



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

Processo n° 11065.003144/00-35
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.960 – 1ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2018
Matéria IRRF - LUCRO PRESUMIDO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MCF - COMERCIAL DE FRUTAS LTDA - ME

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 1995

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. IRRF. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. LEI Nº 8.541/1992.

Em relação aos fatos geradores ocorridos ao tempo de vigência do artigo 62 da Lei nº 8.981/1995, o Fisco deve constituir de ofício o crédito tributário de imposto de renda exclusivo na fonte, à alíquota de 35 %, como reflexo do lançamento de ofício de IRPJ, efetuado em razão da verificação da receita omitida pelo contribuinte, na apuração do IRPJ espontaneamente apurado com base no lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora) e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de processo originado por Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRFONTE, quanto aos anos de 1995 a 1999, com imposição de multa de 75% (Auto de Infração de IRFONTE às fls. 425, pdf. 110, volume 2). Consta do Auto de Infração como fundamento da exigência de IRF - matéria ainda em debate neste processo, tratando apenas de fatos geradores em 1995:

Art. 739 do RIR/94

Art. 44 da Lei nº 8.541/92 com a redação dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, convalidada pela Lei nº 9.064/95.

Art. 62 da Lei nº 8.981/95;

Art. 44 da Lei nº 8.541/92 com redação dada pelo artigo 3º da Lei nº 9.064/95

O Relatório Fiscal justifica a exigência de IRFONTE da forma seguinte (volume 2, pdf 90):

Nos períodos fiscalizados, 1995 a 1999, o contribuinte, conforme declarações de rendimentos apresentadas (doc. 310 a 384), tributou seus resultados com base no Lucro Presumido. (...)

Igualmente, estamos efetuando o lançamento de ofício do IRRF - Imposto de Renda Retido na fonte incidetne sobre as infrações apuradas no ano-calendário de 1995, as quais são caracterizadas como omissão de receitas, conforme já mencionado anteriormente. (pdf. 99, volume 2)

Após a apresentação de Impugnação Administrativa (fls. 447, pdf. 131, volume 2), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre por manteve o lançamento em parte, conforme acórdão às fls. 510 (volume 2). O lançamento de IRFonte foi integralmente mantido pela DRJ.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 554, volume 3, pdf 2), ao qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deu parcial provimento (**acórdão 1201-000.904**, fls. 754). O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1995

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação e com regime de apuração mensal, aplica-se, quando houver pagamento, o prazo decadencial de cinco anos, contados a partir da data do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1995

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) consiste em mero instrumento de controle interno, criado para a seleção e o planejamento das atividades de fiscalização da Receita Federal. Não macula o lançamento efetuado a extensão dos efeitos previstos no Mandado de Procedimento Fiscal porque a relação jurídica instaurada entre a autoridade e o contribuinte não se inaugura com a expedição do MPF, mas com a ciência do início dos procedimentos, nos termos do artigo 196 do Código Tributário Nacional, esta sim providência essencial e inarredável para a validade dos atos praticados durante a fiscalização.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SALDO CREDOR DE CAIXA.

As presunções legais associadas à ocorrência de saldo credor de caixa e suprimento de numerário não se restringem à sistemática de apuração do lucro real, mas se aplicam, também, ao lucro presumido.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO. SALDO CREDOR DE CAIXA.

É cabível a aplicação concomitante das presunções legais de que tratam os artigos 228 e 229 do RIR/94, se a conta caixa persiste com saldo credor, apesar dos suprimentos de numerário registrados.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Indevida a aplicação da regra contida no art. 739 do RIR/94 para fins de cobrança de IRFonte, na hipótese e que a Pessoa Jurídica apurou seu IRPJ pelo regime de tributação do Lucro Presumido

Em síntese, a Turma rejeitou preliminares, reconheceu a decadência quanto aos fatos ocorridos entre junho e setembro de 1995, relativos ao suprimento de caixa. No mérito, excluiu a incidência do IRFonte.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 23/09/2015 (fls. 780), que interpôs recurso especial em 28/10/2015 (fls. 781). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária quanto à exigência de **IRFonte sobre omissão de receitas de empresas submetidas ao lucro presumido**, apontando como paradigma os **acórdão nº 107-**

08.141 (processo administrativo nº 10860.001963/00-73) e **107-08.756** (processo administrativo nº 15374.001879/99-40).

O recurso especial da Procuradoria foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), destacando-se trecho desta decisão (fls. 796):

Do cotejo entre as ementas e os votos condutores dos arestos, recorrido e paradigmas, verifica-se que o tratamento foi diferenciado vez que, no recorrido concluiu-se pela não incidência do IRRF sobre omissão de receitas de empresas submetidas à apuração do tributo pelo lucro presumido, mas apenas sobre aquelas submetidas à apuração pelo lucro real.

A decisão recorrida afirma que apesar da ocorrência da omissão de receita evidenciada nos autos, é incabível a cobrança da exigência lançada com fundamento no art. 739 do RIR/94.

Quanto aos paradigmas nº 107-08.141 e 107-08.756, entenderam que há incidência de IRRF, nos termos do art. 44 da Lei nº 8.541/1992, sobre a omissão de receitas mesmo em relação às empresas submetidas à apuração pelo lucro presumido. (...)

Assim sendo, com fundamento nos artigos 68 e 69, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, e em cumprimento ao disposto no inciso III do art. 18, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja reapreciada a matéria em discussão.

Com a publicação de edital, o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão recorrido, recurso especial e decisão que admitiu este recurso (fls. 803), sem que tenha se manifestado nos autos.

A unidade de origem, assim, transferiu débitos definitivos para o processo administrativo nº 11065-721.135/2016-40 (fls. 807).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Adoto a decisão do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial da Procuradoria. Passo à análise do mérito, lembrando que a única matéria devolvida é a exigência de IRFonte de pessoa jurídica submetida à apuração do IRPJ sob a sistemática do lucro presumido.

Lembro os dispositivos legais que fundamentaram o auto de infração de IRFonte:

Art. 739 do RIR/94

Art. 44 da Lei nº 8.541/92 com a redação dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº 492/94, convalidada pela Lei nº 9.064/95.

Art. 62 da Lei nº 8.981/95;

Reproduzo a íntegra do artigo 739, do RIR/1994 (Decreto 1.041/1994):

Rendimentos Diversos

SEÇÃO I

Omissão de Receita

Art 739. Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, a receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica (Lei nº 8.541/92, art. 44).

§ 1º Para efeito da incidência de que trata este artigo, considera-se ocorrido o fato gerador no mês da omissão ou da redução indevida, não se aplicando o reajustamento previsto no art. 796 (Lei nº 8.541/92, art. 44, 1º).

§ 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 (Lei nº 8.541/92, art. 44, § 2º).

O artigo 44, da Lei nº 8.541/1995, também referido pelo Auto de Infração, é o fundamento legal do artigo 739 e tinha a seguinte redação:

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.

§ 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. (grifamos(

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 revogou o artigo 44, conforme expressa previsão de seu artigo 36, IV:

Art. 36. Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente: (...)

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

A Lei nº 9.249/1995 teve efeitos a partir de 1º de janeiro de 1995, como expressamente menciona seu artigo 35:

Art. 35. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.

Assim, no momento dos fatos nos presentes autos, vigia o artigo 44, acima reproduzido, com redação conferida pela MP 492/1994, convertida na Lei nº 9.065.

Finalmente, o artigo 62 da Lei nº 8.981/1995 - último dispositivo legal mencionado no auto de infração, apenas especifica alíquota do IRFFonte:

Art. 62. A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do Imposto de Renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%.

O acórdão recorrido afastou a aplicação do artigo 739, do RIR/1994, por entender aplicável às pessoas jurídicas que apurassem o lucro pelo regime real, conforme voto vencedor elaborado pelo Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadó:

Ouso aqui discordar do brilhante voto do Conselheiro Relator em relação à incidência do IRFFonte em relação à incidência do IRFFonte e trago abaixo minhas razões de discordância.

Isso porque, da leitura do art. 739 do RIR/94, concluo restar claro que o objetivo do legislador é inequívoco ao direcionar seu conteúdo apenas àqueles tributados pelo regime de apuração do lucro real, vez que, ao determinar a tributação pelo regime de apuração do lucro real, vez que, ao determinar a tributação na na fonte, menciona que a incidência ocorre por ocasião da identificação de receita omitida ou diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido.

Considerando que somente as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real estão obrigadas a apurar o lucro líquido, resta claro que tal dispositivo não alcança aqueles que apuram o IRPJ a pagar através da sistemática do lucro presumido.

Dessa forma, não obstante a ocorrência da omissão de receita tenha sido devidamente evidenciada nos autos, é incabível a cobrança da exigência lançada com fundamento no art. 739 do RIR/1994.

Com efeito, a expressão "redução indevida do lucro líquido" revela que o alcance do citado artigo 44, da Lei nº 8.541/1992, reproduzido no artigo 739 do RIR/1994, é apenas quanto às pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real.

Assim, o acórdão recorrido não merece reparos.

Ressalto que a Lei nº 9.065/1995 alterou o artigo 43, da mesma Lei nº 8.541/1992, para estabelecer que a omissão de receita - tratada por tal dispositivo - também se aplicaria às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

Com efeito, o §2º do artigo 43, da Lei nº 8.541/1992 previa antes da Lei nº 9.065/1995:

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.

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm - [art36](#)

Com a alteração pela Lei nº 9.065, o citado artigo 43 passou a dispor expressamente sobre a possibilidade da receita omitida compor a determinação também do lucro presumido ou arbitrado:

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.

§ 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.

A mesma ressalva não foi expressa pela Lei nº 9.065/1995 quando alterou o artigo 44, que trata do IRFonte. Tal fato reforça a impossibilidade de cobrança do IRFonte, o que corrobora o acerto do acórdão recorrido.

Diante de tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

Conclusões

Por tais razões, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Redator Designado

Com a devida vênia, ousou discordar da ilustre Relatora.

De início, reproduz-se, abaixo, o quadro com as infrações verificadas na auditoria contábil-fiscal, com a indicação dos dispositivos legais que embasaram o lançamento do imposto de renda exclusivo na fonte:

001 - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE RECEITAS OMITIDAS E/OU REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO		
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE RECEITAS OMITIDAS E/OU REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO		
Omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme demonstrado no Relatório da Ação Fiscal, que faz parte integrante deste Auto de Infração.		
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
27/12/1995	R\$ 35.982,38	75,00
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE RECEITAS OMITIDAS E/OU REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO		
Omissão de receitas caracterizada pela não comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega do numerário, conforme demonstrado no Relatório da Ação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.		
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
01/06/1995	R\$ 6.000,00	75,00
01/07/1995	R\$ 33.000,00	75,00
01/08/1995	R\$ 15.000,00	75,00
30/09/1995	R\$ 4.000,00	75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL		
Art. 739 do RIR/94;		
Art. 44 da Lei nº8.541/92 com a redação dada pelo art. 3º da Medida Provisória nº492/94, convalidada pela Lei nº9.064/95;		
Art. 62 da Lei nº8.981/95;		
Art. 44 da Lei nº8.541/92 com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº9.064/95.		

Portanto, a Fiscalização apontou duas ocorrências distintas, que caracterizam, cada uma delas, prática de omissão de receitas à tributação do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), determinado com base nas regras do lucro presumido, para o ano-calendário de 1995. Como consequência do lançamento do IRPJ fundado em fatos geradores decorrentes das receitas omitidas, lavrou-se o auto de infração de imposto de renda exclusivo na fonte (IRRF), exigência reflexa ao lançamento de IRPJ, com supedâneo no artigo 739 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994 (RIR/94), *verbis*:

"Art 739. Está sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%, a receita omitida **ou** a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido, a qual será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, sem prejuízo da incidência do imposto da pessoa jurídica (Lei nº 8.541/92, art. 44).

§ 1º Para efeito da incidência de que trata este artigo, considera-se ocorrido o fato gerador no mês da omissão ou da redução indevida, não se aplicando o reajustamento previsto no art. 796 (Lei nº 8.541/92, art. 44, 1º).

§ 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 (Lei nº 8.541/92, art. 44, § 2º)."

Como se pode observar, o artigo 44 e §§ da Lei nº 8.541/1992 é a matriz legal do artigo 739 do RIR/94.

Segundo a ilustre relatora, "a expressão "*redução indevida do lucro líquido*" revela que o alcance do citado artigo 44, da Lei nº 8.541/1992, reproduzido no artigo 739 do

RIR/1994, é apenas quanto às pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real". Isso a conduziu ao entendimento de que o preceito insculpido no artigo 739 do RIR/94 não deveria incidir sobre contribuintes que regularmente optaram pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro presumido.

Contudo, é importante destacar a conjunção "ou" que interliga as seguintes alternativas fáticas, cuja concretização é necessária para a aplicação do artigo 739 do RIR/94:

- a) "receita omitida"; **ou**
- b) "qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido".

Ora, toda receita omitida, tratando-se de tributação com base no lucro real, pode ser compreendida no domínio do significado da expressão "qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido". Vale dizer que, nos termos do voto vencido, o texto normativo teria um trecho inútil, porque redundante, na parte em que se refere à "receita omitida", porquanto a situação por ela abrangida ["receita omitida"], para o contribuinte sujeito à tributação do IRPJ com supedâneo no lucro real, já está compreendida na abrangência de uma situação mais ampla, referida no mesmo dispositivo da legislação tributária ["qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido"]. Essa inutilidade de parte da redação do dispositivo legal já sinaliza para o equívoco da interpretação. Logicamente, a situação fática a que alude a expressão "receita omitida" deve corresponder a eventos distintos daqueles que podem ser abarcados pelo significado da expressão "qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido". De imediato, vislumbra-se que as possibilidades concretas ajustáveis, por adequação típica, à expressão "receita omitida" sejam outras que não repercutam na redução indevida do lucro líquido. Se o lucro real, no que tange às modalidades de determinação do IRPJ, é a única que depende de prévia apuração do lucro líquido, obviamente a expressão "receita omitida" deve ser aplicada às demais modalidades de apuração do IRPJ, ou seja, aos contribuintes que apurem esse imposto com base no lucro presumido ou arbitrado.

Entretanto, a descoberta do âmbito material da norma que determina a exigência reflexa do imposto de renda na fonte, fixada no *caput* do artigo 739 do RIR/94, impõe que se considere a expressão "qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido", em conjunto com prescrição do § 2º do artigo 739 do RIR/94 (§ 2º do artigo 44 da Lei nº 8.541/1992), de acordo com a qual **"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"**. Em outras palavras, a tributação do imposto de renda exclusivo na fonte, na forma do artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, deve recair (i) sobre as omissões de receita, bem como (ii) sobre as reduções indevidas do lucro líquido mediante artificialismos com a contabilização de despesa ou custo fictícios, desde que, nessa última hipótese, caiba a presunção, pela natureza da dedução, de transferência, da pessoa jurídica para seus sócios, do valor ficticiamente contabilizado.

Mas, deixando de lado as situações relacionadas à redução indevida do lucro líquido em decorrência da contabilização de despesa ou custos fictício, é inegável que a Lei nº 8.541/1992 instituiu, em seus artigos 43 e 44, uma disciplina específica de tributação do IRPJ e do imposto de renda exclusivo na fonte sobre as omissões de receitas, a incidir sobre a pessoa jurídica omitente, independentemente de apurar o IRPJ com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Repare-se:

"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) (grifei)

Diante dos textos dos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992, o voto vencido proclamou que a tributação do imposto de renda exclusivo na fonte não pode recair sobre a omissão de receita, verificada no curso de auditoria instaurada para examinar a regularidade tributária de contribuinte optante pelo lucro presumido, apoiando-se na alteração legislativa iniciada pela Medida Provisória nº 492/1994, finalmente incorporada ao então vigente § 2º do artigo 43 da Lei nº 8.541/1992 por força da Lei nº 9.064/1995, aliando-se ao fato de que não houve semelhante mudança na redação do artigo 44. Observe-se o voto vencido, nesse ponto:

"Com efeito, o §2º do artigo 43, da Lei nº 8.541/1992 previa antes da Lei nº 9.065/1995 [*rectius*, Lei nº 9.064/1995]:

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.

§ 2º O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro real e o imposto incidente sobre a omissão será definitivo. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm - art36

Com a alteração pela Lei nº 9.065 [*rectius*, Lei nº 9.064/1995], o citado artigo 43 passou a dispor expressamente sobre a possibilidade da receita omitida compor a determinação também do lucro presumido ou arbitrado:

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.

§ 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.

A mesma ressalva não foi expressa pela Lei nº 9.065/1995 [*rectius*, Lei nº 9.064/1995] quando alterou o artigo 44, que trata do IRFonte. Tal fato reforça a impossibilidade de cobrança do IRFonte, o que corrobora o acerto do acórdão recorrido. (grifei)

Certo que o § 2º do artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, com a redação dada pela Lei nº 9.064/1995 (cuja origem remonta à MP nº 492/1994), prescrevia que o valor da receita omitida não podia compor "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". Isso não significa que o imposto de renda exclusivo na fonte não deveria incidir sobre a omissão de receita praticada por contribuinte optante pela tributação do IRPJ com fulcro no lucro presumido. O § 2º do artigo 43 em conjunto com o *caput* desse artigo traduz, isso sim, um regime de tributação definitivo e separado do próprio IRPJ incidente sobre a receita omitida, à alíquota de 25%. De acordo com tal regramento, a receita omitida não deveria ser adicionada à base de cálculo do IRPJ (lucro real, presumido ou arbitrado) anteriormente apurada pelo contribuinte, para fins de recálculo do IRPJ e cobrança de eventual diferença.

Por outro lado, e confirmando o que se salientou adrede, o artigo 523, § 3º, do RIR/94, remetia o aplicador diretamente ao artigo 739 do mesmo Regulamento, uma vez constatada a omissão de receita do contribuinte optante pela tributação do IRPJ pelo lucro presumido:

"Art. 523. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros reais (Lei nº 8.541/92, art. 14).

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 8.541/92, art. 14, § 1º):

a) três por cento sobre a receita bruta mensal auferida na revenda de combustível;

b) oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte, exceto o de cargas;

c) vinte por cento sobre a receita bruta mensal auferida com as atividades de:

1. prestação de serviços, cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida; e

2. intermediação de negócios, da administração de imóveis, locação ou administração de bens móveis;

d) 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços hospitalares.

§ 2º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 8.541/92, art. 14, § 2º).

§ 3º **Verificada omissão de receitas, os valores serão tributados na forma dos arts. 739 e 892 (Lei nº 8.541/92, arts. 43 e 44). (grifei)**

Por fim, não se pode perder de vista que o artigo 62 da Lei nº 8.981/1995, originário da Medida Provisória nº 612/1994, alterou a alíquota do imposto de renda exclusivo na fonte, estabelecida pelo artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, para 35%, a partir de 01/01/1995:

"Art. 62. A partir de 1º de janeiro de 1995, a alíquota do imposto de renda na fonte de que trata o art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, será de 35%."

Em face do exposto, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa