



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13924.000190/98-27
Recurso nº : 107-120.736 (RD/107-0.214)
Matéria : IRPJ E OUTROS
Recorrente : RETIFICA SCARTEZINI LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 7ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 14 DE ABRIL DE 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

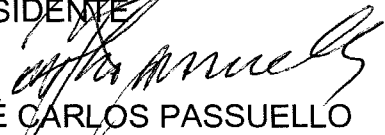
IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95 E REVOGADO PELA LEI Nº 9.249/95 – RETROATIVIDADE BENIGNA: A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia e da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito 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 provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RETIFICA SCARTEZINI LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva, Celso Alves Feitosa, Antonio de Freitas Dutra, Nelson Mallmann (Suplente Convocado), José Clóvis Alves e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que negavam provimento, e, os Conselheiros remis Almeida Estol e Manoel Antonio Gadelha Dias que davam provimento parcial ao recurso.

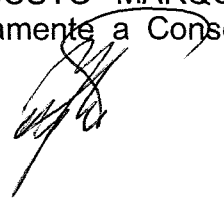

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JUL 2003

Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER; VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE; DORIVAL PADOVAN; WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO.



Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

Recurso nº : 107-120.736 (RD/107-0.214)
Recorrente : RETIFICA SCARTEZINI LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

RETIFICA SCARTEZINI LTDA., interpôs recurso especial de divergência (fls. 387 a 401) contra a decisão prolatada pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 107-05.881 (fls. 341), sumulado na seguinte ementa:

“OMISSÃO DE RECEITAS – LUCRO PRESUMIDO – IRPJ E IRF – A forma de tributação instituída pelos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 alcançava tão-somente as pessoas jurídicas que declaravam o imposto com base no lucro real, sendo, no entanto, o tratamento estendido para as demais formas de tributação a partir da eficácia da MP nº 924/94.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – Em se tratando de empresa que declara o imposto com base no lucro presumido, o lançamento da Contribuição Social, fundamentada no art. 43 da Lei nº 8.541/92, não pode prosperar no período anterior a 05/08/94, face ao princípio da anterioridade mitigada de que trata o § 6º do art. 195, da Constituição Federal.

COFINS – Comprovada nos autos a omissão de receitas, justifica-se o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social que incide sobre o faturamento da empresa.

PIS FATURAMENTO – Insubsiste o lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social, no período anterior a 01/03/96, por não observar o disposto no parágrafo único do art 6º da Lei Complementar nº 7/70.”

O recurso, como explicitado, visa obter a reforma da decisão recorrida, relativamente à exigência correspondente ao ano calendário de 1995.

A exigência foi descrita como tributos incidentes sobre omissão de receita operacional comprovada pela falta de comprovação da origem e efetiva entrega de numerário procedida pelo sócio Hugo Luiz Scartezini, no período de janeiro de 1994 a outubro de 1996. No período relativo a 1994, a exigência foi cancelada na decisão monocrática, sendo que no ano calendário de 1995, os

Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

suprimentos foram integralmente tributados, servindo como base de cálculo do tributo (100%), e no ano de 1996, o tributo incidiu sobre 32% do valor dos suprimentos.

A capitulação legal deu-se pela indicação (fls. 75) dos artigos 523, § 3º, 739 e 892 do RIR/94, todos com matriz legal nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 e mais nos artigos 15¹ e 24, § 1º².

¹ Art.15 A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

- a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no *caput* deste artigo;
- b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta por cento, para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis ou de prestação de serviços (*factoring*).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base lucro real, fizer juz.

² Art. 24 Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e dos adicionais 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.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.
(...)

Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

A decisão recorrida afastou a tributação, tão somente sobre a parcela de R\$ 6.450,00, do ano de 1996, ajustando-se os lançamentos decorrentes. Dita exclusão decorreu de sua comprovação.

Resta, portanto, a discussão relativa ao ano calendário de 1995.

A divergência se estabeleceu diante de julgados da 8ª Câmara (Acórdão 108-06.255 – fls. 403) e da 3ª Câmara (Acórdão 103.19.796 – fls. 405) entre outros apontados e semelhantes nas conclusões. Apreciarei o recurso com base nesse dois parâmetros.

As ementas foram assim produzidas:

Acórdão 108-06.255

“IRPJ – IRF – CSSL – RECEITAS OMITIDAS – ANO-CALENDÁRIO 1995. A tributação prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36 da Lei nº 9.249/95, que os revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, o lucro referente às receitas não declaradas, no ano de 1995, deve ser quantificado mediante aplicação dos coeficientes normais aplicáveis ao lucro presumido.

LANÇAMENTO DECORRENTE – Para as empresas optantes pelo lucro presumido, a CSL tem como base de cálculo (10% (dez por cento) da receita omitida.

LANÇAMENTO DECORRENTE – Afastada a aplicação dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, cancela-se o lançamento neles fundamentado, pois o lucro efetivamente distribuído aos sócios estava submetido a outro regime de tributação. (...)”

Acórdão 103-19.796

“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.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – Inaplicabilidade do art. 44 da Lei nº 8.541/92 às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido (...)”

Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

A decisão recorrida fundamentou sua conclusão, *verbis*:

“O disposto no artigo 3º da Medida Provisória nº 492/94, estendeu o tratamento instituído pela Lei nº 8.541/92, em seus arts. 43 e 44, a todas as formas de tributação das pessoas jurídicas (lucro real, presumido ou arbitrado), antes aplicável apenas ao regime de tributação com base no lucro real.

Essa disposição passou a ter eficácia jurídica a partir do ano de 1995, em face do disposto nos art.s 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, e no art. 104 do Código Tributário Nacional, que vedam a cobrança de impostos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, e que remetem a cobrança para o exercício financeiro seguinte àquele em que a lei tenha sido publicada.

(...)

Concordo com o julgador que o art. 43 da Lei nº 8.541/92 é forma de tributação e não constitui penalidade. Embora o referido artigo esteja mal colocado na estrutura da Lei nº 8.541/92, não é, “ipso facto” forma de penalidade. O legislador dentre as diversas formas de tributação, elegeu a exclusivamente na fonte para tributar as omissões de receita.

A pretensão da defesa de reduzir a base de cálculo a 50% da receita omitida, de um lado, e de aplicar-se o coeficiente do lucro presumido, de outra é descabida diante da literalidade do disposto no art. 43 da Lei nº 8.541/92 que manda tributar o todo.”

Já, o recorrente embasa seus argumentos no fato de ser inadequada a aplicação da Lei nº 8.541/92 na modalidade de lucro presumido, ainda mais com a agravante de ter tributado a totalidade da receita como se lucro fosse, confundindo os conceitos e criado uma forma incoerente de formação da base de cálculo, que somente poderia se limitar aos percentuais estimados de lucro, e mais nos argumentos trazidos nos acórdãos paradigma.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator:

O recurso teve adequado seguimento e deve ser conhecido.

Alguns pontos são incontroversos: a) que a Lei nº 8.541/92 somente se aplicava à modalidade de tributação com base no lucro real, pelos seus artigos 43 e 44; b) que o artigo 3º da Lei nº 9.064/95³ (DOU 21.06.95, pág. 9.017/8) alterou os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92; c) que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 foram revogados pela Lei nº 9.249/95⁴ (DOU 27.12.95).

Não se questiona, ainda, a existência de receita omitida, aceita tacitamente.

Resta saber se era possível a fiscalização tributar as receitas omitidas no ano de 1995, fazendo o tributo incidir sobre 100% da receita omitida, na sistemática do lucro presumido, como foi praticado no presente processo (fls. 69).

Os autos de infração, levados a conhecimento da recorrente em 07.07.98, foram lavrados após a vigência da Lei nº 9.249, portanto, após a revogação dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, quando já se reinstituíra a modalidade de tributação com base no percentual estimado da receita.

³ LEI 9.064 DE 20/06/1995 - DOU 21/06/1995

Dá Nova Redação a Dispositivos das Leis ns. 8.849, de 28 de janeiro de 1994, e 8.541, de 23 de dezembro de 1992, que alteram a Legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, e dá outras providências.

ART.3 - Os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:

" Art. 43

§ 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.

(...)

Art. 44

(...)

(Transcritos apenas os termos que interessam ao processo).

⁴ LEI 9.249 DE 26/12/1995 - DOU 27/12/1995

Altera a Legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e dá outras providências.

ART.36 - Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente:

(...)

IV - os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

(...)

Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

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.

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 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

Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

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 nº 8.541/92 para a situação mencionada.

Para o ano base de 1995, adveio a Lei nº 9.064/95 vindo alterar o art. 43 da Lei nº 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 nº 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 nº 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,

Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

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 nº 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 nº 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.

Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

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 nº 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."

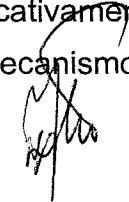
Isso sem contar com um terceiro argumento, segundo o qual o disposto no artigo 43 da Lei nº 8.541/92, cujo vício se manteve com o advento da Lei nº 9.604/95, fere o conceito básico que instrui o lucro presumido, segundo o qual a incidência se resume a uma parcela do faturamento, uma vez que os custos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



Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

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

Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

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.

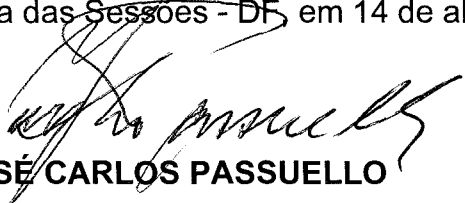


Processo nº : 13924.000190/98-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.477

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.

Diante de tudo isso, voto por conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2003.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO