



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n° 13884.003829/98-59.
Recurso n° 103-131.074 Especial do Procurador
Matéria IRPJ e OUTROS
Acórdão n° CSRF - 01-05.555
Sessão de 04 de dezembro de 2006
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SEGVAP SEGURANÇA DO VALE DO PARAÍBA S/C LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - 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.

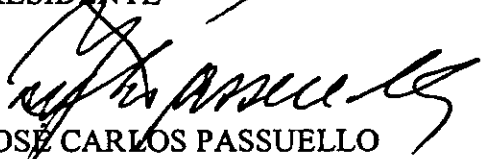
Recurso especial do contribuinte conhecido e negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Relator) e Marcos Vinicius Neder de Lima que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ CARLOS PASSUELLO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 31 JUL 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Relatório

A Fazenda Nacional, por sua douta Procuradora junto à Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, recorre a este Colegiado (fls. 246/257) contra o Acórdão nº 103-21.166, de 27 de fevereiro de 2003 (fls. 225/244), que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso do contribuinte para excluir as exigências do IRPJ, IRF e da CSLL referentes ao ano-calendário de 1995.

O aresto recorrido, na matéria objeto do recurso, tem a seguinte ementa:

"IRPJ - IR-FONTE - OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO -ANO-CALENDÁRIO 1995 - Não subsistem as exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte, no ano-calendário de 1995, calculadas com base em receita omitida por pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido, tendo por fundamento legal as normas constantes dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.
LANÇAMENTO REFLEXO - CSLL - ANO-CALENDÁRIO 1995 - Se o lançamento apresenta o mesmo suporte fático do IRPJ, deverá lograr idêntica decisão.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - PIS - COFINS - Comprovada a omissão de receita, prevalecem os lançamentos tidos como reflexos calculados sobre o valor subtraído ao crivo da respectiva incidência, haja vista que cada exação tem hipótese de incidência diversa e materializa-se através de fatos geradores distintos do IRPJ.

O ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara foi intimado do referido aresto em 23/01/2004 (fls. 245) e, na mesma data (fls. 246), apresentou o seu recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O dissenso submetido a este Colegiado pode ser assim resumido: a Câmara, por maioria, acolheu o voto do redator designado que assim fundamentou a sua convicção:

"De notar-se, ainda, que, ao reeditar a MP 492, o legislador alterou o § 2º, do artigo 43 da Lei 8.541/92, ampliando o elenco de contribuintes a serem alcançados pela tributação, quando da constatação da prática da omissão de receita, já que foram ali incluídas as empresas tributadas com base no lucro presumido e no lucro arbitrado.

A Medida Provisória em questão foi seguidamente reeditada até o mês de junho de 1995, quando foi convertida na Lei 9.064, que manteve inalteradas as disposições das Medidas Provisórias anteriormente reeditadas.

Ocorre que, o parágrafo único do artigo 62, da CF, prevê que as Medidas Provisórias não convertidas em Lei, no prazo de trinta dias, perdem a eficácia "extinctiva", ficando, por via de consequência, suspensas às normas de incidência tributária por elas determinadas.

A reedição de uma Medida Provisória não tem o poder de reprecipitar aquela que já perdeu a eficácia, pois somente o Congresso Nacional pode disciplinar as relações jurídicas decorrentes das Medidas Provisórias que não se converteram em lei no prazo de trinta dias.

Não fosse assim, as Medidas Provisórias em apreço só foram convertidas na Lei 9.064, no mês de junho de 1995, assim, ante os princípios constitucionais da anterioridade e irretroatividade das leis, é certo que só passaria a produzir efeitos a partir de 01/01/1996, o que sequer chegou a ocorrer, tendo em vista que em dezembro de 1995, a Lei nº 9.249/95, em seu artigo 36, inciso IV, revogou expressamente os artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92.

A matéria em foco tem jurisprudência pacífica neste Conselho, com inúmeros precedentes, conforme citado, inclusive, pela recorrente.

Não fosse assim, entendendo que o imposto não pode constituir-se em penalidade e que o artigo 43 e seus parágrafos se refere às empresas tributadas com base no lucro real. Tanto é fato que a Lei 9.249 - art. 24 § 1º - modificou esta disposição legal ao tributar, mesmo no caso de receitas omitidas, o lucro no mesmo percentual admitido para as receitas declaradas. A penalidade sim é que foi mais gravosa, fixada naquela lei em 300% do imposto e hoje reduzida aos percentuais normais, adequando-a ao C.T.N..

Destarte, certo é que o tributo não pode recair sobre a receita, mas sobre o lucro auferido com esta receita, uma vez inaplicável o artigo 43 da Lei 8.541/92, que não se reporta às empresas tributadas com base no lucro presumido.

Desta maneira, tendo em vista que as normas capituladas nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/95, não alcançavam os contribuintes tributados com base nas regras do lucro presumido, nos anos-calendário de 1994 e 1995, e a recorrente, no ano-calendário de 1995, optou pelo regime do lucro presumido, não vejo como manter as exigências do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e do Imposto de Renda na Fonte, com base nos dispositivos citados - artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, no ano-calendário de 1995."

E, assim, orientou o seu voto no sentido de excluir as exigências do IRPJ, IRFONTE e da CSLL.

A Doutra Procuradoria da Fazenda Nacional insurge-se contra o julgado, sustentando que a vigência da Lei 9.064/95 ocorre com a da Medida Provisória 492/94, com eficácia a partir de 1º/01/95, por força do princípio da anterioridade. O prazo de 90 dias relativo ao princípio da anterioridade mitigada, ou princípio da anterioridade nonagesimal, citando e reproduzindo entendimento da Suprema Corte no RE 232896. Invoca também os Ac. 101-93511 e Ac. 105-13291.

A Procuradoria faz um retrospecto da legislação tributária sobre omissão de receitas no lucro real e no lucro presumido, para concluir que não há nada de inovador na mencionada medida provisória, citando o Ac. 101-78.772 que concluiu que, no lucro real, o art. 154, do RIR/80, tributava o total da receita por entender que os custos e despesas já estariam apropriados na escrituração, e, no lucro presumido, tributava-se 50% dela.. A Lei nº 8.541, nos arts. 43 e 44, presume que a totalidade das receitas representavam lucro tributável pelo Imposto de Renda, o que é lícito ao legislador fazer. Com a MP nº 492, o legislador uniformizou o tratamento para lucro real e lucro presumido, prevendo que 100% da receita é lucro tributável.

Assevera que a referida medida provisória não criou penalidade alguma; apenas alterou a base de cálculo do IRPJ, IRF e CSLL, como se infere do disposto na redação por ela dada no art. 43 da Lei nº 8.541/92. Questiona e critica o entendimento em favor do caráter penalizante da medida provisória e argumenta em sentido contrário.

Requer a reforma do julgado e mantida a tributação em consonância com o disposto nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

O sujeito passivo teve ciência do aresto recorrido e do recurso especial, em 20/12/2004 (fls. 262), e apresentou, em 04/01/2005 (fls.265/76), suas contra-razões em que sustenta o acerto do acórdão recorrido e critica os fundamentos do recurso especial, pois no seu entender os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 têm realmente efeito penalizante.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator

O recurso da Fazenda Nacional está previsto no inciso I do artigo 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, guardando observância do prazo de 15 (quinze) dias para sua interposição, estabelecido no artigo 7º, do mesmo regimento.

As contra-razões do sujeito passivo tem guarida no artigo 8º, do mencionado Regimento, e foi interposto no prazo ali previsto.

Tomo conhecimento do recurso da Douta Procuradoria e das contra-razões do sujeito passivo.

Duplo é o fundamento do aresto recorrido para dar provimento parcial ao recurso.

O primeiro é que a MP nº 492, após seguidas reedições, não foi convertida em lei no prazo de trinta dias, perdendo a sua eficácia "ex tunc", nos termos do parágrafo único do art. 62 da Lei Maior, e que a reedição de uma medida provisória não tem o condão de reprecipitar a que perdeu a eficácia. Somente a lei 9.064, de 20/06/95-DOU de 21/06/95, é que veio a alterar o comando dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com eficácia a partir de 01/01/96, o que não veio a ocorrer em razão do advento da Lei nº 9249/95 que, em seu art. 36, inciso IV, revogou expressamente os arts. 43 e 44 da Lei 8.541.

Essa tese não vingou na jurisprudência administrativa e na do Poder Judiciário, como demonstrou o i. Procurador da Fazenda Nacional, em seu recurso especial.

Com efeito, a Suprema Corte entendeu que o prazo de noventa dias conta-se a partir da veiculação da primeira medida provisória que, reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro do seu prazo de trinta dias, vem a ser convertida em lei, e não da veiculação da lei. Segundo o Supremo Tribunal Federal não perde a sua eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro do seu prazo de validade de trinta dias.(RE 232.896 e RE-275671/MG).

Por outro lado, o artigo 7º dessa medida provisória mandava aplicar a modificação dos arts. 43 e 44 aos fatos geradores ocorridos a partir de 9/05/94. No entanto, esse comando não figurou das reedições posteriores, nem da lei em que veio a se converter (Lei nº 9.64/95), de modo que prevalece o princípio da anterioridade para o IRPJ e o IRF, e o da anterioridade mitigada para as contribuições (CSLL, PIS e COFINS).

São inúmeros os pronunciamentos da jurisprudência administrativa que militam nesse sentido: Ac. CSRF/01/03.776, de 18/02/2002; 105-13.291, de 13/09/2000; 108006.125, de 06/06/2000; 107-07.708, de 07/07/2004, dentre outros.

Gal *h* *[assinatura]*

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 indiciadas 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.

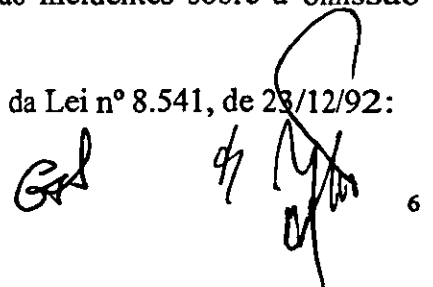
.....” omissis”

§ 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 28/12/92:

 6

“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.

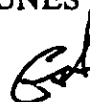
Comprovada que foi a omissão de receitas, também aqui o lançamento deve ser mantido.

Na esteira dessas considerações, dou provimento ao recurso da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional para manter a tributação em consonância com o disposto nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2006.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES



Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator Designado

O julgamento relativo ao presente Recurso Especial foi concluído em consonância com a jurisprudência dominante nesta Turma, tendo o Sr. Presidente me designado para redigir o voto vencedor, o que farei à vista da jurisprudência tradicional.

Observo primeiramente que a empresa tributou seus resultados no ano-calendário de 1995 mediante opção pelo Lucro Presumido.

Os autos de infração, foram lavrados após a vigência da Lei n° 9.249, portanto, após a revogação dos artigos 43 e 44 da Lei n° 8.541/92, quando já se reinstituíra a modalidade de tributação com base no percentual estimado da receita.

Diante de tudo isso, a questão torna-se simples em sua formulação, mas não em seu deslinde.

Qual o percentual da receita omitida deve servir de base para a tributação, apoiada na modalidade de lucro presumido, no período de 1995? É o que deve ser colocado.

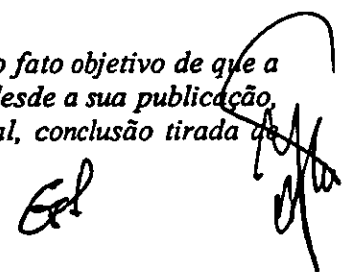
A questão foi dirimida no julgamento que originou o Acórdão CSRF/01-4.477, de 14.04.2003, nos seguintes termos:

O exame das ementas dos acórdãos paradigmas indica que seus conteúdos tendem a completar-se, a despeito de apresentarem enfoques variados.

Se, de um lado temos o entendimento esposado no acórdão recorrido, segundo o qual a lei dispôs de forma visível que, em casos de omissão de receita, no ano de 1995, a tributação com base no lucro presumido pode alcançar 100% de tal receita, tributando-se, portanto a receita integral e não o lucro presumido nela contido, afastando portanto o princípio básico que instrui o lucro presumido de que o custo é estimado em percentual significativo, de outro lado, o entendimento combinado contido nos acórdãos oferecidos como paradigma se completam no sentido de indicar ausência de razoabilidade na tributação intentada. Ora porque a imposição parece assumir contornos de penalidade, ora por quebrar a sistemática central do lucro presumido, que é tributar uma parcela da receita, em percentual definido pela autoridade legislativa, confundindo os conceitos de receita e de lucro.

Confesso que ambas as posições se apresentam ao meu entendimento como consistentes.

Início o desenvolvimento de minha convicção no fato objetivo de que a norma indutora do lançamento foi hostilizada desde a sua publicação, ora por se aplicar exclusivamente ao lucro real, conclusão tirada de



interpretação integrada, ora por ter sido logo alterada e quase imediatamente revogada.

Esses três fatos indicam sua clara inadequação e a inconformidade provocada por sua edição.

Desqualificada que foi, relativamente ao ano base de 1994, já por defeitos somente visualizados em processo de interpretação integrada, já encontra unanimidade neste Colegiado no sentido de não se aplicar às empresas que optaram pela tributação de seus resultados com base no lucro presumido, afastando os efeitos dos artigos 43 e 44 da Lei n° 8.541/92 para a situação mencionada.

Para o ano base de 1995, adveio a Lei n° 9.064/95 vindo alterar o art. 43 da Lei n° 8.541/92, em seu §. 2º, procurando estender ao lucro presumido e arbitrado o contido no caput do mesmo artigo. Combinando os textos, temos:

"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. (texto original)

(...)

§ 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 incidente sobre a omissão serão definitivos. (Redação dada pela Lei n° 9.064/95)"

Parecia que a alteração produzida tornava inquestionável a tributação integral da receita omitida, mesmo nos casos de adoção do lucro presumido.

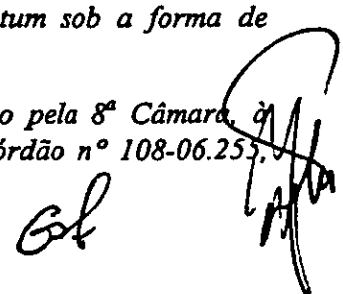
Iniciou-se, porém, nova interpretação integrada e se verificou que o entendimento literal não se apresentava indiscutível.

Capitaneada pela 8ª Câmara, ganhou corpo a interpretação baseada na construção jurisprudencial que adotou a estrutura da Lei n° 8.541/92 para considerar a imposição contida no artigo 43, com contornos e características de penalidade.

Isso porque o artigo 43 integra o seu Capítulo II – Da Omissão de Receita, que integra o TÍTULO IV – Das Penalidades.

O raciocínio, apesar de aparentemente simplista, apresenta forte lógica no sentido de que, por integrar o Título IV, Das Penalidades, daria à exigência a natureza de penalidade ganhou corpo por diversas razões, além desse, outros de grande força motivadora. Um deles, que apanhou o sentido financeiro da exigência, constatou que se tratando de penalidade, não é admitido cobrar o quantum sob a forma de imposto, porquanto inadequado ao fim de punir.

Trago, por necessário, o entendimento esposado pela 8ª Câmara à unanimidade, contido no voto condutor do Acórdão n° 108-06.255.



onde foi Relatora a Ilustre Conselheira Dra. Tânia Koetz Moreira, quando assim se expressou:

"No caso de lucro presumido ou arbitrado, este dispositivo implica o reconhecimento de que o resultado tributável correspondente às receitas omitidas deve ser apurado da mesma forma que o das demais receitas, ou seja, pela aplicação do percentual de presunção ou arbitramento cabível, segundo a natureza da atividade. Reconhece-se pois que o valor da receita bruta, o total omitido, não condiz com o conceito de lucro, para fins de definição da base de cálculo do imposto de renda.

Resta claro que a legislação revogada (artigos 43 e 44 da Lei n° 8.541/92), ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de cálculo do tributo, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado "PENALIDADES".

Tratando-se de norma de caráter nitidamente penalizante, sua revogação a partir de 01.01.96 nos leva ao mandamento contido nos artigos 106 e 112 do ctn, impondo-se a aplicação retroativa da norma mais benigna, de maneira a alcançar os atos não definitivamente julgados."

Vem, então, o entendimento adotado pela 3ª Câmara, completando o anterior, que dá entonação aos aspectos jurídicos vinculados ao conceito de lucro em confronto com o de receita, demonstrando a incoerência em se adotar como base impositiva a totalidade do faturamento.

O entendimento, à unanimidade, teve argumentos expressos no voto, da lavra da Ilustre Relatora, Dra. Sandra Maria Dias Nunes (Ac. 103-19.796):

"Contudo, a norma jurídica contraria o conceito de renda estatuído no art. 43 do Código Tributário Nacional bem como a base de cálculo do imposto – o montante real, presumido ou arbitrado (art. 44). Ora, a lei autoriza tributar o lucro e não o total da receita omitida. É certo que as infrações constatadas configuram hipótese de omissão de receita e o fato de ter optado por um regime simplificado e favorecido não a exime de documentar as operações que intervier.

Assim, a despeito da existência de omissão de receita, a tributação não pode recair sobre a receita, mas sobre o lucro auferido com esta receita, uma vez inaplicável o art. 43 da Lei n° 8.541/92 às empresas tributadas com base no lucro presumido. Dessa forma, deve ser excluída a exigência do imposto de renda pessoa jurídica, bem como a tributação reflexa de fonte, por incorreto o fundamento legal da exigência e as bases de cálculo desses impostos."

Isso sem contar com um terceiro argumento, segundo o qual o disposto no artigo 43 da Lei n° 8.541/92, cujo vício se manteve com o advento da Lei n° 9.604/95, fere o conceito básico que instrui o lucro presumido, segundo o qual a incidência se resume a uma parcela do

faturamento, uma vez que os custos são estimados e previamente definidos pela autoridade legislativa.

Ou operações cuja receita está regularmente contabilizada apresentam custos diferenciados dela própria, se não for contabilizada?

Porque operações declaradas merecem um custo estimado e operações não declaradas devem ser consideradas como tendo custo zero?

Muitos ponderam que a tributação integral da receita omitida já é 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 existentes 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 de 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.

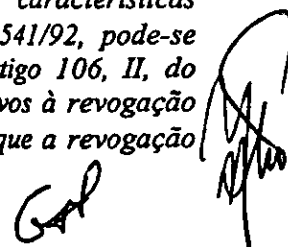
Tudo, porém, conduz à aceitação de que, independentemente de possível falha de elaboração legislativa observável na Lei nº 8.541/92, a colocação do dispositivo no Título IV, das penalidades, não me parece ocasional nem apenas coincidência, porquanto a exação é carregada por forte dose de penalidade, 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?

Bem, um último questionamento, este em prol do amor ao debate. Sendo penalidade, ou, em melhor expressão, tendo características próprias de penalidade, a imposição definida pelo artigo 43 seria integralmente atingida ou se restringiria ao que, razoavelmente pode ser aceito como tributo, incidente sobre 8% da receita? Explico: sendo 100% da receita alcançada pela imposição (com características de penalidade), contra uma previsão legal de alcance sobre 8% nos casos de tributação normal, apenas 92% da tributação teria características de penalidade ou toda a exação?

Para este questionamento, fico sem definição, preferindo tratar o todo por sua principal característica, até porque, adentrar na dissociação de tais valores levaria a propor novo lançamento, procedimento proibido a esta instância administrativa, já que o provimento parcial não me parece solucionar a questão.

Concordo, porém, com a opinião do Ilustre Relator do voto condutor da decisão recorrida, que a simples colocação do artigo 43 no âmbito das penalidades não transforma a imposição nele tratada em penalidade, mas, convenhamos, tal imposição assume outras características, e muito fortes, próprias das penalidades e alheias ao conceito de tributo, que fazem com que se torne possível tratar a imposição como 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 artigo 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

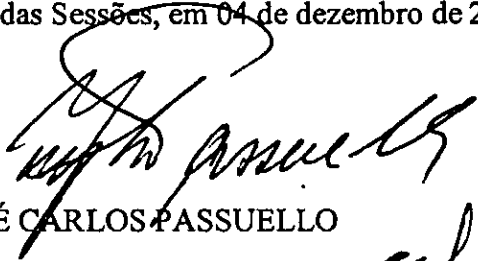


venha atingir a norma punitiva na sua origem, exatamente no ponto da alteração efetuada pela Lei 9064/95. Como consequência, no ano de 1995 a receita omitida seria tributada com apuração do lucro presumido adotando-se os mesmos percentuais vigentes para tributação das demais receitas declaradas, em homenagem 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.

Adoto a argumentação acima no presente julgamento, por refletir a opinião da maioria dos membros desta 1ª Turma.

Assim, diante de tudo, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2006.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
