



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

Processo n° 10845.001496/2001-40
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.264 – 1ª Turma
Sessão de 9 de julho de 2019
Matéria Decadência
Recorrente CLINICA DE ORTOPEDIA E FISIOTERAPIA PADRE ANCHIETA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. DECADÊNCIA. Não se conhece de recurso especial se os acórdãos apresentados para demonstrar a divergência acerca da legislação aplicável à contagem do prazo decadencial, diversamente do acórdão recorrido, não tiveram por referência exigências na forma da Lei nº 8.541, de 1992, bem como os efeitos de pedido de retificação da DIRPJ no período fiscalizado. RETROATIVIDADE BENIGNA DA REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI Nº 8.541, DE 1992. Se o paradigma indicado analisou, apenas, os efeitos da revogação do art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, não resta caracterizada divergência jurisprudencial acerca das exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, lançadas em razão do disposto no art. 43 da Lei nº 8.541, de 1992.

OMISSÃO DE RECEITAS. LEI Nº 8.541/92 As exigências sobre as receitas omitidas, prevista no art. 44 da Lei n. 8.541/92 não se configuram como aplicação de penalidade, pois tratam-se de hipótese de incidência de tributos, devendo serem aplicadas se vigentes à época do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial (i) quanto à decadência. Por voto de qualidade, acordam em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas (ii) quanto à retroatividade benigna da revogação promovida pela Lei nº 9.249/95 do art. 44 da Lei nº 8.541/92, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), que conheceram também no que se refere à revogação do art. 43 da Lei nº 8.541/92. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por CLINICA DE ORTOPEDIA E FISIOTERAPIA PADRE ANCHIETA LTDA ("Contribuinte", e-fls. 258/275) em face da decisão proferida no Acórdão nº 101-96.037 (e-fls. 209/221), na sessão de 02 de março de 2007, no qual o Colegiado decidiu *dar provimento parcial ao recurso para afastar a imposição da multa de ofício*.

A decisão recorrida está assim ementada:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O prazo de cinco anos para o fisco efetuar a revisão das informações originalmente prestadas pelo contribuinte tern inicio na data que o fisco torna conhecimento dos novos fatos.

IRPJ, CSLL e IRRF - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITA - ARTS. 43 e 44 DA LEI 8.541/92. A lei aplicável ao lançamento é aquela vigente na data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributaria, mesmo que venha a ser revogada posteriormente, nos termos do artigo 144 do CTN.

RETROATIVIDADE BENIGNA EM MATÉRIA TRIBUTARIA. A lei tributária somente poderá retroagir para se aplicar a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando se tratar de aplicação de penalidade menos severa, nos exatos termos do art. 106, II, "c" do CTN.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA - MULTA DE OFÍCIO - Considerando-se que houve a retificação da DIPJ antes do inicio de qualquer procedimento

administrativo ou medida de fiscalização, com a declaração das receitas omitidas, há de se afastar a multa de ofício.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre receitas omitidas no ano-calendário 1995 (IRPJ, CSLL, IRRF, Contribuição ao PIS e Cofins) a partir da rejeição da retificação de declaração pretendida pela Contribuinte, sob o fundamento de que as diferenças apontadas não representariam erro de fato, mas sim omissão de receitas. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou improcedente a impugnação (e-fls. 132/148). O Colegiado *a quo*, por sua vez: i) rejeitou a arguição de decadência, fixando como termo inicial da contagem a apresentação da declaração retificadora; ii) manteve os tributos principais exigidos afirmando a aplicabilidade dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 no ano-calendário 1995; e iii) afastou a penalidade aplicada porque a declaração retificadora foi apresentada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização (e-fls. 209/221).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 28/08/2008 (e-fl. 224), mas há registro de sua ciência em 08/09/2008 no termo anexo à decisão, seguindo-se a remessa dos autos ao CARF em 09/09/2008, veiculando embargos de declaração de e-fls. 225/226, os quais foram rejeitados em exame de admissibilidade conforme e-fls. 228. Cientificada desta decisão em 08/10/2008, a PGFN não interpôs recurso especial (e-fls. 228/231).

Cientificada em 19/10/2009 (e-fls. 256), a Contribuinte interpôs recurso especial em 03/11/2009 (e-fls. 258/272) no qual arguiu divergências admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 286/287, do qual se extrai:

Passo seguinte, cientificada em 19/10/2009 (AR de fls. 237 e despacho de fls. 266), a Recorrente interpôs recurso especial em 03/11/2009 (fls. 239/253), defendendo que tanto o IRPJ como a CSLL, o PIS, a COFINS e o IRRF sujeitam-se às regras do lançamento por homologação, cujo prazo de decadência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do art. 150, §4º, do CTN; ou, na falta de pagamento, do art. 173, I, do CTN. Salienta que efetuou nos prazos legais o pagamento dos tributos objeto da autuação. E mesmo que se considere a regra do art. 173, I, do CTN, que transfere o termo inicial do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte, ainda assim teria ocorrido a decadência (termo inicial 01/01/1996 e final em 01/01/2001).

Também alega que os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, nos quais se assentam a autuação do IRPJ, CSLL e IRRF, não teriam aplicação no caso da Recorrente, pois a sua revogação pela Lei nº 9.249/95 tem aplicação retroativa, à vista do disposto no art. 106, II, c, do CTN.

A Recorrente apontou contrariedade das normas mencionadas com relação à jurisprudência administrativa e indicou no processo decisões proferidas por outra câmara, turma de Câmara, turma especial ou pela própria CSRF, que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes ou que integram a estrutura deste CARF, com vistas a demonstrar as divergências.

[...]

Por sua vez, como paradigmas, a Recorrente cita no recurso as seguintes ementas:

"ACÓRDÃO Nº 108-07.883/04 (RECURSO Nº 136.567):

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — PRELIMINAR DE DECADÊNCIA — IRPJ — ANO DE 1995/1996 — Por ser tributo cuja legislação atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), amolda-se a sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial encontra respaldo no §40 do artigo 150 do CTN."

ACÓRDÃOS Nº 105-14.271/03 (RECURSO Nº 136.131)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — PRELIMINAR DE DECADÊNCIA — HOMOLOGAÇÃO — ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91 — INAPLICABILIDADE — PREVALÊNCIA DO ART. 150, §4º DO CTIV, COM RESPALDO NO ART. 146, III, b, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. (.)".

Ementa: IRPJ — OMISSÃO DE RECEITA COMPROVADA — INCLUSÃO DO VALOR NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL — REVOGAÇÃO D LEI 8.541/92 QUE DETERMINAVA A TRIBUTAÇÃO DO VALOR OMITIDO SEPRADA MENTE — PENALIDADE — INTELIGÊNCIA DO ART. 106, II, "c", DO CTN — A Lei 9.249/95, que revogou a Lei 8.541/92, deve ter aplicação retroativa, a rigor do disposto no art. 106, II, "c", do CTN, vez que referido dispositivo impunha penalidade ao contribuinte que tivesse omitido receita, no sentido de não levar tal valor para apuração do lucro tributável. Considerando que, com a omissão, a empresa apenas diminuiu o prejuízo fiscal, o auto há de ser cancelado nessa parte.

ART. 44 DA LEI 8.541 — PENALIDADE — REVOGAÇÃO — APLICAÇÃO RETROATIVA — PREVALÊNCIA DO RT. 2º DA LEI 8.849/92 — Considerando que o IRRFonte sobre omissão de receita de acordo com o art. 44 da Lei 8.541 tinha o caráter penal, tanto que abaixo do capítulo IV — Das Penalidades, considerando também que esse dispositivo foi revogado pelo art. 36, IV, da Lei 9.249, o caráter penal do lançamento deve ser cancelado por força do disposto no art. 106, II, "c", do CTIV, prevalecendo a alíquota par a distribuição de lucros aos sócios previsto no art. 2º da Lei 8.849/92, de 15%.

Embargos de declaração acolhidos."

As divergências suscitadas circunscrevem-se:

*(i) decadência: adotada no acórdão **recorrido** a tese da contagem do prazo a partir da entrega da declaração retificadora; e no **paradigma**, a partir da data do fato gerador aplicando-se a regra do art. 150, §4º, do CTN, ou do art. 173, I, do mesmo CTN, dependendo da existência ou não de pagamento, ainda que parcial; e*

(ii) no mérito, aplicação da retroatividade benigna (art. 106, II, "c", do CTN) em relação aos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92, que

*embasam o lançamento cujos fatos geradores apurados referem-se ao ano-calendário de 1995, tendo em vista que foram revogados a partir do ano 1996 pelo art. 36, IV, da Lei 9.249/95: adotada, no acordo **recorrido**, a tese da não aplicação da retroatividade benigna, uma vez que não se trata de penalidade, mas de obrigação principal e na data de ocorrência dos fatos geradores (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF) os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 ainda vigoravam; e no **paradigma**, pela aplicação da retroatividade benigna, na medida em que tais normas impunham penalidades aos contribuintes que tivessem omitido receitas.*

Em ambos os casos, verifica-se entre as teses postas nos aludidos acórdãos, recorrido e paradigmas, a existência de contrariedade na aplicação das referidas normas ao caso concreto.

*A título de observação, esclareça-se que, no que toca ao item (i) acima especificado, fica afastada a possibilidade de considerar-se a decadência pela regra do art. 173, I, do CTN, pois o auto de infração formalizado em **24/05/2001** o foi em tempo hábil, na medida em que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 1995, exercício de 1996, iniciando-se a contagem em 01/01/1997 e findando-se em **31/12/2001**. Desse modo, a divergência posta neste item reside apenas na contrariedade entre a tese contida no paradigma (contagem a partir da retificação da declaração) quando comparada com a regra prevista no art. 150, §4º, do CTN (contagem a partir do fato gerador), que para prevalecer depende da existência de pagamento, ainda que parcial do tributo lançado.*

Nesse sentido, compulsando os autos, observa-se que, notadamente em relação ao IRPJ, a Fiscalização nos anexos do auto de infração (fls. 07/08) decotou do imposto apurado imposto pago, compensado ou IRRF.

[...]

O presente recurso especial atende aos pressupostos de tempestividade e legitimidade, tendo ainda a recorrente apontado e demonstrado divergência entre a decisão recorrida com outras decisões proferidas no âmbito dos extintos Conselhos de Contribuintes ou do CARF, atendendo o "caput" e os parágrafos 4º a 9º do art. 67 do RICARF.

Assim, tendo sido apontada e demonstrada a divergência, o presente recurso pode ter seguimento.

*Por todo o exposto, opino no sentido de se **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial.*

Aduz a Contribuinte, em seu recurso especial, que:

- Com referência à arguição de decadência, os arts. 898 e 899 do RIR/99 afirmariam que o IRPJ e a CSLL apurados com base no lucro presumido são tributos lançados por homologação, sujeitando-se à

regra do art. 150, §4º do CTN ou, na falta de pagamento, à contagem prevista no art. 173, I do CTN. Citando doutrina e diversos julgados administrativos em favor de os tributos lançados se amoldarem à sistemática de lançamento por homologação, a interessada afirma a decadência dos valores pertinentes aos fatos geradores de 28/02/1995 a 30/10/1995 em face do lançamento formalizado em 25/05/2001, qualquer que seja a forma de contagem adotada. Manifesta seu estranhamento em face do argumento que admite a interrupção do prazo decadencial, diversamente a hipótese prevista no art. 173, II do CTN, e aponta divergência em face dos paradigmas nº 108-04.393 e 105-14.271;

- Com referência à fundamentação do lançamento nos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, que entende tratarem de penalidade, invoca a revogação promovida pela Lei nº 9.249/95 para defender a aplicação do art. 106, II, c do CTN, consoante interpretado no paradigma nº 108-05.902, inclusive no que se refere à exigência de IRRF.

Pleiteou, ao final, que fosse dado provimento ao recurso especial *para o fim de, alterando o acórdão recorrido, cancelar o lançamento tributário efetuado.*

Cientificada em 24/06/2013 (e-fl. 294), a PGFN não apresentou contrarrazões (e-fl. 295).

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso da Contribuinte é tempestivo.

Com referência à primeira divergência arguida, trata-se da definição quanto ao prazo decadencial para lançamento de *tributo sujeito a pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*. Observando que o lançamento se reporta a fatos geradores ocorridos de fevereiro/95 a outubro/95, mas somente lhe foi notificado em 25/05/2001, a recorrente pretende a aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, transcrito no art. 899 do RIR/99, reportando-se aos Acórdãos nº 108-04.393, 108-07.883 e 105-14.271 (este referente a CSLL), além de observar que os demais tributos lançados (IRRF, Contribuição ao PIS e COFINS) também se caracterizam como *tributos cuja legislação atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*, citando neste sentido o Acórdão nº 108-06.027. Mais à frente, porém, afirma indicar como paradigmas os Acórdãos nº 108-04.393 e 105-14.271.

Nestes autos, frente à exigência de tributos incidentes sobre receitas omitidas no ano-calendário 1995 (IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins), mediante tributação em

separado na forma do art. 43 da Lei nº 8.541/92, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.064/95, e também com exigência reflexa de IRRF na forma do art. 44 da Lei nº 8.541/92, o Colegiado *a quo* rejeitou a arguição de decadência, fixando como termo inicial da contagem a apresentação da declaração retificadora por meio da qual a Contribuinte pretendeu ajustar sua tributação com o acréscimo das receitas omitidas (e-fls. 209/221).

No paradigma nº 108-04.393, analisando lançamento motivado por irregularidades na apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 1989, a 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu, de ofício, declarar a decadência do lançamento formalizado em 26/04/95, sob a premissa de que o IRPJ, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, sujeita-se à sistemática de lançamento por homologação, sendo que *o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado"*. Na mesma sistemática estariam incluídos *a Contribuição Social sobre o Lucro, o Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), a contribuição do PIS-Faturamento, o ex-FINSOCIAL e a sua sucessora, a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS)*.

Já no paradigma nº 105-14.271, a 5ª Câmara do 1º Conselho afastou o prazo de 10 (dez) anos estipulado na Lei nº 8.212/91 e, considerando que *a Contribuição Social é um tributo lançado por homologação e que por se tratar de pagamento antecipado, a decadência está regida pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional*, declarou a decadência do lançamento referente *aos fatos geradores encerrados em 31.12.1994 e 31.12.1995, enquanto o auto de infração foi levado à ciência do contribuinte em 04.12.2002*.

Como se vê, nenhum dos paradigmas tratou de circunstâncias específicas presentes neste caso: o pedido de retificação da DIPJ e a aplicação das disposições dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 para tributação das receitas omitidas. Logo, há substancial dessemelhança entre os acórdãos comparados.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303.004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é "tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência" ou que se "agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente" (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no

núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte relativamente à matéria "decadência".

No segundo ponto do recurso especial, a Contribuinte suscita divergência quanto à revogação dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 pela Lei nº 9.249/95, dado que esta revogação teria eficácia retroativa por força do art. 106, II, "c" do CTN, e assim tais dispositivos legais não teriam mais aplicação no momento do lançamento. Neste sentido seria o paradigma nº 108-05.902.

Nestes autos, o Colegiado *a quo* afastou esta alegação sob o fundamento de que a Lei nº 9.249/95, ao revogar aqueles dispositivos, somente produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, devendo ser aplicada a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributário, na forma do art. 144 do CTN. Já no paradigma nº 108-05.902, a retroatividade benigna da revogação somente foi reconhecida em relação à exigência de IRRF, vez que os lançamentos de IRPJ, CSSL e PIS-Repique foram cancelados mediante compensação de prejuízos fiscais, e a exigência de COFINS não fez parte do contraditório *por falta de argumentação na peça recursal*, prestando-se tal retroatividade benigna apenas a reduzir a exigência de IRRF, e não excluí-la integralmente. Veja-se, neste sentido, os excertos do relatório e voto do referido paradigma:

[...]

Pelo Acórdão 108-05.688 formalizou-se a decisão desta 8ª Câmara no sentido de cancelar os lançamentos de IRPJ, CSSL e PIS-REPIQUE pelo fato de que a receita omitida deveria ser compensada com prejuízo fiscal que a empresa detinha à época. O lançamento de COFINS não fez parte do contraditório em nível de recurso voluntário, por falta de argumentação na peça recursal. Contudo, no Acórdão não se tratou das razões relativas ao lançamento de IRFonte, como apontado no Despacho Presi 10-0.096/99 de fls. 202/3.

É o Relatório.

[...]

Pois bem, o argumento da recorrente no mencionado recurso voluntário é de que a Lei 9.249/95 revogou a penalidade expressa no art. 44 da Lei 8.541/92, que capitulou a exigência do IRFonte, e, que por ser uma penalidade, a revogação teria efeito retroativo nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

[...]

Principalmente pelo fato de que o cancelamento do IRPJ não se deu em razão da falha da apuração da omissão de receita, mas sim em razão de ter sido promovida a compensação dessa

receita com prejuízo fiscal existente à época nos registros extra-contábeis da empresa.

Portanto, o lançamento do IRFonte deve ser analisado independentemente do lançamento matriz do IRPJ.

Já ficou decidido nesta Câmara, em outros julgados, que o dispositivo do art. 44 da Lei 8.541/92 era efetivamente uma penalidade para o contribuinte que omitia receitas, com um percentual além do tributo normalmente exigido na distribuição de lucros da pessoa jurídica a seus sócios. Rezava o dispositivo:

[...]

Ora, tendo sido esse comando revogado em 1995 (Lei 9.249/95, art. 36, IV), por força do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, deve ser excluído o acréscimo penal do lançamento, de forma que permanecesse a tributação vigente para a regular distribuição de lucro, prevista no art. 2º da Lei 8.849/94, da ordem de 15%:

[...]

Assim, e com o intuito de não premiar aqueles que omitiram receitas com a isenção na transferência de recursos para a pessoa do sócio - inferência lógica que se chega diante do fato de o recurso não estar registrado na contabilidade — em comparação com a transferência do numerário registrado sob a rubrica de lucro que era tributada (Lei 8.849/94, art. 2º), considero a receita omitida como distribuída ao sócio da recorrente porém o lançamento deve ser calculado com a alíquota de 15%.

Destarte, acolho os embargos para, retificando o Acórdão 108-05.688, dar parcial provimento ao recurso voluntário para o fim de (1) cancelar os lançamentos de IRPJ, CSL e PIS-REPIQUE, e (2) reduzir o lançamento do IRFonte para que seja aplicada alíquota de 15% no cálculo de sua apuração, cuja ementa passa a ser a do presente acórdão.

Logo, a divergência suscitada neste segundo ponto resta demonstrada, apenas, em relação à exigência de IRRF. Assim, o recurso especial deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE relativamente à retroatividade benigna da revogação promovida pela Lei nº 9.249/95, somente quanto à revogação do art. 44 da Lei nº 8.541/92.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No que se refere à retroatividade benigna da revogação promovida pela Lei nº 9.249/95, esta Turma já possui posicionamento firme contra tal entendimento, como são exemplos os seguintes julgados:

IRPJ. IRRF. CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS A falta de escrituração das receitas de vendas de unidades imobiliárias caracteriza omissão de receitas.

IRPJ. IRRF. CSLL. OMISSÃO DE RECEITAS LEI Nº 8.541/92 As exigências sobre as receitas omitidas, previstas nos arts. 43 e 44 da Lei n. 8.541/92 não se configuram como aplicação de penalidade, pois tratam-se de hipótese de incidência de imposto, devendo serem aplicadas se vigentes à época do fato gerador. (Acórdão nº 9101-002.401 - Sessão de 16 de agosto de 2016).

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. (Acórdão nº 9101-002.410 - Sessão de 16 de agosto de 2016).

GLOSA DE DESPESA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA/PRESUMIDA DE RENDIMENTOS AOS SÓCIOS DA EMPRESA — ART. 44 DA LEI 8.541/1992

1 - No contexto do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implicasse redução indevida do lucro líquido era considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, e tributada exclusivamente na fonte, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

2 - Em 1994 (ano do fato gerador), a distribuição de lucros/rendimentos era tributada, e, nesse contexto, a lei estabelecia uma presunção de distribuição de lucros/rendimentos aos sócios, que, no presente caso, foram considerados equivalentes às despesas glosadas, conforme determinava a lei.

3 - A exigência que remanesceu para o IR/Fonte (e também para o IRPJ tributo principal) não está relacionada à omissão de receitas, mas sim à glosa de despesas. Na autuação por glosa de despesa, o que está sendo tributado tanto pelo IRPJ quanto pelo IR/Fonte é mesmo a renda, o lucro, e não a "totalidade da receita" (que é o que condena o paradigma e a jurisprudência citada pela contribuinte).

4 - A exigência do IR/Fonte se deve à renda que presumidamente foi auferida pelos sócios da empresa. A entidade é chamada a pagar o IR/Fonte na qualidade de responsável, nos termos do

art. 121, II, do Código Tributário Nacional. A tributação prevista no artigo 44 da Lei nº 8.541/92 não tem natureza de penalidade, inexistindo previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna. (Acórdão nº 9101-002.988 - Sessão de 7 de agosto de 2017).

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo que contrapõe integralmente os argumentos da recorrente:

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial em relação à aplicação do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, que previa a incidência de IR/FONTE sobre valores que eram considerados automaticamente recebidos pelos sócios da pessoa jurídica.

Em síntese, a contribuinte (recorrente) alega que esse dispositivo exigia pagamento de tributo como forma de penalidade; que ele foi expressamente revogado pelo art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/95; e que, por se tratar de penalidade, cabe a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional, conforme orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão recorrido decidiu essa matéria com os seguintes fundamentos:

Com referência à exigência de IRRF incidente sobre as demais despesas não comprovadas, seu fundamento é o art. 44 da Lei nº 8.541/92, que apresentava a seguinte redação à época dos fatos geradores, antes de sua revogação pela Lei nº 9.249, publicada em 27/12/95:

[...]

A interpretação deste dispositivo legal pela Câmara Superior de Recursos Fiscais oscilou, em vários momentos:

[...]

É certo que, em sessão de 23 de fevereiro de 2010, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento em favor da retroatividade da norma revogadora, no acórdão proferido no AgRg no Recurso Especial nº 1.106.260 PR (2008/02622086):

[...]

Todavia, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reafirmou seu posicionamento contrário à retroatividade da norma revogadora em sessão de 17 de maio de 2010, no Acórdão nº 9101-00.574, assim ementado:

IRPJE CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. ART. 43 DA LEI N. 8.541/92. LUCRO PRESUMIDO. CARÁTER PENAL. INEXISTÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. O art. 43 da Lei n. 8.541/92, com a redação dada pela Medida Provisória n. 492/94, quando prevê a tributação em separado e definitiva das receitas omitidas pelo contribuinte, não tem natureza de penalidade, Trata-se de norma que

define a base de cálculo do imposto e da contribuição social, no caso específico da omissão de receita. Inexiste, pois, previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

Com base neste entendimento mais recente, aqui adotado, não deve ser aplicada a pretendida retroatividade benigna no presente caso. O lucro evidenciado pela glosa de despesas não comprovadas era, com base na lei, presumidamente distribuído aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sujeitando-se à incidência do IRRF.

Assim, excluídas as glosas revertidas na decisão de 1ª instância, a exigência remanescente de IRRF subsiste tendo por referência as despesas que restaram incomprovadas.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de IRRF sobre a redução do lucro decorrente das despesas que, glosadas, subsistiram incomprovadas.

O art. 44 da Lei nº 8.541/1992, que embasou o lançamento de IR/Fonte no ano-calendário de 1994, estabelecia o seguinte:

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 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)

No contexto do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implicasse redução indevida do lucro líquido era considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, e tributada exclusivamente na fonte, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

Numa época em que a distribuição de lucros/rendimentos era tributada, a lei estabelecia uma presunção de distribuição de lucros/rendimentos aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

Não procede o entendimento de que essa regra teria natureza de penalidade, e que como o referido dispositivo foi revogado pela Lei 9.249/1995, seria caso de aplicar a retroatividade benigna.

Pelo referido dispositivo, a contribuinte não está sendo punida via exigência de IR/Fonte por ter omitido receita ou reduzido indevidamente o seu lucro líquido.

Com efeito, a exigência do IR/Fonte se deve à renda que presumidamente foi auferida pelos sócios da empresa. A entidade é chamada a pagar o IR/Fonte na qualidade de responsável, nos termos do art. 121, II, do Código Tributário Nacional.

Novamente vale registrar que em 1994 (ano do fato gerador), a distribuição de lucros/rendimentos era tributada, e, nesse contexto, a lei estabelecia uma presunção de distribuição de lucros/rendimentos aos sócios, que, no presente caso, foram considerados equivalentes às despesas glosadas, conforme determinava a lei.

Aliás, em relação estes autos, é importante destacar que a questionada aplicação do art. 44 da Lei nº 8.541/92 sobre os fatos geradores do ano-calendário de 1994 não se deu em razão da presumida distribuição para os sócios de receitas omitidas pela sociedade.

A incidência do referido dispositivo, neste caso, tem em conta a redução indevida do lucro por apropriação de despesas financeiras sem a devida comprovação.

Ou seja, a exigência que remanesceu para o IR/Fonte (e também para o IRPJ tributo principal) não está relacionada à omissão de receitas, mas sim à glosa de despesas, o que fragiliza ainda mais a alegação de que a norma em questão tem caráter de penalidade.

É que, conforme se observa pelo próprio paradigma, toda a argumentação sobre essa característica de penalidade é desenvolvida no contexto de autuação por omissão de receita, em que se condena a tributação da totalidade da receita omitida, sem a consideração dos demais valores que compõem a base de cálculo, ou seja, custos e despesas.

Entretanto, na autuação por glosa de despesa não há essa alegada distorção na base de cálculo, porque a despesa glosada corresponde exatamente ao lucro que foi reduzido indevidamente. Neste tipo de situação, o que está sendo tributado tanto pelo IRPJ quanto pelo IR/Fonte é mesmo a renda, o lucro, e não a "totalidade da receita" (que é o que condena o paradigma e a jurisprudência citada pela contribuinte).

Finalmente, registro que, embora o referido artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 tenha sido revogado (porque a lei deixou de tributar a distribuição de lucros/rendimentos), a Lei nº 8.981/1995, em seu art. 61, introduziu uma outra regra semelhante de tributação de IR/Fonte, inclusive com alíquota mais elevada (35%), e que também pode incidir juntamente com o IRPJ em casos de glosa de despesa (como ocorreu aqui).

Processo nº 10845.001496/2001-40
Acórdão n.º **9101-004.264**

CSRF-T1
Fl. 15

Trata-se do hoje conhecido IR/FONTE sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. O que se tributa nessa nova hipótese de incidência também é uma renda presumida de outrem (o destinatário do pagamento), e não se cogita que essa nova norma tenha caráter de penalidade.

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso da Contribuinte na parte conhecida.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora