



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

Processo n° 10835.000404/00-90
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-004.051 – 1ª Turma
Sessão de 11 de março de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL FIORAMONTE TECIDOS E CONFECÇÕES LTDA. - ME

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995

CONHECIMENTO. TESE SUPERADA. RICARF VIGENTE AO TEMPO DA INTERPOSIÇÃO DO RECURSO E DO JULGAMENTO.

Sem que existisse restrição ao conhecimento de recurso por “tese superada” no Regimento Interno, vigente ao tempo da interposição do recurso, ou no atual RICARF (Portaria MF 343/2015), não se sustenta pedido de negativa de seguimento por tal fundamento.

ARTIGOS 43 E 44 DA LEI N° 8.541/1992. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Ao estabelecer, por meio dos art. 43 e 44 da Lei n° 8.541/92, a tributação em separado sobre a totalidade dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente a hipótese de incidência dos tributos. Não se tratando de cominação de penalidade, não há que se falar na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, "c", do CTN ao caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRFonte, quanto ao período de 1995, acrescido de multa de 75% (fls. 192). O auditor fiscal fundamentou o lançamento de IRPJ nos artigos 523, §3º., 739 e 892, do RIR/1994. Extrai-se do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 213)

No caso Vertente a empresa exibiu o LIVRO CAIXA escriturado, desacompanhado do Livro Razão. Não detectamos suprimentos passíveis de tributação. Entretanto, constatamos que a fiscalizada deixou de escriturar pagamentos relativos a quitações de algumas duplicatas, nos meses de janeiro e fevereiro de 1995, discriminadas no Termo de Intimação que instrui os autos, fls. 151/159. Como consequência, resultou no SALDO CREDOR DE CAIXA, no dia 29 de junho de 1995, constatado por esta fiscalização, na quantia de CR\$ 34.503,65. Isto posto, impõe-se-nos, "ex vi" do artigo 12, parágrafo 2º, da Lei n.º 1.598/77; e, artigo 228, do Regulamento do Imposto de Renda - IR/94 -- aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, aplicar neste procedimento a presunção legal para, considerar o valor correspondente ao aludido SALDO CREDOR DE CAIXA- de R\$ 34.503,44- como OMISSÃO DE RECEITA

A Impugnação Administrativa foi apresentada pela contribuinte (fls. 219), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto pela manutenção do lançamento (fls. 241):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. A existência de saldo credor de caixa apurado em procedimento fiscal caracteriza omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995

Ementa: LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL. IRRF. Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal.

Lançamento Procedente

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 275), ao qual a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes deu parcial provimento (**acórdão 108-08.803**, fls. 304). O acórdão restou assim ementado:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA – INOCORRÊNCIA DE NULIDADE – Não se justifica a realização de diligência quando a prova pretendida pelo contribuinte poderia ter sido produzida pelo mesmo nas fases anteriores do processo, incorrendo, no caso, preterição do direito de defesa e, por conseguinte, qualquer tipo de nulidade.

DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA – Quando os lançamentos são cientificados ao contribuinte antes do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos do fato gerador, como previsto no CTN, resta comprovada a inoccorrência da decadência.

IRPJ/CS/IRF – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO DE 1995 – TRIBUTAÇÃO APARTADA – REVOGAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE CARÁTER PENAL – EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA – APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO – IMPOSSIBILIDADE – Considerando que o regime da tributação apartada, introduzido pelos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com a redação modificada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95, foi revogado pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95 e tendo em vista o caráter penal da norma, esta foi alvo da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, "c" do CTN. Com as modificações citadas, - a exação efetivamente devida passa a ser calculada pela aplicação, sobre a receita omitida no ano de 1995, dos coeficientes aplicáveis ao lucro presumido, na forma prevista no artigo 24 da Lei nº 9.249/95. Levando-se em conta que o lançamento não pode ser refeito no julgamento, o procedimento apropriado ao caso é a exoneração integral das exigências do IRPJ, da CSL e do IRF.

PIS/ COFINS – OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – PRESUNÇÃO LEGAL -- PROVA EM CONTRÁRIO – As considerações feitas para o regime de tributação apartada não influem nas exigências do PIS e da COFINS. No entanto, a presunção legal de omissão de receitas pela ocorrência de saldo credor de caixa não é absoluta, admitindo prova em contrário. Havendo concomitância de data e de valor entre o extrato do sócio da recorrente e o demonstrativo do Fisco, este deve ser retificado para reduzir o saldo credor de caixa no montante correspondente ao pagamento comprovado, devendo, portanto, ser excluído destas exigências.

Os autos foram remetidos à Procuradoria por RM (Requisição de Movimentação) emitida em 09/11/2007, com recebimento pela PGFN em 09/11/2007 (fls. 316). Nesse contexto, a Procuradoria interpôs recurso especial em 14/11/2007 (fls. 318). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária quanto à **retroatividade benigna decorrente do artigo 106, do CTN, pela revogação dos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92**. A divergência é referida quanto ao acórdão paradigma: **103-20.564**.

O recurso especial da Procuradoria foi admitido pelo então Presidente da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 328).

O contribuinte, intimado quanto ao acórdão da Câmara *a quo* e quanto ao recurso da Procuradoria admitido pelo Presidente de Câmara, ofertou contrarrazões ao recurso (fls. 339), em síntese, alegando (i) que a tese sustentada pela Procuradoria estaria superada, conforme acórdãos CSRF 01-05.518 e CSRF/01-04.477 (ii) no mérito, pede manutenção do acórdão recorrido, diante da citada jurisprudência.

Ademais, o contribuinte interpôs recurso especial (fls. 346), com alegação de divergência a respeito de decadência. O recurso do contribuinte não foi admitido pelo então Presidente da 2ª. Câmara da 1ª. Seção (fls. 355):

Tendo em vista que a divergência não foi comprovada nos moldes exigidos regimentalmente, o seguimento ao recurso especial deve ser NEGADO, cabendo informar que não cabe pedido de reexame de admissibilidade de seu recurso (art. 4o do Anexo II da Portaria MF nº 256/2009; art. 17, § 2o , II, do Anexo II da Portaria MF nº 147/2007; art. 9º, §2o , II, do Anexo I da Portaria MF nº 55/98). (...)

Tendo em vista que não foi comprovada a divergência de entendimentos alegada, NEGOU SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

O contribuinte foi intimado quanto a esta decisão em 24/01/2014 (fls. 362), sem que tenha apresentado manifestação.

Após tal intimação, o Presidente da 2ª Câmara vislumbrou equívoco na decisão de fls. 355 (fls. 376), confirmando a negativa de seguimento ao recurso do contribuinte, como também enviando o processo para análise pelo Presidente da CSRF. O Presidente da CSRF confirmou a negativa de seguimento ao recurso especial do contribuinte (fls. 384). O contribuinte foi devidamente intimado quanto a tais decisões em 24/06/2016.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento:

O recurso especial da Procuradoria é tempestivo, tendo sido admitido pelo Presidente de Câmara.

O contribuinte, a despeito disso, questiona o conhecimento do recurso pois a tese estaria superada, conforme acórdãos CSRF 01-05.518 e CSRF/01-04.477

Passo à análise de tal alegação.

Lembro que o recurso especial da Procuradoria foi interposto em 14/11/2007, quando vigente o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da CSRF, veiculado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, que previa:

Artigo 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

§ 2º Para efeito da aplicação do inciso II, entende-se como outra Câmara as que integram a atual estrutura dos Conselhos de Contribuintes ou as que vierem a integrá-la.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 4º É cabível a interposição de recurso especial contra decisão que negar provimento a recurso de ofício.

§ 5º O recurso especial interposto pelo sujeito passivo somente terá seguimento quanto à matéria pré-questionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação das peças processuais.

Ao tempo da interposição do recurso especial, portanto, inexistia restrição ao seu conhecimento relacionada à possível “superação” de tese, como pretende o contribuinte. Assim, **rejeito sua alegação** por não vislumbrar a possibilidade de restrição ao conhecimento do recurso, considerando que cumpridos os requisitos regimentais à ocasião de sua interposição.

Acrescento que o RICARF/2009 (Portaria MF 256/09) previu a possibilidade de não conhecimento do recurso no caso de “tese superada”. No entanto, inaplicável o citado regramento, tanto por ter sido interposto recurso antes da edição do citado RICARF/2009, quanto porque, atualmente, não há restrição em tal sentido no RICARF/2015.

Diante disso, entendo que não merece acolhimento o pleito do contribuinte para não conhecimento do recurso especial.

Assim, **conheço do recurso especial** da Procuradoria, adotando, quanto aos demais requisitos regimentais, a decisão do Presidente de Câmara.

Mérito:

Passo ao exame do mérito.

A Procuradoria pede a reforma do acórdão recorrido, que entendeu pela retroatividade benigna no caso dos autos. Reproduz-se trecho da ementa a seguir:

IRPJ/CS/IRF – LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RECEITAS – ANO DE 1995 – TRIBUTAÇÃO APARTADA – REVOGAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE CARÁTER PENAL – EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA – APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO – IMPOSSIBILIDADE – Considerando que o regime da tributação apartada, introduzido pelos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, com a redação modificada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95, foi revogado pelo art. 36, IV, da Lei nº 9.249/95 e tendo em vista o caráter penal da norma, esta foi alvo da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, "c" do CTN. Com as modificações citadas, - a exação efetivamente devida passa a ser calculada pela aplicação, sobre a receita omitida no ano de 1995, dos coeficientes aplicáveis ao lucro presumido, na forma prevista no artigo 24 da Lei nº 9.249/95. Levando-se em conta que o lançamento não pode ser refeito no julgamento, o procedimento apropriado ao caso é a exoneração integral das exigências do IRPJ, da CSL e do IRF.

A retroatividade benigna aplicada pelo Colegiado *a quo* consta do Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, II:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Todas as hipóteses, mencionadas pelas alíneas “a”, “b” e “c” tratam de infração e penalidade, portanto, não se aplicando no caso da mera alteração da forma de tributação, como é o caso dos autos.

Com efeito, os artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/1992, previam a tributação da forma seguinte:

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. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 1º O valor apurado nos termos deste artigo constituirá base de cálculo para lançamento, quando for o caso, das contribuições para a seguridade social. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

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

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, bem como 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 Medida Provisória nº 1.003, de 1995)

§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) pelo valor desta do mês da omissão. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.003, de 1995)

§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.003, de 1995)

§ 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 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 3º A base de cálculo de que trata este artigo será convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR pelo valor desta fixado para o mês da omissão. (Incluído pela Lei nº 9.064, de 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 4º Consideram-se vencidos o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão. (Incluído pela Lei nº 9.064, de 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

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

§ 1º O fato gerador do Imposto de Renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.003, de 1995)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995) (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 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. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

Estes dispositivos foram revogados em 1995, pela Lei nº 9.249, mas esta revogação não produz efeitos retroativos, ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido.

Esta Turma da CSRF decidiu, em composição um pouco distinta, pela inaplicabilidade da retroatividade benigna (acórdão **9101-002.410**), *verbis*:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995, 1996

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO À SÚMULA. INADMISSIBILIDADE.

O dissídio jurisprudencial necessário à admissibilidade do recurso especial de divergência de que trata o art. 67 do Anexo II do RICARF se estabelece entre acórdãos exarados por colegiados julgadores que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF. Tendo a Recorrente indicado divergência em relação à súmula do CARF, não se pode admitir o recurso especial.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996

NATUREZA DOS ARTIGOS 43 E 44 DA LEI Nº 8.541/1992. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

Ao estabelecer, por meio dos art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a tributação em separado sobre a totalidade dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente a hipótese de incidência dos tributos. Não se tratando de cominação de penalidade, não há que se falar na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, "c", do CTN ao caso.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1995, 1996

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 1995, 1996

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de IRRF.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Destaco primoroso voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, atualmente
nossa Presidente

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 425 e ss.), o lançamento correspondente à infração de omissão de receitas relativa a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1995 seguiu o comando do art. 43, §§ 2º e 4º, da Lei nº 8.541/1992, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/1995, que estabelece a incidência da alíquota de 25% sobre a totalidade receita omitida, de forma direta e definitiva, sem que essa receita venha a compor a base de cálculo do imposto. No que se refere ao Imposto sobre a Renda na Fonte (autos de infração de às e-fls. 457 e ss.), o lançamento seguiu o comando do art. 44 da mesma Lei. Confirmam-se os dispositivos: (...)

A revogação dos dispositivos em questão pelo art. 36, inciso IV, Lei nº 9.249/1995, levou alguns a entender, equivocadamente, que não mais se poderia aplicar a sistemática prevista nos dispositivos revogados mesmo para fatos anteriores à vigência da revogação (que se dá a partir de 1º de janeiro de 1996). O argumento era que os artigos revogados possuíam caráter de penalidade por estarem contidos no Título IV da Lei nº 8.541/92, referente a "Penalidades", atraindo a aplicação do princípio da retroatividade benigna insculpido no art. 106, inciso II, "c", do CTN.

No entanto, tal tese se revela equivocada e não encontra eco nesse Colegiado desde há muito tempo.

Com efeito, ao estabelecer, por meio do art. 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992, a tributação em separado sobre 100% dos valores apurados a título de omissão de receita, tratou o legislador de definir quantitativamente a hipótese de incidência dos tributos. Ainda que gravosa tal incidência, não tem a natureza de penalidade. Entender diferente seria conceber que a definição da base de cálculo é uma definição de penalidade.

Assim, não há falar na retroatividade benigna do art. 106, inciso II, "c", do CTN, vez que, como se viu, não se está diante de nova lei que comina penalidade menos severa.

Portanto, **dou provimento ao recurso especial** da Procuradoria, reformando o acórdão recorrido e adotando as razões do precedente desta Turma acima reproduzido.

Conclusão:

Assim, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa