fortes fatos indiciários, servem de respaldo para a inversão do ônus da prova, do qual, todavia, não conseguiu se livrar a Recorrente.

Alega a Embargante que, em razão do reconhecimento da decadência para o ano-calendário de 1991, deve ser reestabelecido o prejuízo fiscal desse período. Alega que se trata “de reconhecimento do direito da recorrente de compensação dos prejuízos fiscais de 1990, 1991 e 1992, com as receitas omitidas em 1993 e 1994, para efeito de IRPJ; e à compensação de base negativa da CSLL de 1991, com as receitas consideradas omitidas em 1993 e 1994. Essa questão, que foi levantada na impugnação, no recurso, no memorial..., tem conteúdo que transcende o mero aspecto de execução do julgado pelo órgão incumbido da arrecadação tributária. É imperativo, portanto, que o colegiado sobre ela se manifeste, para que o órgão de execução tenha plena compreensão do alcance do julgado e realize corretamente os cálculos de sua alçada” (fls. 1052 e 1053).

Assim, a Embargante apresentou “demonstrativos de cálculo da compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL (decorrente, tal compensação, da exclusão das exigências de IRPJ e CSLL relativas a 1991) com as receitas consideradas omitidas nos anos de 1992, 1993 e 1994. Registra ainda que, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

conseqüência de tal compensação, as exigências de IRRF relativas a 1992, 1993 e 1994 deixam de subsistir, solicitando à Câmara que esclareça também este ponto" (Fls. 1053).

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'R' followed by a series of loops and a final flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

VOTO VENCIDO

Conselheiro - OCTAVIO CAMPOS FISCHER, Relator.

Os Embargos de Declaração são tempestivos, merecendo ser admitido.

A questão em discussão tem por pano de fundo um problema bastante importante, que é o reconhecimento do caráter sancionatório da Lei nº 8.541/92, especificamente no seu art. 41.

Sobre o assunto, recentemente, redigi texto doutrinário, para coletânea organizada pelo ilustre tributarista Dr. Marcelo Magalhães Peixoto, que utilizo para acolher os presentes Embargos de Declaração:

“1. Considerações Iniciais

Com o presente estudo, pretendemos desenvolver uma análise a respeito do caráter punitivo do art. 43 da Lei nº 8.541/92 e dos efeitos da sua revogação pela Lei nº 9.249/95 (art. 36). Em que pese tratarmos de uma legislação não muito recente, a atualidade e a importância de seu estudo apresentam-se claras pelo fato de verificarmos que ainda não se alcançou uma orientação pacífica na jurisprudência, administrativa e judicial.

Pelo §2º do art. 43 da Lei nº 8541/92, em sua redação original, a omissão de receita não poderia compor a determinação do lucro real,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

de forma que a tributação seria realizada com alíquota de 25% sobre o valor da receita omitida, além dos acréscimos e penalidades de lei:

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.

(...)

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

Com a Lei nº 9.064 de 20.06.1995, tal regulação passou a ser adotada, também, para o lucro presumido e para o lucro arbitrado. Esclareça-se que esta lei é originária da Medida Provisória nº 423/94, que, a partir da sua terceira reedição, consubstanciada na Medida Provisória nº 492 de 5 de maio de 1994, através do seu art. 3º, conferiu novo alcance ao supracitado §2º:

§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.

Inicialmente, pretendia-se fazer incidir tal dispositivo já a partir de 9 de maio de 1994, nos termos do art. 7º da MP 492/94:

Art. 7º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1994, exceto o disposto nos arts. 3º e 4º, que aplicar-se-ão aos fatos geradores ocorridos a partir de 9 de maio de 1994.

Porém, para evitar questionamentos em torno do princípio da anterioridade, a MP 544/94, quinta reedição da MP nº 423/94, não repetiu essa específica determinação:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Art. 8º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, com referência aos artigos 1º, 2º e 5º, a partir de 1º de janeiro de 1994.

Com isto, considerou-se que a nova redação do §2º do art. 43 da Lei nº 8.541/92 somente passou a produzir efeitos a partir do ano-calendário de 1995. Tal entendimento foi agasalhado pelo próprio Conselho de Contribuintes, como se verifica dos seguintes precedentes:

Recurso de Divergência: 107-121524 - Acórdão: CSRF/01-03.776
1ª Turma da CSRF - Relator: Manoel Antônio Gadelha Dias
Data da Sessão: 18/02/2002

Ementa: IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - ANOS DE 1993 e 1994 - ART. 43, LEI 8.541/92 - A determinação do art. 3º da MP 492/94, de que as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8541/92 passariam a incidir, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 09/05/94, por não constar das reedições subseqüentes, nem da Lei 9064/95 em que foi convertida, e em respeito ao princípio da anterioridade, pela majoração da base de cálculo para 100%, só pode ser aplicada a partir de 1995.

Entretanto, o art. 36 da Lei n.º 9.249/95, que, por força do art. 35, somente produziu efeitos a partir de janeiro de 1996, estabeleceu expressamente a revogação do supracitado artigo 43 (além do art. 44):

Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

(...)

IV - os art. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

O tratamento da omissão de receitas passou, então, a ser feito nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/95, pelo qual o valor do imposto a ser pago seria determinado de acordo com o regime de tributação a que estivesse submetida a pessoa jurídica:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

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.

Em suma, na vigência do art. 43 da Lei nº 8.541/92, a omissão de receita era tributada em separado, tendo como base de cálculo o valor da omissão. Com o advento da Lei nº 9.249/95, a tributação da omissão passou a ser feita de acordo com o regime a que estava submetido a pessoa jurídica no momento em que ocorreu a infração.

A partir deste quadro normativo, é pertinente indagar se o art. 43 da Lei nº 8.541/92 tinha ou não um cunho sancionatório e se, em caso afirmativo, por força do art. 106, II do CTN, a sua revogação poderia provocar a retroatividade da norma revogadora, acaso mais benéfica ao contribuinte:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Tal questão é relevante para os contribuintes que foram tributados pelo lucro real de 1993 a 1995, mas, em relação àquelas pessoas jurídicas que optaram pelo lucro presumido, não se pode dizer que o debate restringe-se apenas ao ano-calendário de 1995, em razão do advento da MP nº 492/94 e reedições.

Isto porque a apuração da omissão de receita, nessa modalidade de tributação, já apresentava um tratamento normativo similar, ao menos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

desde a Lei nº 6.468/77, cujo art. 6º, que foi repetido pelo art. 396 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, assim prescrevia:

Verificando a fiscalização a ocorrência de omissão de receita, deverá considerar como lucro líquido o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos valores omitidos, que ficará sujeito ao pagamento do imposto à razão de 30% (trinta por cento), acrescido das penalidades cabíveis.

É dizer, a omissão de receita, para o lucro presumido, já recebia uma tributação diferenciada das receitas não omitidas pelo contribuinte. Assim, se na Lei nº 8.541/92, o art. 43 impunha que se levasse em consideração o total das receitas como base de cálculo, no supracitado Decreto-Lei estipulava-se 50% dos valores omitidos como base para a aplicação da alíquota de 30%. Alterou-se apenas a alíquota (de 30% para 25%) e a base de cálculo (de 50% para 100%), mas a lógica de tributação foi mantida.

2. A Regra da Anterioridade Tributária e o Art. 36 da Lei n.º 9.249/95

Uma primeira tentativa de análise da questão poderia ser feita a partir da regra da anterioridade, prevista no art. 150, III, "b" da CF/88.

Estipula tal norma constitucional que é vedado aos entes federativos "cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os aumentou ou instituiu".

Tem-se, de forma inquestionável, que a norma da anterioridade somente se aplica às situações em que há instituição ou majoração de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

um tributo. Assim, quando a norma tributária alterar o ordenamento jurídico, mas não levar à criação ou ao aumento do ônus tributário, não há que se cogitar da aplicação de tal preceito constitucional.

Com base nesse raciocínio, poder-se-ia construir a conclusão de que, mesmo não se admitindo o caráter punitivo dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a sua revogação produziria efeitos já em 1995 e não em 1996, pois se o art. 36 da Lei nº 9.249/95, não implicou em qualquer aumento ou criação de tributo não precisaria observar a regra da anterioridade (É o entendimento de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo: Imposto de renda. Omissão de receita. Regime jurídico. Aplicação imediata da lei tributária. Retroatividade da lei punitiva benéfica. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo : Dialética, n. 107, p. 94, 2004).

Todavia, não se adota uma tal orientação em razão, especificamente, do art. 35 da Lei nº 9.249/95, ter estipulado a data de 01.01.96 como o termo inicial para a produção dos efeitos de toda essa lei e não somente para os dispositivos que importassem em aumento da carga tributária. Trata-se de opção dessa própria lei que seus efeitos se realizem somente a partir do ano seguinte ao da sua entrada em vigor. Não há aqui, portanto, choque com a regra da anterioridade. Imagine-se, por exemplo, se a lei tivesse determinado como data inicial para a produção de seus efeitos o ano de 2005. Neste caso, de 1995 até 2004, algum de seus dispositivos poderia ser aplicado pelo Poder Judiciário? Não. A não ser que, dentre eles, encontrássemos um que, por força de uma norma de hierarquia superior, devesse ser aplicado em outra data; por exemplo, de forma retroativa, em razão do art. 106, II do CTN. Todavia, o fato do art. 150, III, "b" da CF/88, determinar que todo e qualquer dispositivo legal majorador ou instituidor de tributo só



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

pode incidir no exercício seguinte, não implica em obrigatória leitura inversa de que todos os demais dispositivos que não signifiquem aumento ou instituição de tributo sempre devem incidir (produzir efeitos) já no mesmo ano em que são publicados ou em que entram em vigor.

Assim, entendemos que a única forma de admitir a aplicação da revogação dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 a (s) período (s) anterior (es) a 1996 está na caracterização de tais dispositivos como uma forma de punição ao contribuinte que omitiu receita; o que será discutido mais à frente.

3. Do Argumento Topográfico

Frise-se, porém, que a caracterização do caráter punitivo dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, não pode estar fundada no argumento de que os mesmos encontravam-se previstos em capítulo com o título "Das Penalidades". A localização de um dispositivo em determinado texto de lei não é importante para a investigação da natureza jurídica do instituto por ele tratado. Pode até servir de indício, primeiro passo de investigação, mas não é um norte seguro e não pode ser tomado como elemento conclusivo e definitivo.

Lembre-se, por exemplo, a discussão travada a respeito da natureza jurídica das contribuições previstas nos arts. 195 e 239 da CF/88. Alguns respeitados doutrinadores entendiam que, por estarem fora do Título da Constituição de 1988 dedicado à tributação, não ostentavam elas a natureza de tributo (Especificamente em relação ao art. 195 da CF/88)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

ver. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 124). Mas, a maioria da doutrina e da jurisprudência não se curvou a tal linha de argumentação. Consolidou-se, ao revés, a orientação de que a topografia normativa de um instituto não define a sua natureza jurídica, o que deve ser seguido, também, para a análise que se pretende desenvolver no presente trabalho.

4. Tributo não é sanção por ato ilícito

Por outro lado, é, igualmente, importante mencionar que, tradicionalmente, o direito tributário brasileiro separa o tributo da sanção por ato ilícito. Paulo de Barros Carvalho leciona que se trata de traço sumamente relevante para a compreensão daquele, “uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários” (*Curso de direito tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 26). Assim é que o art. 3º do CTN fez questão de deixar claro que:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ricardo Lobo Torres assevera, ainda, que “A ressalva do art. 3º do CTN, de que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção de ato ilícito, serve para as duas situações: nem o tributo sanciona o ato ilícito, nem a penalidade é tributo” (*Curso de direito financeiro e tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2002, p. 302).





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Não se deve esquecer, porém, que durante um bom período a doutrina e a jurisprudência debateram acirradamente sobre a possibilidade de um tributo incidir sobre ato ilícito (Veja-se o estudo de SANTIAGO, Myriam Passos. Tributação do ilícito: *non olet* – crítica à jurisprudência da Suprema Corte. In: *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributária*, nº 02, Belo Horizonte: Del Rey, p. 319-323. 1999). Inclusive, com a Constituição de 1988, houve quem sustentasse que o IPTU Progressivo no Tempo (Art. 182, §4º, II da CF/88) teria um caráter punitivo, porque estaria a se referir a tal tributação como uma pena para o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que não promoveu o seu adequado aproveitamento (Em profundo estudo Elizabeth Nazar Carrazza, assevera que "O caráter sancionatório da progressividade no tempo, ora em exame, não decorre da incidência do IPTU sobre um ato ilícito. O IPTU, mesmo nesse caso, incide sobre o fato lícito de uma pessoa ser proprietária de um imóvel urbano. A sanção advém, sim, do mau uso (de acordo com a lei local) que esta pessoa faz de sua propriedade urbana". In: *Iptu e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. Curitiba: Juruá, 2001, p. 98):

§4º É facultado ao poder público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...)

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

Discordamos de tal orientação. Em verdade, nesta específica questão, estamos diante de um *tributo extrafiscal proibitivo* (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Lejus, p. 607 e ss.) que, nas lições de Hugo de Brito Machado, efetivamente "tem o mesmo objetivo da sanção, vale dizer, tem por fim desestimular determinada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

conduta. Por isto, no plano axiológico, a distinção é impossível. No plano jurídico, porém, tal distinção é indiscutível. A sanção, como visto, pressupõe um cometimento ilícito. É consequência da não-prestação. Já o tributo extrafiscal proibitivo não tem ilícito em sua hipótese de incidência" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1, São Paulo: Editora Atlas, 2003, p. 96-97).

Portanto, o fato tributável deve ser um fato lícito. Isto não significa que aqueles cidadãos que retiram a sua subsistência de atos ilícitos tenham o direito de não ser tributados. Pelo contrário. A atividade ilícita não será objeto de tributação, porque antes de qualquer raciocínio neste sentido ela é de ser considerada proibida, mas o produto dela, este sim, pode sofrer a incidência tributária. Isto porque o que se estará tributando, neste caso, será um fato lícito (auferir renda, por exemplo).

De qualquer forma, o importante é deixar claro que tributo e sanção têm natureza e regime jurídico-constitucionais diversos. Não nos é suficiente, neste sentido, dizer que a distinção encontra respaldo somente no art. 3º do CTN. Porque da própria Constituição é possível extrair um núcleo conceitual para o tributo, que o diferencia da multa.

Bem lecionou a respeito desse assunto o mestre Geraldo Ataliba, quando tratou de forma brilhante do reconhecimento do tributo na Constituição e seu distanciamento de figuras tais como o contrato, a indenização por dano e a multa (*Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo : Malheiros, 1992, p. 34-35. Em 1977, semelhante raciocínio foi desenvolvido a Espanha por Fernando Arché-Domingo. In: Apuntes sobre el instituto Del tributo, com especial referencia al





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

derecho español. In: *Filosofia y derecho*: estudios en honor del Profesor José Corts Grau. Valencia, Universidad de Valencia : Secretariado de Publicaciones, t. II, 1977, p. 758-759).

Nesta trilha, entendemos ser inquestionável a existência de um conceito constitucional de tributo; o instituto jurídico fundamental do direito tributário. De um lado, porque, na feliz expressão de J.A. Lima Gonçalves, estamos diante de um “conceito aglutinante” do Sistema Constitucional Brasileiro (*Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 15), já que todos os demais institutos do direito tributário encontram nele a sua razão de existir. De outro lado, porque saber o que é tributo é saber até onde se aplicam as normas tributárias; é definir a amplitude do campo de incidência destas.

Muitos autores ainda não aceitam a existência de um conceito constitucional de tributo (Análise mais detida do conceito de tributo pode ser encontrada em nosso livro *A Contribuição ao PIS*. São Paulo : Dialética, 1999). Mas, em nosso entender, por força do modo como a matéria tributária foi regulamentada pela Carta Magna, trata-se de uma questão lógica. Do contrário, não faria sentido a Constituição estabelecer regras tão rígidas e minuciosas a respeito da competência tributária e dos direitos e garantias do contribuinte que funcionam como limites ao exercício daquela. É que o conceito de tributo é um conceito nuclear para o direito tributário, porque saber o que é o tributo é saber até onde se aplicam todas as normas constitucionais tributárias. Isto é, saber se tributo é “a+b+c” ou se é “a+b+c+d+e” é definir o campo de atuação daquelas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Bem por isto não se pode deixar nas mãos do legislador infraconstitucional uma liberdade para conceituar o tributo, sob pena de deixar nas suas mãos a definição do âmbito de aplicação das normas constitucionais tributárias e que, justamente, a ele são dirigidas. Ou seja, dar condições ao legislador infraconstitucional de conceituar o tributo é o mesmo que lhe conferir poderes sobre até onde devem ser aplicadas as normas constitucionais tributárias. É conferir a um poder constituído um poder para limitar a obra do poder constituinte.

Neste sentido, vemos a prescrição do art. 146, III, "a" da CF/88, mais como uma determinação para o legislador infraconstitucional esclarecer, tornar explícito o que se encontra nas entrelinhas da Constituição do que como um comando para estabelecer como quiser o conceito de tributo.

Felizmente, o art. 3º do CTN, apesar dos excessos de linguagem, não se pôs em conflito com a Lex Legum. Ao contrário, parece ter deixado claro que o conceito de tributo, implicitamente adotado por essa, é de uma prestação pecuniária compulsória que não seja sanção por ato ilícito.

Pela clareza e profundidade com que tratou do assunto, vale a pena trazer à colação o entendimento de Edmar Oliveira Andrade Filho (*Infrações e sanções tributárias*. São Paulo : Dialética, 2003, p. 113):

O legislador não está autorizado a permutar esses dois conceitos jurídicos, ou seja, lhe é vedado utilizar tributo como pena e vice-versa. O STF já decidiu que à pessoa jurídica dotada de competência tributária é vedado utilizar tributo para infligir uma pena pelo descumprimento de um dever (...) Essa diversidade de regime



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

jurídico entre penalidade e tributo não tem relação alguma com o problema da exigência de tributo sobre benefício econômico gerado por atividade ilícita.

Assim não fosse, teríamos enorme e inadequada confusão conceitual para uma compreensão racional de tais institutos, pois não saberíamos dizer se determinada norma estaria a veicular um tributo ou uma sanção.

É importante, porém, esclarecer que o termo “sanção” é reconhecidamente polissêmico. Em nosso direito, pode ter, ao menos, três significados: (i) sanção enquanto ato de aprovação de uma lei, (ii) sanção enquanto estímulo de condutas (sanção positiva) e (iii) sanção “no sentido de desaprovação institucional a uma conduta contrária ao Direito positivo” (PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p. 129). Como se pode observar, é neste último sentido que nos servimos de tal instituto no presente trabalho.

Portanto, diferentemente do tributo, a sanção (negativa) representa uma resposta pelo descumprimento de normas jurídicas tributárias, tendo por finalidade básica, nas lições de Sacha Calmon Navarro Coelho, “tutelar o direito do Estado de receber tributos e de impor deveres secundários, visando a evitar o *periculum in mora*, sem necessidade de recorrer à lei penal” (Infração tributária e sanção. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo/Fortaleza : Dialética/ICET, 2004, p. 426).

3. O nome não influi na caracterização jurídica de um instituto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Não basta, porém, distinguir tributo e sanção. É importante mencionar que, além da questão topográfica, também, o nome é irrelevante para a caracterização da natureza jurídica de tais institutos (veja-se o art. 4º do CTN). Algo não deixará de ser tributo simplesmente porque o Estado, caprichosamente, conferiu-lhe outro nome (tarifa no lugar de taxa, por exemplo).

Da mesma forma, não se pode conferir a um instituto a natureza jurídica de tributo somente porque lhe foi atribuído o nome de uma de suas espécies. É o caso, por exemplo, da contribuição no art. 8º, IV, primeira parte, CF/88. Apesar do nome "contribuição", que remeteria à idéia de ser uma espécie de tributo, a ela, com acerto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não conferiu tal natureza:

EMENTA: I. RE: prequestionamento por embargos de declaração (Súmula 356). 1. Se o acórdão recorrido deixou de enfrentar questão constitucional aventada no processo, a interposição dos embargos de declaração a respeito satisfaz a exigência do prequestionamento para o recurso extraordinário, não importando que, persistindo na omissão, o Tribunal recorrido não se tenha pronunciado sobre os temas aventados (Súmula 356). II. Sindicato: contribuição assistencial estipulada em convenção coletiva: sujeição do desconto em folha à autorização ou à não oposição do trabalhador, que não ofende a Constituição. 2. Não se confundem a contribuição confederativa, prevista no art. 8º, IV, 1ª parte da Constituição e a contribuição assistencial estipulada em convenção coletiva ou sentença normativa, de que não cuidou a Lei Fundamental, sequer implicitamente, em nenhum dos preceitos aventados (CF, art. 8º, III, IV e VI e art. 7º, XXVI). 3. É, pois, de alçada infraconstitucional a questão de saber se o desconto em folha da contribuição assistencial se funda no art. 462 CLT e independe da vontade do trabalhador ou ao contrário, no art. 545 CLT, caso em que, como se firmou na jurisprudência, a ele se pode opor o empregado (RE 220120/SP, Relator Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJU I 22-05-1998, p. 30).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Portanto, a distinção entre tributo e sanção é de raiz ontológica e não apenas terminológica ou topográfica. Como não é possível camuflar a exigência de um tributo atribuindo-lhe a nomenclatura de uma sanção, para fugir das limitações à competência, também não é possível querer exigir uma sanção travestida de tributo, apenas com o intuito de se evitar um discussão respeito da sua validade (razoabilidade, por exemplo).

Em suma, não será com a mudança de nome que o legislador conseguirá alterar a natureza jurídica de um instituto.

4. Da Natureza Punitiva do §2º do Art. 43 da Lei n. 8.541/92

Feitas tais considerações, é o momento de aplicá-las à específica questão que pretendemos analisar: se o §2º do art. 43 supracitado tem ou não natureza de sanção por ato ilícito.

De um lado, há orientação de que não se está diante de uma sanção, mas de verdadeiro tributo.

É o que se pode retirar das lições de Luciano Amaro, em profundo estudo sobre as omissões de receita (Omissão de receitas e efeitos fiscais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. São Paulo : Atlas, 1996, p. 73. Por outro lado, preciosas e importantes, também, são as considerações críticas do autor a respeito do tratamento conferido pelo art. 44 da Lei n. 8541/92.):

Não se pode, porém, dizer que o comportamento do contribuinte (qualquer que tenha sido o procedimento utilizado para reduzir o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

lucro sujeito a tributação) seja punível com o imposto sobre a distribuição automática, pois imposto não é sanção (art. 3. do CTN; RE 94.001-SP, unânime, Rel. Ministro Moreira Alves, 11-3-82, RTJ 104/1.129).

Como vimos, o próprio art. 43 ressalva expressamente a aplicação das sanções legais, mas, tecnicamente, entre as tais sanções, não se pode entender que esteja incluída a incidência do imposto do art. 44. Recusamo-nos a imaginar que o art. 43 ressalve a "penalidade" (tributação) prevista no art. 44, enquanto o art. 44 ressalva o imposto previsto no art. 43. Só a literalidade dos textos, obtusamente examinada, poderia levar a essa estapafúrdia exegese.

Curiosamente, os arts. 43 e 44, bem como os antecedentes arts. 40 a 42, da Lei n. 8.541/92 compõem o Título IV – Das Penalidades. E mais curioso ainda é que, em rigor, nenhum desses artigos dispõe sobre penalidades, o que demonstra atecnia aguda. (...) Custa a crer que o legislador tenha confundido penalidades com lançamento de ofício.

No Conselho de Contribuintes, também encontramos orientação de que não se tem uma sanção no art. 43 em questão. No julgado abaixo, verifica-se que o órgão julgador apenas não admitiu a aplicação do art. 43 para o lucro presumido até 1994 por falta de previsão legal:

ACÓRDÃO 107-06213

Órgão: 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara

Publicado no DOU em: 21.06.2001

Relator: Edwal Gonçalves dos Santos

PENALIDADE - ARTIGO 43 DA LEI Nº 8.541/92 - Ainda que inserido no título das "penalidades" não tem este caráter, vez que se trata de forma de tributação. O art. 24 da Lei 9.249/95 revogou a forma de tributação, conseqüentemente, a retroatividade benigna do art. 106, II, "c" do CTN aplica-se somente á legislação que trata das penalidades.

Número do Recurso: 121731

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Data da Sessão: 16/08/2000

Relator: Neicyr de Almeida



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Ementa: IRPJ - IR-FONTE - LUCRO PRESUMIDO - ARTIGOS 43 E 44 DA LEI N.º 8.541/92 - OMISSÃO DE RECEITA - IMPERTINÊNCIA DA BASE LEGAL ERIGIDA - LANÇAMENTO INSUBSISTENTE - No regime da lei n.º 8.541/92, por falta de permissivo legal aplicável à espécie, a omissão de receita havida nas empresas sujeitas à forma de apuração com base no lucro presumido há de estar submissa, até o ano-calendário de 1994, ao artigo 6º da Lei n.º 6.468/77 - matriz legal do artigo 396 do RIR/80, quando, a partir do ano-calendário de 1995 adquiriu eficácia impositiva o artigo 3º da Medida Provisória n.º 492, de 05.05.94 (DOU de 06.05.94).

De outro lado, também, pode-se encontrar precedentes do Conselho de Contribuinte de que o art. 43 seria válido para os contribuintes optantes pelo lucro real, mas, em relação, ao lucro presumido haveria afronta ao conceito de renda:

Número do Recurso: 116947

Data da Sessão: 09/12/1998

Relator: Sandra Maria Dias Nunes

Ementa: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - A tributação prevista no art. 43 da Lei nº 8.541/92 alcança tão-somente as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. Embora a Lei nº 9.064/95 tenha incluído essa hipótese de incidência às empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, o dispositivo contraria o conceito de renda e da base de cálculo do imposto a que se refere o CTN que autoriza tributar o lucro e não o valor da receita omitida.

Enfim, há a orientação de que o art. 43, tanto quanto o art. 44 da Lei n. 8541/92, possui natureza de penalidade. Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, em brilhante Parecer, seguem este caminho:

Realmente, se a lei coloca na hipótese de incidência tributária,...., uma circunstância ilícita, não está criando um tributo, mas instituindo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

uma penalidade. A presença da ilicitude na composição da hipótese de incidência da norma caracteriza essa norma como instituidora de sanção.

Realmente,..., o art. 43, estabelece que verificada a omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, a alíquota de 25%..., de ofício, com os acréscimos e penalidades de lei, considerado como base de cálculo o valor da receita omitida. É fácil de se ver que a ilicitude está colocada como elemento essencial da hipótese de incidência dessa norma. (...) A omissão de receita é elemento sem o qual tais dispositivos legais não incidem (Imposto de renda. Omissão de receita. Regime jurídico. Aplicação imediata da lei tributária. Retroatividade da lei punitiva benéfica. *Op. cit.*, p. 92).

Com isto, tais juristas sustentam que a revogação dos arts. 43 e 44 em questão pelo art. 36 da Lei n. 9.249/95, "produz efeitos retroativos, por tratar-se de norma punitiva. Invocável, no caso, o disposto no caso o art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional" (*Idem, ibidem*, p. 94).

No âmbito da jurisprudência do 1o Conselho de Contribuintes, a tese da natureza punitiva, também, tem sido acolhida, mas com temperamentos. Esse Tribunal Administrativo tem tomado a cautela de analisar a questão a partir da modalidade de tributação adotada pelo contribuinte (lucro real ou presumido).

Assim é que, tratando-se de lucro real, tem-se admitido a tributação em separado desde que o contribuinte seja autorizado a compensar os prejuízos fiscais, acaso existentes (se não existem prejuízos fiscais a compensar, a tese do caráter punitivo não tem resultados práticos). Todavia, em caso de opção pelo lucro presumido, reconhece-se não só o cunho sancionatório, mas, também, a ofensa ao conceito de renda tributável, chegando-se, inclusive, a ir além da idéia de retroatividade da lei posterior mais benéfica, para agasalhar a tese de que a mesma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

importaria em inovação do Lançamento, o que seria defeso ao Conselho de Contribuintes:

Recurso de Divergência n. 103-122828

1a Turma da CSRF do 1o CC/MF

Data da Sessão: 14/04/2003

Relator: Mário Junqueira Franco Júnior

Ementa: IRPJ – 1994 – LUCRO PRESUMIDO - LEI 8.541, ARTIGOS 43 E 44 – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – A majoração de tributos prevista nos artigos em destaque, para a tributação de omissão de receitas no regime do lucro presumido, não se aplica ao ano de 1994, vedada a alteração da fundamentação do lançamento em fase distinta da autuação.

IRPJ E CSL - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO DE 1995 - REVOGAÇÃO DO ART. 43 DA LEI nº 8.541/92 - PENALIDADE - EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA: Com a revogação do art. 43, § 2º, da Lei nº 8.541/92, que impunha verdadeira penalidade ao tributar a totalidade da omissão de receitas apurada pelo Fisco, pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95, deve ser aplicada a retroatividade benigna prevista no art. 106, "c", do CTN. Excluído o caráter penal do lançamento, a receita omitida deveria ser tributada tal qual a receita declarada, conforme o art. 28 da Lei nº 8.981/95. No entanto, tendo em vista a impossibilidade de inovação no lançamento, resta improcedente a exigência.

IR FONTE - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO DE 1995 - REVOGAÇÃO DO ART. 44 DA LEI nº 8.541/92 - PENALIDADE - EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA: Com a revogação do art. 44, § 2º, da Lei nº 8.541/92, que impunha verdadeira penalidade ao tributar a totalidade da omissão de receitas apurada pelo Fisco, pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95, deve ser aplicada a retroatividade benigna prevista no art. 106, "c", do CTN. Excluído o caráter penal do lançamento, a regra aplicável para a tributação do IR Fonte seria a prevista no art. 20 da Lei nº 8.541/92, que estabelecia a incidência sobre os rendimentos pagos aos sócios no montante que ultrapassasse o lucro presumido deduzido do imposto de renda pessoa jurídica, tributação na fonte e na declaração anual do beneficiário. Esta incidência não pode aqui ser alterada para adequação da base de cálculo do imposto lançado. Não cabendo ao julgador administrativo retificar o lançamento, deve ser cancelada a exigência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Número do Recurso: 132678 - 1ª Câmara
Data da Sessão: 14/04/2004
Relator: Paulo Roberto Cortez
Decisão: Acórdão 101-94537

(...)

IRPJ – LUCRO ARBITRADO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI Nº 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receita de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados do ano-calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

IRRF – ART. 44 DA LEI Nº 8.541/92 – APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA DE PENALIDADE – ALÍQUOTA EXPUNGIDA DO ACRÉSCIMO DE NATUREZA PENAL – Revela caráter de penalidade a tributação, prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92, incidente sobre o lucro indevidamente reduzido e presumido distribuído ao sócio da pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Aplica-se retroativamente o art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95, que a revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada a aplicação do dispositivo revogado, expungindo-se a alíquota daquilo que constitui acréscimo penal. No ano-calendário 1993, a inexistência de previsão legal para a incidência do IRRF sobre a regular distribuição de lucros aos sócios (art. 75 in fine da Lei nº 8.383/91) faz com que a tributação prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92 (aplicação da alíquota de 25% sobre 100% da receita omitida) se constitua integralmente em acréscimo penal, devendo ser cancelada.

Registre-se, porém, que há decisões no sentido de que o reconhecimento do caráter punitivo do art. 43 da Lei nº 8.541/92, importaria na tributação da receita omitida tal qual a receita declarada, seja no que se refere ao lucro presumido, seja no que se refere ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

lucro real (ainda que em relação a este não seja o entendimento mais comum):

Número do Recurso: 118549 – 8ª Câmara

Data da Sessão: 13/07/1999

Relator: José Antônio Minatel

Ementa: IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS OMITIDAS NO ANO DE 1995 - Por traduzir tributação com natureza de penalidade, tem aplicação retroativa a revogação do art. 43 da Lei 8.541/92, consumada pela Lei 9.249/95, devendo ser quantificado o lucro sobre as receitas não declaradas, mediante aplicação dos coeficientes normais aplicáveis à apuração do Lucro Presumido, no período da omissão.

ACÓRDÃO 108-07.812

Órgão: 1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara

Data de Julgamento: 13/05/2004

Publicado no DOU em: 19.07.2004

Relator: José Henrique Longo

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO - ANO-CALENDÁRIO 1994 - ART. 43 LEI 8.541/92 - A determinação do art. 3o da MP 492/94, de que as regras dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541 passariam a incidir, também, sobre as empresas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 9/5/94, por não constar das reedições subseqüentes, nem da Lei 9.064/95 em que foi convertida, e por respeito ao princípio da anterioridade, a majoração da base de cálculo para 100% só pode ser aplicada a partir de 1995.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO-CALENDÁRIO DE 1995 - REVOGAÇÃO DO ART. 43 DA LEI 8541/92 - CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO - EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA - Levando em conta que o art. 43, § 2o, da Lei 8541/92, impunha penalidade no caso de omissão de receita ao determinar que fosse tributada a totalidade da omissão, e que o mesmo foi revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, "c", do CTN. Excluindo-se a penalidade, a receita omitida deve ser tributada tal qual a receita declarada, conforme o art. 28 da Lei 8981/95 com aplicação dos índices para obtenção da base tributável, pelo regime do lucro presumido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

IRFONTE - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS - REVOGAÇÃO DO ART. 44 DA LEI 8541/92 - CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO - EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA - Levando em conta que o art. 44, da Lei 8541/92, impunha penalidade no caso de omissão de receita, e que o mesmo foi revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, "c", do CTN. Como a regra aplicável seria a prevista no art. 20 da Lei 8541/92, que estabelecia sobre valor que ultrapassasse o valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda a tributação na fonte e na declaração anual do beneficiário, e como ao julgador administrativo não compete retificar o lançamento, a exigência merece cancelamento.

Recurso parcialmente provido. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar o IRPJ do ano-base de 1994, IR-Fonte de 1994 e 1995, e reduzir a base de cálculo do IRPJ do ano-base de 1995 para o percentual do lucro presumido da atividade respectiva.

Dorival Padovan - Presidente

Número do Recurso: 119185 – 8ª Câmara

Data da Sessão: 15/03/2000

Relator: Marcia Maria Loria Meira

(...)

RECEITA OMITIDA NO ANO DE 1.995 – TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO POSTERIORMENTE REVOGADA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA NORMA REVOGADORA - Por revelar caráter de penalidade, tem efeito retroativo a revogação do art. 43 da Lei 8.541/92, que previa a tributação integral das receitas omitidas, sem comunicação com o resultado da pessoa jurídica. Prevalência da regra que adiciona a receita omitida no cálculo do lucro real de cada período de apuração.

(...)

CSL - IRRF -A tributação em separado prevista nos arts 43 e 44 da Lei n8.541/92 tem caráter de penalidade, aplicando-se, retroativamente, o art.36 da Lei n9.249/95. Em conseqüência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, deve ser afastada sua aplicação, excluindo-se do lançamento o que constitui acréscimo penal.

Número do Recurso: 135079 – 1ª Câmara

Data da Sessão: 21/10/2004



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Relator: Sandra Maria Faroni

Decisão: Acórdão 101-94726

Resultado: DPPM - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) excluir das exigências as matérias realtivas às devoluções de mercadorias discriminadas às fls. 564/574 e ao lucro tido como não declarado; 2) excluir da base de cálculo da multa isolada os valores referentes às discriminadas devoluções, vencido o Conselheiro Valmir Sandri que também excluía os valores das receitas consideradas omitidas; 3) afastar a multa de ofício incidente sobre as exigências da contribuição para o PIS e da COFINS; 4) reduzir a alíquota do IR-Fonte para 15%, vencidos os Conselheiros Sandara Maria Faroni (Relatora), Paulo Roberto Cortez, Orlando José Gonçalves Bueno e Caio Marcos Cândido, que mantinham a alíquota aplicada, e os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral e Valmir Sandri, que cancelavam integralmente a exigência do IR-Fonte. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior.

Ementa: (...)

IRF – ARTIGO 44 DA LEI 8.541/92 – REVOGAÇÃO – RETROATIVIDADE BENIGNA – Tendo em vista a revogação do artigo 44 da Lei 8.541/92 pela Lei 9.249/95, e considerando que a disposição revogada possuía caráter punitivo, já que incluída em título dedicado às penalidades, razoável a aplicação retroativa para afastar qualquer incidência superior àquela correspondente à hipótese de efetiva distribuição.

Nota-se, portanto, que a matéria em análise é bastante polêmica. De nossa parte, entendemos restar nítido o caráter punitivo do art. 43 da Lei n. 8.541/92. A omissão de receita, por certa, deve ser punida exemplarmente, principalmente quando se tem dolo, fraude ou simulação. Mas, este motivo não pode autorizar a imposição de qualquer sanção negativa. O legislador deve estar atento para os princípios constitucionais e, em situações como a do presente caso, também para o conceito de renda tributável. Assim é que, ainda que não tivesse ocorrido a revogação pelo art. 36 da Lei n. 9.249/95,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

poderíamos sustentar a invalidade do art. 43 supra, por não se coadunar com o conceito de renda, com o princípio da proporcionalidade e com alguns princípios tributários.

Mas, o fato é que a tributação em separado da omissão de receita revela, sim, uma natureza de punição. Ora, tomando de empréstimos as lições de Celso Ribeiro Bastos, estamos diante de uma sanção, na medida em que se tem uma "...reação do Direito diante da não-realização dos comportamentos devidos, ante a falta de acatamento que o Direito crê desejável numa sociedade determinada, num momento dado...". Isto é, temos uma "...conseqüência derivada da desobediência ao mandamento principal de uma norma jurídica" (Sanções em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coordenador]. *Curso de direito tributário*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 356).

Neste sentido, é importante retomarmos a magistral lição de Bulhões Pedreira, quando comentava o supracitado art. 6º da Lei nº 6.468/77:

Esse dispositivo legal usa a fixação de porcentagem para determinar o lucro presumido como sanção à omissão de receita, o que conduz à imposição de duas penalidades pela mesma infração. Se o contribuinte omite receita, o imposto sonogado é o que resulta da aplicação da porcentagem de estimativa do lucro presumido sobre essa receita. Aumentar a porcentagem porque a receita foi sonogada implica cobrar, simultaneamente, imposto e multa, e não apenas imposto. Se a pessoa jurídica tributada com base no lucro real omite receita, o imposto devido continua a ser o da alíquota geral, acrescido da multa. Não há por que duplicar a sanção no caso de pessoa jurídica com base no lucro presumido (*Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas, 1979, v. II, p. 869).

Assim, entendemos que se o contribuinte omite receitas, a tributação destas deve levar em consideração a modalidade de lucro adotada por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

aquele (real ou presumido), além das penalidades cabíveis. Agora, quando se tem uma tributação diferenciada, apartada, o caráter punitivo é indiscutível. Porém, não se deve confundir tal questão com as formas corriqueiras de tributação em separado de rendimentos. Nestas, o que se tem levantado é a ofensa ao conceito constitucional de renda, mas não o seu caráter sancionatório, pois não há a intenção de reprimir a conduta do contribuinte; apenas, pretende-se efetivar uma tributação. No caso da omissão de receitas, porém, a natureza de pena resta clara porque o fato tributável é a renda (ou receita) e haverá uma tributação em separado pelo simples fato do descumprimento pelo contribuinte do dever de pagar o imposto sobre a renda (ou receita).

Pela teoria da norma pode-se compreender melhor o assunto. Se, de um lado, temos a norma de tributação, formada por uma hipótese e por um mandamento, de outro, temos a norma de sanção, também, formada por uma hipótese e por um mandamento. Naquela, haverá a descrição de um fato lícito, cuja realização importará no nascimento da obrigação tributária. Na segunda, haverá a descrição de um ilícito, cuja prática terá por consequência a imposição de uma penalidade. No presente caso, em que norma se encaixa o art. 43 da Lei n.º 8.541/92? Em nosso modo de análise, na norma de sanção, pois o que se tem é a descrição de um ilícito ("tendo em vista que o contribuinte omitiu receitas") e a consequente imposição de uma sanção ("as receitas devem ser tributadas em sua totalidade, sem levar em consideração a modalidade de tributação adotada").

Por esta razão, entendemos que, tanto para o lucro real, como para o lucro presumido, o caráter punitivo há de ser reconhecido para aquele



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

dispositivo. Assim, não importa em nosso modo de ver o problema se no lucro real haverá ou não diferença no pagamento do tributo se o contribuinte apurar ou não prejuízo fiscal. O que importa é definir a natureza jurídica do instituto em análise. Afinal, no presente caso, até se poderia dizer que o advento da revogação pela Lei nº 9.249/95 não traria maiores conseqüências práticas. É dizer, o contribuinte que optou pelo lucro real não teria benefícios, pois o valor a ser pago seria o mesmo se ele não tivesse prejuízos. Mas – e aí está a nossa preocupação - e se a norma revogadora tivesse implementado uma condição, inquestionavelmente, mais benéfica, pela qual não seria sequer necessário indagar acerca da existência dos prejuízos fiscais? Portanto, a natureza jurídica do art. 43 não pode depender da situação fiscal do contribuinte. Em tese, portanto, tem-se uma sanção, independente da conseqüência prática de tal reconhecimento.

Caracterizando-se referido dispositivo como uma sanção pela omissão de receitas, é inegável a necessidade de aplicação do art. 106, II do CTN. Em verdade, em nosso entender, a retroatividade de normas punitivas mais benéficas ou de normas revogadoras de normas sancionadoras é derivada de um valor constitucional fundamental (igualdade) e não está a depender da existência de uma previsão legal.

De outro lado, em relação à conseqüência da revogação do art. 43 da Lei nº 8.541/92, entendemos que se deve restabelecer a tributação nos termos da modalidade adotada pelo contribuinte à época dos fatos apurados. Não se trata, aqui, de refazer o lançamento, mas, sim, de reduzir a tributação aos moldes normais, retirando-se o excesso punitivo, caracterizado por aquela tentativa de impor uma sanção com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

o nome de tributo. Em suma, aplica-se, retroativamente, o art. 24 da Lei nº 9249/95.

No caso concreto, verifica-se que Embargante optou pela tributação na modalidade do lucro real.

Assim, considerando a argumentação desenvolvida acima, voto no sentido de acolher os Embargos de Declaração, para o fim de retificar o v. acórdão, ora embargado, e assim reconhecer o direito da contribuinte de utilizar os prejuízos fiscais relativos ao ano calendário de 1991 na tributação dos anos calendários subseqüentes (1992, 1993 e 1994).

Sala das Sessões – DF, em 06 de julho de 2005.

OCTAVIO CAMPOS FISCHER



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

PROCESSO N.º 13808.001765/97-56
RECURSO N.º 134.171
ACÓRDÃO N.º 107-08.155

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NILTON PÊSS, Relator Designado

Por deliberação do Sr. Presidente da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, fui designado para proferir o voto vencedor, que ora apresento.

Nada tendo a acrescentar aos relatórios, de lavra do ilustre Conselheiro Octávio Campos Fischer, contidos nos Acórdãos 107-07.416, Sessão de 05 de novembro de 2003, e também no presente, que acata os Embargos de Declaração, aqui os adoto.

Quanto às questões preliminares contidas no recurso voluntário, foram as sua análises, contidas no Acórdão embargado (107-07.416), totalmente ratificadas, que para uma melhor leitura as adoto e a seguir transcrevo.

1 – PRELIMINARES

Há algumas preliminares a serem analisadas. A que se refere (a) à inexistência de indicação do local, da data e da hora da lavratura não foi admitida pela DRJ e, também, penso que não merece



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

acolhimento, pois se trata de mero equívoco que não prejudica a defesa. Mas, se bem olharmos, o Auto de Infração contém a data e o horário (29.04.97 às 11:40 hs).

Quanto a esta matéria, a orientação desse e. Conselho de Contribuintes ratifica tal entendimento:

Recurso n.º 126793 - 8º Câmara
Recorrente: STACON ESTAQUEAMENTO E
CONSTRUÇÃO LTDA.
Data da Sessão: 21/09/2001
Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro
Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL –
PRELIMINAR DE NULIDADE – Considera-se válido o
procedimento administrativo fiscal que obedece às
determinações do artigo 59 do Decreto 70235 de 1972. Não
é causa de nulidade, a ausência de data e local de lavratura
na autuação, quando nos autos onde consta a ciência do
sujeito passivo, está devidamente preenchido.

Quanto ao (b) Cerceamento de defesa, pois o Auto de Infração não veio acompanhado de cópia de vários outros documentos, como fotocópias dos Termos das diligências realizadas, dos Ofícios, dos esclarecimentos, dos documentos fornecidos pelos terceiros, não se pode alegar que houve ofensa ao princípio da ampla defesa, pois tais documentos constam do processo administrativo e estavam, como estão, à disposição da Recorrente, não se aplicando, aqui, o art. 8º do Decreto 70.235/72, nem o art. 5º, inciso LV da CF/88.

Mesmo raciocínio é aplicado no processo judicial. Quando o requerido é intimado da existência de determinada ação não pode exigir que o Poder Público entregue a ele fotocópia de todos os documentos constantes dos autos, mas apenas que disponibilize para que tenha acesso ou realize as fotocópias necessárias.

Todavia, relativamente à (c) decadência pelos fatos ocorridos em 1991 e (em parte de) 1992, tem-se uma questão interessante a respeito da comprovação da data da entrega da DIRPJ/92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

A Recorrente alega que, às fls. 35 e 814, consta prova de que a Declaração foi entregue em 04.05.92, de forma que, se a autuação ocorreu em 06.05.97, então se operou a decadência.

A i. DRJ entendeu, porém, que deveria ser aplicado o inciso I do art. 173 do CTN, mas se contado fosse pela data da entrega da declaração, à luz das fls. 35 e 903, entenderia que a referida declaração foi entregue em 24.05.92 e, portanto, que, também sob este prisma, não teria ocorrido a decadência. Em nosso modo de analisar a questão, apesar de no documento de fls. 903, que é o IRPJCons., constar essa data como a de entrega da declaração, verificamos que, às fls. 35, a data da entrega é de 04.05.92, a qual entendemos ser a correta, sendo aquela talvez decorrente de um lapso interno do sistema.

Para o IRRF, a DRJ entendeu que, uma vez que há omissão do pagamento por parte da Recorrente, não há que se falar em homologação, de forma que se aplica, também, o inciso I do art. 173 do CTN, não se podendo falar em decadência em relação ao período de 1991, nem em relação aos fatos ocorridos até 06/05/92.

Em seu memorial, a Recorrente diz que o fato gerador para o IRRF ocorreu em 31.12.91, de forma que em maio de 1997 já teria ocorrido a decadência.

Quanto à decadência para o IRRF relativo aos fatos geradores até maio de 1992, a Recorrente reiterou o seu argumento, no sentido de que se trata de fato instantâneo, citando jurisprudência do Conselho no sentido de que o "dies a quo" é o da distribuição de lucros. Neste particular, a r. decisão da i. DRJ entendeu que se deveria aplicar o art. 35 da Lei nº 7.713/88, para considerar que é o final do exercício em que se considera ocorrido o fato.

Não concordamos, porém, com a tese da i. DRJ.

Sem maiores discussões a respeito do assunto, podemos afirmar que a jurisprudência desse e. Conselho de Contribuintes é no sentido de que até o advento da Lei n.º 8.383/91, o IRPJ era tributo com lançamento por declaração, aplicando-se à contagem do prazo decadencial o disposto no art. 173, I do CTN, mas que era antecipado, por exemplo, para a data seguinte ao da entrega da declaração de rendimentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

ACÓRDÃO CSRF/01-04.241

IRPJ - EXERCÍCIO DE 1990 - ANO BASE DE 1989 - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - DECADÊNCIA - O Imposto de Renda, antes do advento da lei nº 8.383, de 30/12/91, era tributo sujeito a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade antecipava-se para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN, art. 173 e seu § único).

Assim, se a Declaração do IRPJ foi entregue antes de 05 (cinco) anos do lançamento de ofício, resta caracterizada a decadência.

De outro lado, se o lançamento foi realizado em 06/05/97, para os tributos lançados por homologação, os fatos ocorridos até abril de 1992 não podem ser objeto de lançamento, inclusive para o IRRF, pois se aplica a regra do §4º do art. 150 do CTN:

Recurso Voluntário n.º 134266

7º Câmara

Data da Sessão: 11/09/2003

Relator: Luiz Martins Valero

Ementa: IRPJ E IRF - O direito de o fisco constituir exigências tributárias relativas ao IRPJ e ao Imposto de Renda na Fonte, em decorrência de omissão de receitas, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

(...)

CSLL - PIS - DECADÊNCIA. Em entendimento majoritário, para a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, o prazo decadencial da CSLL e do PIS encontra-se, também, no §4o. do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN. Portanto, também para o período de janeiro a outubro de 1995, inclusive, há que se reconhecer a decadência quanto a essas contribuições.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

Da mesma forma entendemos pela não aplicação da multa pela entrega da declaração de rendimentos entregue em 1992, que teria ocorrido em 04/05/1992, enquanto a Portaria MEPF nº 362/1992, prorrogou o prazo de entrega para 14/05/1992.

Resumindo o até aqui analisado, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento, acolho a preliminar de decadência em relação ao exercício de 1992, período base de 1991, para o IRPJ, bem como também acolho a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até abril de 1992 em relação ao IRRF, além de afastar a multa por atraso na entrega da DIRPJ 1992.

No mérito.

Apesar do brilhante voto apresentado pelo Conselheiro relator Dr. Octávio Campos Fischer, ousou discordar de seu posicionamento, por entender que, para as pessoas jurídicas sujeitas a tributação pelo Lucro Real, cabia a aplicação do contido nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541 de 23 de dezembro de 1992, durante sua vigência.

Os artigos citados, assim se apresentavam originalmente:

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 e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

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.

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.

Vê-se pois, que os artigos transcritos previam a tributação integral das receitas omitidas, como base de cálculo para os lançamentos de ofício, sem entretanto comporem a determinação do lucro real, sendo o imposto incidente sobre as mesmas em caráter definitivo.

Pela redação original dos artigos, claro igualmente que somente tinham aplicabilidade para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, não tendo aplicação portanto, para as pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro presumido e arbitrado.

Com a redação dada pela MP 492, de 05 de maio de 1994, passou a regra a ter aplicação também para as pessoas jurídicas sujeitas a tributação pelo lucro presumido ou arbitrado, ampliando portanto sua aplicabilidade.

Assim, quando o artigo 3º da MP 492/1994, que originou a Lei 9.064/1995, deu nova redação aos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/94, com a inclusão da expressão "...não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado..." veio a confirmar o entendimento de que anteriormente, não havia previsão que justificasse o lançamento de ofício sobre omissão de receitas para as empresas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, o que somente foi possível sobre fatos geradores a partir de 01 de janeiro de 1995, por força da vedação constitucional contida no artigo 1250, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1988.

Quanto às alegações de que o artigo 43 teria caráter punitivo, talvez pelo fato de fazer parte do TÍTULO IV – DAS PENALIDADES, da Lei nº 8.541/92, colho as afirmativas contidas no voto vencido, de onde aproveito o seguinte trecho:

"3. Do Argumento Topográfico

Frise-se, porém, que a caracterização do caráter punitivo dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, não pode estar fundada no argumento de que os mesmos encontravam-se previstos em capítulo com o título "Das Penalidades". A localização de um dispositivo em determinado texto de lei não é importante para a investigação da natureza jurídica do instituto por ele tratado. Pode até servir de indício, primeiro passo de investigação, mas não é um norte seguro e não pode ser tomado como elemento conclusivo e definitivo.

Lembre-se, por exemplo, a discussão travada a respeito da natureza jurídica das contribuições previstas nos arts. 195 e 239 da CF/88. Alguns respeitados doutrinadores entendiam que, por estarem fora do Título da Constituição de 1988 dedicado à tributação, não ostentavam elas a natureza de tributo (Especificamente em relação ao art. 195 da CF/88, ver. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 124). Mas, a maioria da doutrina e da jurisprudência não se curvou a tal linha de argumentação. Consolidou-se, ao revés, a orientação de que a topografia normativa de um instituto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

não define a sua natureza jurídica, o que deve ser seguido, também, para a análise que se pretende desenvolver no presente trabalho.”

Verifica-se, acolhendo os embargos de declaração apresentados pelo contribuinte, que realmente o acórdão embargado, ao concluir pelo afastamento da exigência relativa ao IRPJ, quanto à receita omitida em 1991, por ter sido atingido pela decadência, omitiu-se quanto ao aproveitamento dos prejuízos fiscais relativos ao mesmo período.

Não se confirmando o lançamento relativo ao IRPJ, correspondente ao período base de 1991, o prejuízo fiscal referente ao mesmo período, declarado tempestivamente pelo contribuinte, readquire as condições de ser futuramente compensado, dentro dos critérios legais previstos pela legislação tributária.

Acatando os argumentos dos embargos, limitados aos contidos no recurso voluntário submetido à apreciação em sessão de 05 de novembro de 2003, entendo que os prejuízos fiscais demonstrados à folha 944, no Acórdão DRJ/SPO nº 00.510 pela DRJ de São Paulo (fls. 913/946), correspondentes aos períodos base de 1990 e 1991 (agora restabelecidos), devam ser considerados como compensáveis com os saldos positivos de LUCRO REAL, apurados nos períodos bases seguintes.

Com o ressurgimento dos prejuízos compensáveis, gerados nos períodos base de 1990 e 1991, e sendo o seu valor superior às omissões apuradas e lançadas no período correspondente ao primeiro semestre de 1992, igualmente as exigências correspondentes ao IRPJ no respectivo período, devem também serem excluídas.

Da mesma forma, considero que com relação aos períodos base de 1993 e 1994, a compensação não se faz possível, visto nos referidos exercícios às



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13808.001765/97-56
Acórdão nº : 107-08.155

exigências lançadas foram com base em receitas omitidas, que não devem ser considerados na determinação do lucro real dos respectivos exercícios, de acordo com o parágrafo segundo do artigo 43 da Lei nº 8.541 de 23 de dezembro de 1992.

Resumindo e concluindo, voto no sentido de re-ratificar o Acórdão 107-07.416, de 05/11/2003, para acatar os embargos apresentados, rejeitar as preliminares de nulidade dos lançamentos, acolher a preliminar de decadência em relação ao exercício de 1992, período base de 1991, para o IRPJ, e também acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até abril de 1992 em relação ao IRRF, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar também as exigências relativas ao IRPJ lançadas relativos ao período de 01/01/1992 a 30/06/1992.

É o meu voto.

Sala das Sessões – Brasília - DF, em 06 de julho de 2005

NILTON PÊSS – RELATOR DESIGNADO