



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

Processo n° 16707.004020/99-19
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.410 – 1ª Turma
Sessão de 16 de agosto de 2016
Matéria Retroatividade Benigna e Multa por Atraso na Entrega de Declaração
Recorrente TERRA FIRME SERVIÇOS DE FOTOCÓPIAS LTDA (ex W.P HOTÉIS E SERVIÇOS LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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 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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em não conhecer o Recurso Especial do Contribuinte no que se refere ao cálculo da multa pelo atraso na entrega das DIPJ e, em conhecê-lo quanto à retroatividade benigna. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento na parte conhecida. Votou pelas conclusões a Conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício). Ausente momentaneamente a Conselheira Nathalia Correia Pompeu. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

TERRA FIRME SERVIÇOS DE FOTOCÓPIAS LTDA (ex W.P HOTÉIS E SERVIÇOS LTDA) recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 1.624 e ss., contra o acórdão de Recurso Voluntário nº 105-15.641 (fls. 996 e ss. - Volume V4 do e-processo) de 26/04/2006, o qual, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, e aos acórdãos de embargos de declaração de nºs 105-17.252, de 15/10/2008 (fls. 1.543 e ss. - Volume V7 do e-processo) e 1301-00.157, de 18/06/2009 (fls. 1.573 e ss. - Volume V7 do e-processo). Transcreve-se a ementa do acórdão nº 105-15.641:

ARBITRAMENTO DO LUCRO - A desclassificação de escrita para fins de arbitramento de lucro somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração do lucro real da empresa, o que não ocorreu no presente caso.

LIVRO DIÁRIO - REGISTRO APÓS A DATA DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IDONEIDADE DE SEUS ASSENTAMENTOS PARA FINS DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - Padecem de idoneidade probatória os assentamentos de livro Diário registrados em data posterior à prevista para a entrega da declaração de rendimentos do ano ao qual se referem e, principalmente, se estes apresentam valores diversos dos consignados no

SAPLI. OMISSÃO DE RECEITAS - INCONSISTÊNCIAS CONTÁBEIS - As vendas a prazo, para empresas que apuram o lucro pela sistemática do lucro real, ensejam o lançamento a débito da conta dos Clientes (ou similar) e a crédito da Conta Receita. A verificação, na escrituração do contribuinte, de lançamentos que demonstrem que tais vendas foram maiores de que os valores lançados na conta clientes, ou que não houvera a concernente contrapartida na conta Receita, evidencia omissão de receitas

IRPJ - DEDUÇÃO DO PIS - COFINS E CSLL - Devem ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as contribuições devidas a título de PIS e COFINS.

O recurso foi parcialmente admitido por meio dos Despachos de e-fls. 1.736 e ss. e 1.757, tão somente em relação às matérias revogação do caráter de penalidade dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992 e equivoco no cálculo da multa pelo atraso na entrega das DIPJ.

No que se refere à matéria da revogação do caráter de penalidade dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992 (retroatividade benigna), a Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº CSRF/0105.287:

IRPJ / CSL / IRF - LUCRO PRESUMIDO - OMISSÃO DE RECEITAS ANO DE 1995— REVOGAÇÃO DOS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8541/92 - CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO - EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA Levando em conta que o art. 43, § 2º, da Lei 8541/92, impunha penalidade no caso de omissão de receita ao determinar que fosse tributada a totalidade da omissão, e que o mesmo foi revogado pelo art. 36 da Lei 9249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106, "c", do CTN. Excluindo-se a penalidade, a receita omitida deveria ser tributada tal qual a receita declarada, conforme o art. 28 da Lei 8981/95 com aplicação dos índices para obtenção da base tributável, pelo regime do lucro presumido; entretanto não cabe ao julgador refazer o lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento do lançamento.

Acórdão nº CSRF/0105.561:

IRPJ — IRRF — CSLL — OMISSÃO DE RECEITAS — ARTS. 43 e 44 DA LEI Nº 8.541/92 — REVOGAÇÃO — CARÁTER PENAL — RETROATIVIDADE BENIGNA. A revogação, pela Lei nº 9.249/95, dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, de natureza nitidamente penal, conduz à aplicação da retroatividade benigna do art. 106, "c", do CTN, o que importa no cancelamento da exigência, pois ao julgador falece competência para retificar o lançamento.

Já no que se refere à matéria do cálculo da multa pelo atraso na entrega das DIPJ, a Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação à Súmula CARF nº 69.

Em relação à matéria da revogação do caráter de penalidade dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992 (retroatividade benigna), as alegações de mérito e o pedido da Recorrente, são sintetizados a seguir:

a) os acórdãos paradigma confirmam que "*a revogação, pela Lei nº 9.249/95, dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, de natureza nitidamente penal, conduz à aplicação da retroatividade benigna do art. 106, 'c', do CTN, o que importa no cancelamento da exigência*";

b) "*ficou assentado que o PIS e a COFINS são dedutíveis da base de cálculo da CSLL e que o PIS, a COFINS e a CSLL são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, no que diz respeito ao ano de 1995*" (faz menção a julgados);

c) requer a Recorrente "*seja revogado o caráter penal inserido no lançamento e sejam aplicadas as alíquotas normais ao lançamento*".

Com relação à matéria do cálculo da multa pelo atraso na entrega das DIPJ, os argumentos/pedido são os seguintes:

a) considerando que o valor da multa por atraso na entrega das DIPJ foi calculada sobre o valor do IRPJ apurado no auto de infração, e que o valor do imposto também é calculado sobre o valor do lucro líquido, "*se a base do IR for alterada, o imposto também deverá ser recalculado, o que implicará na redução do valor da multa*";

b) o Colegiado que prolatou o acórdão recorrido se equivoca ao afirmar que "*o pedido de retificação da apuração do resultado do período não possui qualquer relação com a multa de ofício aplicada pelo descumprimento de uma obrigação acessória*", sendo que, como afirmara em sede de embargos declaratórios "*a comprovação do equívoco poderá ser facilmente comprovada pela verificação da DIPJ, de fl. 171, onde foi consignado o IRPJ NEGATIVO DE R\$ 11.186,53, tendo a fiscalização considerado como POSITIVO DE R\$ 11.186,52, não tendo o pleito sido sequer, ventilado, muito menos apreciado*". Assinala que tal equívoco caracteriza inexistência material, devendo ser retificado de ofício;

c) acrescenta que as reduções dos valores lançados do IRPJ dos anos de 1995 e 1996 terão repercussão no valor de multa;

d) conclui que "*esse Colegiado tem o dever de recalcular o valor da multa, que foi lançada, à razão de 20% sobre o IRPJ devido que, após as decisões de 1ª, de 2ª instância e dos embargos, foi sensivelmente reduzido*";

e) requer a Recorrente "*seja recalculado o valor da multa constante no Auto de Infração, face à determinação da SÚMULA N° 69*"

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 1.762 e ss.), aduzindo em relação à primeira matéria admitida, em essência, o que segue:

a) não há falar em retroatividade benigna da Lei nº 9.249/1995, uma vez que não se verifica qualquer das hipóteses do art. 106 do CTN. Justifica tal afirmativa dizendo que "*os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 estabelecem formas de tributação para situações diferenciadas, notadamente de falta de recolhimento do imposto devido*", sendo que o art. 24 Lei 9.249/1995 "*determinou forma diversa da tributação de omissão de receitas – de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base, resultando em exigência menos onerosa ao contribuinte*". Acrescenta que "*tributo não é sanção*" e que "*é usual em nosso ordenamento jurídico a redução da base de cálculo ou de alíquotas de tributo sem que isso acarrete sua aplicação retroativa e a restituição de tributo pago sob a vigência da lei revogada*";

b) que "*os que defendem a aplicação retroatividade da Lei nº 9.249/95 com fulcro no artigo 106 do CTN referem-se não apenas ao cálculo da penalidade cabível em razão da omissão de receita, mas do tributo em si, aplicando alíquotas e base de cálculo previstos na nova lei a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução*".

Em relação à segunda matéria admitida, argumenta que a divergência em relação ao teor de Súmula CARF não configura hipótese de interposição de recurso especial, conforme o art. 67 do Anexo II do RICARF.

Ao final requer que seja "*inadmitido/improvido o recurso especial, com a conseqüente manutenção do entendimento do entendimento adotado pelo v. acórdão recorrido*".

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

Embora tempestivo, o recurso deve ser conhecido apenas no que se refere à matéria da retroatividade benigna, pelas razões a seguir expostas.

Preliminar de inadmissibilidade parcial do recurso

Como relatado, argumenta a Fazenda Nacional em suas contrarrazões que o recurso especial não pode ser admitido quanto à matéria do cálculo da multa pelo atraso na entrega das DIPJ, uma vez que a Recorrente indicou divergência entre o acórdão recorrido e Súmula do CARF (de nº 69), hipótese não contemplada no Regimento Interno do CARF.

A leitura do art. 67 do Anexo II do RICARF vigente quando da interposição do presente recurso especial (RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009) indica que a divergência a sustentar recurso especial somente pode se estabelecer entre "*decisões*" de *colegiados distintos do CARF (ou dos Conselhos de Contribuintes)*, e que as decisões em

questão se restringem a acórdãos. Vejam-se, nesse sentido, as referências aos termos "decisões", bem como "acórdão" e "ementa(s)", contidas no *caput* e parágrafos do art. 67 a seguir (destacou-se):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Para efeito da aplicação do caput, entende-se como outra câmara ou turma as que integraram a estrutura dos Conselhos de Contribuintes, bem como as que integrem ou vierem a integrar a estrutura do CARF.

(...)

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

(...)

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

Ora, em que pese as súmulas decorrerem da prolação de reiterados acórdãos no mesmo sentido, com eles não se confundem.

Não há dúvida, portanto, que ao deixar de indicar acórdão paradigma em relação ao qual o acórdão recorrido estampa interpretação divergente da legislação tributária, o presente recurso especial deixou de observar os antes transcritos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF, não podendo ser admitido.

Não fosse por essa razão, a simples leitura da Súmula nº 69 do CARF, indicada como paradigma, evidencia que seu enunciado se dirige à pessoa física, não se aplicando à Recorrente. Confirma-se (destacou-se):

A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física à multa de um por cento ao mês ou fração, limitada a vinte por cento, sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago, respeitado o valor mínimo.

Acolho, portanto, a preliminar de inadmissibilidade trazida pela Fazenda Nacional, e não conheço do recurso especial no que se refere à matéria do cálculo da multa pelo atraso na entrega das DIPJ.

Retroatividade benigna

Conforme relatado, a Recorrente alega, em síntese, que a revogação, pela Lei nº 9.249/1995, dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992, retroage, por força da retroatividade benigna estabelecida pelo art. 106, inciso II, "c", do CTN, razão pela qual deve ser "*revogado o caráter penal inserido no lançamento*" e devem ser "*aplicadas as alíquotas normais ao lançamento*".

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:

Art. 43. Verificada omissão de receita, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), 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 lançamentos, 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, bem como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, e o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão serão definitivos.

(...)

§ 4º Considera-se vencido o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão.

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.

(...)

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.

Vejam-se, nesse sentido, os acórdãos desta 1ª Turma da CSRF de nºs 9101-00.337 (25 de agosto de 2009, Relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo), 9101-00.225 (28 de julho de 2009, Relatora Conselheira Karem Jureidini Dias), e 9101-00.513 (26 de janeiro de 2010, Relator Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho), todos com votação unânime. Por oportuno transcrevo a ementa dos dois últimos na parte de interesse:

9101-00.225

IRPJ. IRRF. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI Nº 8.541/92, ALTERADO PELA LEI Nº 9.064/95. O atual entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é no sentido de que a norma veiculada pelos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 não tem caráter de penalidade, dão sendo, portanto, aplicável os efeitos da retroatividade benigna.

9101-00.513

IRPJ E CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. ART. 43 DA LEI N. 8.541/92. LUCRO REAL. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA_ CARÁTER PENAL. INEXISTÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. O art. 43 da Lei a 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, ainda que no período base no qual o contribuinte tenha omitido a receita seu resultado tributável tenha sido negativo (prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa). 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.

.....
.....

IRRF. OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS. ART. 44 DA LEI N 8541/92. ALIQUOTA DE 25%. CARÁTER PENAL. INEXISTÊNCIA. O art. 43 da Lei n. 8.541/92, quando prevê a tributação das receitas omitidas pelo IRRF, por presunção de distribuição de lucros aos sócios, à alíquota de 25%, não tem natureza de penalidade, ainda que no período base no qual o contribuinte tenha omitido a receita a alíquota do IRRF para o caso de distribuição regular de lucros aos sócios fosse menor. Trata-se de norma que define a alíquota do imposto incidente na fonte, no caso específico da presunção de distribuição de lucros por emissão de receita. Inexiste, pois, previsão legal para aplicação do princípio da retroatividade benigna ao caso.

Nego provimento, portanto, ao recurso especial no que toca à presente matéria.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER o recurso especial no que se refere à matéria do cálculo da multa pelo atraso na entrega das DIPJ e de NEGAR PROVIMENTO ao recurso quanto à matéria da retroatividade benigna.

Adriana Gomes Rêgo - Relatora.