



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

**Processo n°** 11516.002233/99-85  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.757 – 1ª Turma  
**Sessão de** 05 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ/LUCRO PRESUMIDO e IR/FONTE SOBRE RECEITA OMITIDA - CONTROVÉRSIA SOBRE OS ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/1992.  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
FEMINA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1995, 1996

OMISSÃO DE RECEITAS — LUCRO PRESUMIDO — ART. 43 DA LEI 8.541/1992.

A determinação contida no art. 43 da Lei 8.541/1992 era para que a receita omitida não compusesse a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro; para que a alíquota (dos tributos) incidisse diretamente sobre o valor da receita omitida (base de cálculo); e para que o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão de receita fossem considerados definitivos (tributação em separado). Não há como afastar a norma legal em razão de argumentos que questionam a proporção da tributação (confisco), que suscitam o desvirtuamento do conceito de renda/lucro contido no CTN, que procuram dar à referida norma a natureza de penalidade, etc., porque todos esses argumentos implicariam em afastar o conteúdo de lei validamente posta, o que extrapola a área de atuação do CARF.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 1995

OMISSÃO DE RECEITAS — LUCRO PRESUMIDO — DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA/PRESUMIDA DE RENDIMENTOS AOS SÓCIOS DA EMPRESA — ART. 44 DA LEI 8.541/1992.

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. Não há como afastar a norma legal em razão de argumentos que questionam a proporção da tributação (confisco), que suscitam o desvirtuamento do conceito de renda/lucro contido no CTN, que procuram dar à referida norma a natureza de penalidade, etc., porque todos esses argumentos implicariam em afastar o conteúdo de lei validamente posta, o que extrapola a área de atuação do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte acima identificada, fundamentados atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Esses recursos buscam reverter o que foi decidido no Acórdão nº 101-96.853, de 13/08/2008, por meio do qual a Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento parcial a recurso voluntário anteriormente apresentado, para fins de, em relação ao ano-calendário 1995, cancelar os lançamentos de IRPJ/CSLL e PIS.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS — DIFERENÇA ENTRE APLICAÇÕES E ORIGENS DE RECURSOS — LUCRO PRESUMIDO.

Deve ser mantido o lançamento com base em omissão de receitas apurada com base na diferença entre origens e aplicações de recursos, não havendo, neste caso de se falar em liame de causalidade entre depósitos bancários e auferimento de receitas.

IRPJ e CSLL — LUCRO PRESUMIDO — APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 43 e 44 DA LEI Nº 8.541/92 — QUEBRA DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO.

A tributação da totalidade da receita omitida, sem a aplicação do percentual de arbitramento, quebra de isonomia da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro torna inaplicável às pessoas jurídicas tributadas por esta forma de apuração com base na separação da receita omitida com a receita originalmente tributada, na forma da legislação indicada. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência como um todo.

BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS — LUCRO PRESUMIDO.

Não há previsão legal para que os valores dos tributos lançados de ofício sejam deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados com base no lucro presumido.

ÔNUS DA PROVA - o artigo 333 do Código de Processo Civil estabelece que o ônus da prova cabe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito ou ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. No caso caberia à recorrente a prova de suas alegações.

PIS E COFINS — ICMS — EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Na medida em que o ICMS é parte integrante do preço e esta base de cálculo foi eleita pelo legislador, descabe a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — BASE DE CÁLCULO DO PIS — SEMESTRALIDADE — APLICAÇÃO DA SÚMULA 15 CC Nº 01.

Súmula de aplicação obrigatória pelo Conselho.

ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

Tendo sido publicada a Medida Provisória nº 1.212 em novembro de 1995, pela regra do parágrafo 6º do artigo 194 da Constituição Federal de 1988, suas alterações só poderiam ser exigidas depois de transcorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — TAXA SELIC — JUROS DE MORA — APLICAÇÃO DA SÚMULA 1CC N° 04.

Matéria sumulada de aplicação obrigatória pelo Conselho.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para, em relação ao ano calendário 1995, cancelar o lançamento de IRPJ e CSLL e do PIS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

**RECURSO ESPECIAL DA PGFN**

Em seu recurso especial, a PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à possibilidade de lançamento de IRPJ/CSLL sobre a totalidade das receitas omitidas pelos contribuintes que recolhem estes tributos com base no lucro presumido.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os seguintes argumentos:

**DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO**

- o r. acórdão baseou-se no fato de que, no ano calendário de 1995, o recorrido optou pela tributação com base no lucro presumido. Por esse motivo, descaberia a adoção dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, com redação dada pela Medida Provisória n.º 492/94, como suporte legal da atuação;

- entretanto, a e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes manteve a cobrança de IRPJ e tributos reflexos, com base nas mesmas situações fáticas apreciadas pela e. Câmara *a quo*, declarando que tais artigos apenas instituem uma forma de tributação de receitas omitidas, não se tratando de penalidade ou cobrança com caráter confiscatório. Confira-se a ementa do acórdão paradigma, com cópia em anexo:

Acórdão nº 105-13.283

"IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - LUCRO PRESUMIDO - FORMA DE TRIBUTAÇÃO - A constatação da ocorrência de saldo credor na conta Caixa, sem que o sujeito passivo comprove erros na escrituração e na conciliação da conta, autoriza a presunção de omissão de receita. O valor da receita omitida não comporá a determinação do lucro presumido, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, sendo tributado em separado. Tal regra não configura penalidade, sendo incabível a aplicação do disposto no artigo 106, II, 'c' do CTN, em face da revogação posterior da norma. DECORRÊNCIA — IRRF, CSLL, COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS — Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que

couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula" (Doc. 1)

- consoante o entendimento da e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, não há que se falar que os artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, com redação dada pela Lei n.º 9.064/95, estejam instituindo tributação que penalize ou que traduza confisco de recursos do contribuinte que tenha optado por calcular o imposto devido sob as regras do lucro presumido, tratando-se apenas de regras de tributação;

- entender o contrário significaria dizer que o julgador administrativo estaria declarando que os dispositivos legais estariam em conflito com o CTN, o que, conforme ampla jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça (RESP 262426/RS, RESP 153116/SP), significa analisar a legalidade e constitucionalidade da norma, algo defeso ao Conselho de Contribuintes. Este é o entendimento da e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão 105-13.283;

- o entendimento divergente acima demonstrado aplica-se tanto ao lançamento com base no art. 43 quanto o lançamento com base no art. 44 da Lei 8.541/92, vez que o imposto de renda retido na fonte é tributo decorrente, ou seja, os fundamentos para a manutenção ou anulação desta cobrança são os mesmos referentes ao IRPJ. O mesmo se aplica à CSSL;

#### DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO

- a Medida Provisória n.º 492/94 alterou os artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92, estendendo a incidência do IRPJ, IRF e contribuições sociais sobre a integralidade das receitas omitidas, às pessoas jurídicas que apuravam o imposto de renda com base no lucro presumido, a exemplo do recorrido;

- a Medida Provisória n.º 492/94 foi continuamente reeditada, e somente convertida em lei em maio de 1995 (Lei n.º 9.064/95). Contudo, de acordo com orientação firmada, já de longa data, pelo Supremo Tribunal Federal, a eficácia da norma se iniciou com a edição da Medida Provisória n.º 492/94, mesmo que tenha sido continuamente reeditada;

- o Supremo Tribunal Federal fixou tal interpretação em várias ocasiões, a exemplo do julgamento sobre a constitucionalidade da Medida Provisória n.º 1.212/95, que instituiu alterações na base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP. Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal julgou que a inovação legislativa seria eficaz a partir da edição daquela Medida Provisória, sendo que o prazo de noventa dias relativo ao princípio da anterioridade mitigada, aplicável às contribuições sociais, deveria ser contado a partir da edição da Medida Provisória original, e não da lei de conversão;

- como a Medida Provisória n.º 492/94 foi publicada em 1994, as alterações aos artigos 43 e 44 da Lei n.º 8.541/92 têm efeito somente em 1995, como determina o princípio da anterioridade, previsto na Constituição Federal de 1988;

- desse modo, as disposições legais que fundamentaram o lançamento se aplicam ao recorrido, ainda que este tenha calculado o imposto de renda com base no lucro presumido. Uma vez que omitiu receitas no ano de 1995, quando as inovações instituídas pela Medida Provisória n.º 492/94 passaram a valer, deve pagar o imposto calculado sobre a totalidade da receita omitida;

- esse entendimento é acompanhado pela ampla jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, evidenciada não só no acórdão paradigma, como em inúmeros acórdãos, dos quais se transcreve algumas ementas, a título exemplificativo (ementas transcritas);

- ademais, as inovações instituídas pela Medida Provisória n.º 492/94, além de eficazes para fatos geradores ocorridos durante o ano de 1995, também são plenamente válidas frente ao ordenamento constitucional e infra-constitucional pátrio;

- ao determinar o pagamento de tributos sobre a totalidade das receitas omitidas pelo contribuinte que optou por recolher o imposto de renda com base no lucro presumido, a Medida Provisória n.º 492/94 dispõe apenas sobre uma forma de tributação de receitas omitidas, forma esta que não possui nada de inovador;

- a tributação integral e em separado das receitas omitidas pelo contribuinte que recolhe o imposto com base no lucro real é algo que já estava previsto no RIR/80, que em seus arts. 180 e 181 determinava a cobrança do imposto sobre o total da receita omitida, apurada com base na existência de saldo credor de caixa, ou manutenção, no passivo, de obrigações já pagas;

- o mesmo RIR/80, entretanto, distinguia a base de cálculo do imposto sobre as receitas omitidas caso o contribuinte recolhesse com base no lucro presumido: a base de cálculo seria apenas 50% do valor não oferecido à tributação;

- a partir da Medida Provisória n.º 492/94, a base de cálculo do imposto sobre valores omitidos para os contribuintes que recolhessem sobre o lucro real ou o lucro presumido passou a ser a mesma, qual seja, a integralidade das receitas. Tal sistema foi revogado pelo art. 24 da Lei n.º 9.249/95, o qual estabeleceu que nos casos de omissão de receita, o imposto deve ser lançado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão;

- com a análise da evolução legislativa referente à tributação de receitas omitidas pelos contribuintes, percebe-se que, a rigor, antes da Lei n.º 9.249/95, os conceitos de lucro real e lucro presumido se aplicavam de forma diferente da usual, nos casos de incidência de tributos sobre receitas omitidas;

- a tributação em separado das receitas omitidas fundava-se, claramente, na presunção legal, erigida pelo legislador, que aquelas quantias significavam lucro, auferido pelo contribuinte, e, portanto, base de cálculo do imposto de renda e, a partir da Lei 8.541/92, da contribuição social sobre o lucro;

- se desde o RIR/80, as quantias omitidas, por presunção, representavam lucro tributável, despidendo tratar diferentemente, então, aqueles que recolhiam o IRPJ com base no lucro real e aqueles que recolhiam com base no lucro presumido. Esta parece ser a *ratio* da Medida Provisória n.º 492/94;

- não há nada no ordenamento jurídico que impeça o legislador de presumir que tais e quais valores signifiquem base de cálculo do imposto de renda. Indo mais além, a tributação integral das receitas omitidas fundamenta-se no mesmo princípio que baseia a norma legal (art. 44 do CTN) que permite a cobrança de imposto de renda sobre o lucro presumido ou arbitrado;

- ora, se a jurisprudência deste e. Conselho de Contribuintes confirma que é razoável a disposição legal que prevê a tributação integral das receitas omitidas pelo contribuinte que recolhe o IRPJ com base no lucro real, vez que é lícito presumir que as quantias não oferecidas à tributação representam lucro tributável, não há a menor razão para alegar que as receitas omitidas pelo contribuinte que recolhe o IRPJ com base no lucro presumido não representem, também, lucro tributável;

- portanto, é perfeitamente legítimo o lançamento do imposto de renda sobre a totalidade das receitas omitidas pelos contribuintes que recolhem o imposto de renda com base no lucro presumido, igualmente aos contribuintes que recolhem com base no lucro real, vez que as disposições legislativas que antes fundamentavam o tratamento diferenciado foram revogadas pela Medida Provisória n.º 492/94, não se tratando o lançamento de imposição de penalidade ou confisco de valores.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da Primeira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Despacho nº 501/2008, de 10/12/2008, admitiu o recurso após a seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

O primeiro pressuposto de admissibilidade, concernente à tempestividade da interposição do Recurso, está devidamente atendido, devendo, pois, ser conhecido.

Com relação ao segundo pressuposto, entendo que algumas considerações há que serem feitas.

Primeiramente, deve-se esclarecer que a autuação exigindo IRRF, relativa ao ano-calendário de 1995, não foi cancelada, consoante entendeu a Procuradoria da Fazenda Nacional. Esclareceu-se no Acórdão atacado que a aplicação do artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 para cálculo do IRRF não encontra as objeções suscitadas para a sua aplicação no cálculo do IRPJ e CSLL, quando o contribuinte opta para apurar o lucro na forma presumida.

No que tange à divergência entre os acórdãos em questão, entendo que a fundamentação dos julgados apresentados como antagônicos não se assemelham totalmente, mas resultam na divergência exigida pelo Regimento Interno da Câmara Superior.

No Acórdão ora recorrido, a exigência fiscal do IRPJ e CSLL foi cancelada tendo em vista que a Primeira Câmara concluiu que a autoridade lançadora deveria ter aplicado os percentuais estabelecidos na norma tributária para presumir o lucro, sobre a totalidade da receita omitida, e somente então ter aplicado as alíquotas devidas. A tese esposada baseou-se no conflito entre as normas tributárias, ambas vigentes à época da autuação, demonstrando que poderiam coexistir e a autuação ser realizada privilegiando a forma de apuração do lucro escolhido pela contribuinte, no caso, lucro presumido.

Ainda que as disposições legais não previam este tratamento tributário para as receitas omitidas apuradas em fiscalização.

Com relação ao Acórdão aventado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a despeito de se haver incursionado nas razões do outro acórdão,

o fundamento para manter-se o lançamento foi o entendimento final da Quinta Câmara que os artigos 43 e 44 tratam de critérios de tributação da receita omitida, devendo esse quantum ser tributado em separado, não devendo compor o montante usado para calcular o lucro presumido.

Em uma mais profunda análise, vejo que um acórdão - o paradigma - defende o princípio da legalidade e a vinculação estrita às normas tributárias na atividade do lançamento, ainda que essa norma possa padecer de erro conceitual, e ser posteriormente revogada, enquanto no outro acórdão - ora combatido - deliberou-se pela não aplicação da norma vigente à época dos fatos geradores, conforme fora editada, por ser incongruente com a sistemática de apuração do lucro presumido.

Acrescentou, ainda, o acórdão paradigma que os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 não consistem em penalidade, a despeito do título da norma em que foram inseridos os dois preceitos, sendo, ainda, inaplicável o princípio da retroatividade benigna.

Em assim sendo, o acórdão apresentado pela Fazenda Nacional, ao meu ver, cumpre a exigência de demonstrar, fundamentadamente, a divergência de decisões prolatadas entre Câmaras desse Primeiro Conselho de Contribuintes, em casos idênticos.

### **CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE**

Em 03/04/2009 (sexta-feira), a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 20/04/2009 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

- o acórdão ora recorrido cancelou a exigência fiscal de IRPJ e CSLL sob o argumento de que a forma de tributação da totalidade da receita omitida, estabelecida pelo art. 43 da Lei nº 8.541/95, não se adéqua à forma de tributação pelo lucro presumido, ante a ausência da aplicação do percentual de presunção de receita;

- a Primeira Câmara concluiu, corretamente, que a autoridade lançadora deveria ter aplicado os percentuais estabelecidos na norma tributária para presumir o lucro sobre a totalidade da receita supostamente omitida e, somente então, ter aplicado as alíquotas devidas;

- já a Fazenda Nacional, em seu recurso especial, defende que é perfeitamente legítimo o lançamento do imposto de renda sobre a totalidade das receitas omitidas pelos contribuintes que recolhem o imposto de renda com base no lucro presumido, igualmente aos contribuintes que recolhem com base no lucro real, vez que as disposições legislativas que antes fundamentavam o tratamento diferenciado foram revogadas pela MP nº 492/94, não se tratando o lançamento de imposição de penalidade ou confisco de valores;

- contudo, este entendimento não pode prosperar;

- ao lavrar os autos de infração de fls. 231/252, o Fiscal indicou como fundamento legal das autuações, no campo "ENQUADRAMENTO LEGAL", dentre outros dispositivos, os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 (fls. 237, 241, 245 e 250);

- ocorre que tais dispositivos legais não servem de fundamento para a penalização de pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, o que era o caso da recorrente nos anos-base de 1995 e 1996;

- os dispositivos indicados serviriam, quando muito, e se comprovada a omissão de receita, para os casos de pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, o que efetivamente não era o caso da recorrente nos anos-base de 1995 e 1996. Eis trecho da ementa de um esclarecedor julgado da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

"OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO - IRPJ E IRF - Às empresas tributadas com base no lucro presumido de 1995, são inaplicáveis as normas contidas nos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, tendo em vista que estes dispositivos alcançam, exclusivamente, aos contribuintes tributados com base no lucro real.

(....)".

(Acórdão nº 103-21205, Recurso nº 131862, Processo nº 11070.002069/98-48, Sessão de 16/04/2003, Relator Júlio Cezar da Fonseca Furtado, publicado no DOU nº 99, de 26/05/03)

- além de não serem aplicáveis ao presente caso, porque estariam dirigidos à penalização de pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, tais dispositivos (arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92) foram revogados pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95, o que evidencia ainda mais a ineficácia do seu conteúdo normativo ao presente caso;

- o tema já foi debatido suficientemente na C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que consolidou o entendimento no sentido de que o lançamento de IRPJ por omissão de receita, com base no art. 43 da Lei 8.541, cometida por empresa submetida ao lucro presumido, deve ser cancelado, cujos fundamentos foram expostos no Acórdão CSRF/01-04.477, sendo sua ementa assim redigida:

IRPJ — LUCRO PRESUMIDO — APLICAÇÃO DO ART. 43 DA LEI N. 8541/9, ALTERADO PELA LEI N. 9064/95 E REVOGADO PELA LEI N. 9249/95 — RETROATIVIDADE BENIGNA — A forte conotação de penalidade da norma de incidência, combinada com a quebra de isonomia da sistemática que instrui o lucro presumido e o conflito entre os conceitos de receita e lucro, fazem com que seja aceitável a aplicação da retroatividade benigna quando da revogação da norma de caráter punitivo, aplicando-se aos casos de omissão de receita de empresa que tributou pelo lucro presumido seus resultados no ano calendário de 1995. Por impedimento legal, não cabe a este Colegiado inovar no lançamento, tornando-se inevitável o cancelamento da exigência.

- a jurisprudência emanada da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica em relação à inviabilidade de aplicação dos citados dispositivos legais aos casos como o presente em razão da revogação ocorrida (ementas transcritas);

- demonstrada, portanto, a total inaplicabilidade dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 como fundamento de validade para os lançamentos ora combatidos, requer a total

improcedência do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, uma vez que a r. decisão da Egrégia Câmara do Conselho de Contribuintes aplicou nesta parte o melhor direito à espécie.

### **RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE**

Em seu recurso especial, a contribuinte também afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, mas nesse caso a divergência diz respeito aos seguintes aspectos:

- 1- à utilização do art. 44 da Lei 8.541/92 para embasar o lançamento do IRRF; e
- 2- à utilização de presunções e indícios para caracterizar infração à legislação tributária.

O exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte foi feito pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que só admitiu o recurso em relação à primeira divergência acima indicada (utilização do art. 44 da Lei 8.541/92 para embasar o lançamento do IRRF).

Houve negativa de seguimento do recurso em relação à segunda divergência suscitada, o que foi confirmado por despacho de reexame de admissibilidade exarado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, nos termos do art. 71 do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente à época.

Quanto à matéria admitida do recurso especial, a contribuinte desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

### **DO CABIMENTO DO RECURSO**

#### **DO ENTENDIMENTO DIVERGENTE DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS QUANTO À UTILIZAÇÃO DO ART. 44 DA LEI 8.541/92 PARA EMBASAR O LANÇAMENTO DO IRRF.**

- a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes no julgamento do processo abaixo, assim decidiu:

Acórdão nº: CSRF/01-05.287

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.

- A recorrente demonstrou em seu recurso voluntário que os dispositivos contidos nos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 não servem de fundamento para a penalização de pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, o que era o caso da recorrente nos anos-base de 1995 e 1996;

- no entanto, a digna Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em seu acórdão, apesar de reconhecer e acatar a tese esposada pela recorrente, utilizou interpretação diversa no que concerne ao IRRF, sem, contudo, motivar tal decisão;

- porém, como a própria Fazenda Nacional afirmou em seu Recurso Especial, os fundamentos para a manifestação ou anulação desta cobrança são os mesmos referentes ao IRPJ. Prova disso está no entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim como por outras Câmaras do Conselho de Contribuintes:

IR-FONTE — LUCRO PRESUMIDO — OMISSÃO DE RECEITAS — ANO DE 1995 - REVOGAÇÃO DO ART. 44 DA LEI 8541/92 — CARÁTER PENAL DO DISPOSITIVO — EFEITOS DA RETROATIVIDADE BENIGNA — Levando em conta que o art. 44, da Lei 8541/92, impunha penalidade no caso de omissão de receita, 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. Como a regra aplicável seria a prevista no art. 20 da Lei 8541/92, que estabelecia sobre valor que ultrapassasse o valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda a tributação na fonte e na declaração anual do beneficiário, e como ao julgador administrativo não compete retificar o lançamento, a exigência merece cancelamento.

Recurso negado. (Acórdão CSRF nº 01-05.140, Recurso nº 103-129844, Processo nº 13851.000595/00-06, Relator José Henrique Longo, 1ª Turma, Sessão de 29/11/2004).

[...]

- assim, fica claro o entendimento divergente e pacificado na CSRF, no que concerne ao lançamento do IRRF, motivo pelo qual pugna-se pela reforma do acórdão recorrido;

#### DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO

LUCRO PRESUMIDO — SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITAS — ARTS. 43 E 44 DA LEI 8.541/92

- conforme já demonstrado no recurso voluntário, ao lavrar os autos de infração de fls. 231/252, o Fiscal indicou como fundamento legal das autuações, no campo "ENQUADRAMENTO LEGAL", dentre outros dispositivos, os artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/92 (fls. 237, 241, 245 e 250);

- ocorre que tais dispositivos legais não servem de fundamento para a penalização de pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido,

inclusive no que se refere ao IRRF, o que era o caso da recorrente nos anos-base de 1995 e 1996;

- os dispositivos indicados serviriam, quando muito, e se comprovada a omissão de receita, para os casos de pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, o que efetivamente não era o caso da recorrente nos anos-base de 1995 e 1996. Eis trecho da ementa de um esclarecedor julgado da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

"OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO PRESUMIDO - IRPJ E IRF - Às empresas tributadas com base no lucro presumido de 1995, são inaplicáveis as normas contidas nos artigos 43 e 44, da Lei nº 8.541/92, tendo em vista que estes dispositivos alcançam, exclusivamente, aos contribuintes tributados com base no lucro real.

(...)"

(Acórdão nº 103-21205, Recurso nº 131862, Processo nº 11070.002069/98-48, Sessão de 16/04/2003, Relator Júlio Cezar da Fonseca Furtado, publicado no DOU nº 99, de 26/05/03)

- a recorrente optou pelo lucro presumido nos anos-base de 1995 e 1996, conforme claramente comprovado através das Declarações de Rendimentos da Pessoa-Jurídica juntadas aos autos (fls. 200/203). Portanto, nulos os autos de infração ora combatidos;

- tal argumentação, por si só, já seria suficiente para a desconstituição integral dos autos de infração lavrados contra a recorrente, mas os desalinhamentos do trabalho fiscal não param por aqui;

- além de não serem aplicáveis ao presente caso, porque estariam dirigidos à penalização de pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, tais dispositivos (arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92) foram revogados pelo art. 36 da Lei nº 9.249/95, o que evidencia ainda mais a ineficácia do seu conteúdo normativo ao presente caso;

- a jurisprudência emanada da e. Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica em relação à inviabilidade de aplicação dos citados dispositivos legais aos casos como o presente em razão da revogação ocorrida (ementas transcritas);

#### DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGIR O IRRF DA PESSOA JURÍDICA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE

- ainda em relação ao auto de infração relativo ao IRRF, a Recorrente traz mais um argumento capaz de espancar de uma vez por todas a exigência fiscal, consubstanciado na extemporaneidade do lançamento fiscal e na ilegitimidade passiva da recorrente para responder por suposto crédito tributário;

- partindo-se do pressuposto de que o IRRF é uma antecipação do Imposto de Renda devido no período, não há como exigir supostos valores a tal título em ano-base diferente daquele em que ocorreram os fatos geradores, eis que a entrega da respectiva declaração acarreta o encerramento do período de apuração;

- a fonte pagadora, *in casu*, a recorrente, somente poderia ser demandada ao pagamento de valores atinentes ao IRRF dentro do respectivo ano-base em que ocorreram os

fatos geradores do Imposto, acaso possa se considerar a ocorrência efetiva de infração à legislação tributária, o que efetivamente não se vislumbra no presente caso;

- assim, como os supostos fatos geradores ocorreram nos anos-base de 1995 e 1996, não havia mais possibilidade de exigir da recorrente, em 1999 (data da lavratura do auto de infração), o recolhimento dos valores apontados como devidos;

- esse é o entendimento manifestado recentemente pela e. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/01-04565 (DOU de 12/08/2003, pág. 16):

IRF - RESPONSABILIDADE DA FONTE - Nas hipóteses de falta de retenção e recolhimento do IR Fonte como antecipação do devido no ajuste anual da pessoa física, o tributo só pode ser exigido da fonte até o fim do ano base, cabendo a partir daí a exigência na pessoa física beneficiária, eleita pela lei como contribuinte e que deveria incluir os rendimentos em sua declaração. (Dec. Lei 5.844/43 arts. 76,77 e 103, c/c Lei 8.383/91 arts. 8º, 11º, 12º, 13º, § único e 15º, inc. II).

- há recentes decisões da 4ª Câmara desse e. Conselho de Contribuintes nesse mesmo sentido (ementas transcritas).

Conforme já mencionado, quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1100-00.157, de 18/02/2010, admitiu parcialmente o recurso especial, somente em relação à "utilização do art. 44 da Lei 8.541/92 para embasar o lançamento do IRRF", fazendo a seguinte análise sobre a referida divergência:

[...]

Cientificada, a recorrente interpôs Recurso Especial, às fls 394/412, alegando que a decisão deu a lei tributária interpretação divergente da que lhe foi dada por outra Câmara, enumerando quanto ao cabimento do recurso, divergência em relação às seguintes matérias:

1 — Utilização do art. 44 da Lei 8.541/92 para embasar o lançamento do IRRF.

2 — Utilização de presunções e indícios para caracterizar infração à legislação tributária.

[...]

Matéria 1: Utilização do art. 44 da Lei 8.541/92 para embasar o lançamento do IRRF.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.

O voto do relator do acórdão recorrido conclui que a disposição prescrita no artigo 44 da lei 8.541/1992 é aplicável para apuração do IRRF das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

Em sentido inverso é o entendimento dos acórdãos paradigma, qual seja, de que o art. 44 da lei 8.541/1992 impunha penalidade no caso de omissão de receita, motivo que em sendo revogado pelo art. 36 da lei 9.249/95, deve ser obedecida a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

Destarte, verifica-se que o recurso especial em relação a essa matéria deve ser admitido.

[...]

Também já foi mencionado que houve negativa de seguimento do recurso em relação à segunda divergência suscitada pela contribuinte, o que foi confirmado por despacho de reexame de admissibilidade exarado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, nos termos do art. 71 do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente à época.

### **CONTRARRAZÕES DA PGFN**

Em 20/04/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu parte do recurso especial da contribuinte, e em 30/04/2015 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

- o recorrente sustenta que os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 não servem de fundamento para a penalização de pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido;

- diante da posterior revogação do art. 44 da Lei nº 8.541/1992 pela Lei nº 9.249/95, pretende o sujeito passivo aplicar à espécie o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, o qual trata da retroatividade benigna no campo das penalidades tributárias;

- ocorre que tributo não pode ser encarado como penalidade, por expressa disposição legal, nos moldes do art. 3º do CTN;

- o artigo 44 da Lei nº 8.541/92 determina que a totalidade da receita omitida seria considerada base de cálculo do imposto de renda retido na fonte, sem qualquer previsão de aplicação de penalidade. Houve apenas regramento de incidência de imposto;

- pela sistemática legal, a referida tributação sobre a renda auferida presumidamente pelo sócio, acionista ou empresário individual deveria ser retida exclusivamente na fonte pagadora;

- a alíquota de 25% prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92 nada mais é do que um dos elementos previstos em lei que permitem identificar o valor do imposto devido a partir de uma base de cálculo, também definida em lei;

- o recorrente não está sendo punido via exigência de IRF por ter omitido receita. A punição se dá pela aplicação de multa. A exigência de IRF se deve à renda que presumidamente foi auferida pelos seus sócios ou acionistas. A entidade é chamada a pagar o IRF na qualidade de responsável;

---

- nada impediria que a lei tivesse previsto que os beneficiários da renda (contribuintes) figurassem no pólo passivo da relação jurídica tributária. No entanto, por decisão política, estabeleceu-se que o tributo seria retido na fonte pagadora (responsável tributário), o que se admite na atual sistemática tributária;

- fica claro, portanto, que o IRF em debate não configura penalidade, não admitindo a aplicação do art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN. Logo, a alíquota do imposto deve ser aquela prevista em lei na data do fato gerador. Alterações posteriores somente se aplicam a fatos posteriores;

- o IRF lançado é tributo, devido em função da renda presumidamente auferida pelos sócios ou acionistas da entidade, que aqui figura como responsável tributário;

- o imposto de renda em comento é devido em razão da riqueza presumidamente auferida pelos sócios ou acionistas da entidade, cabendo a ela a responsabilidade pelo seu pagamento, na medida em que a lei não o exige de seus contribuintes. Como não se trata de penalidade, não há que se falar em retroatividade benigna;

- verifica-se, portanto, que o lançamento de IRRF deve ser mantido, ante a total ausência de retroatividade benigna.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço dos recursos especiais, porque eles preenchem os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS, COFINS e IR/FONTE) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1995 e 1996.

A autuação fiscal foi motivada pela constatação de omissão de receitas apurada por meio do confronto entre os recursos financeiros disponíveis e os recursos financeiros aplicados no mesmo período.

A contribuinte havia adotado tributação de IRPJ/CSLL pelo regime do lucro presumido.

No ano-calendário de 1995, o lançamento de IRPJ teve por base legal o artigo 43 da Lei nº 8.541/1992, e no ano-calendário de 1996, os artigos 15 e 24 da Lei nº 9.249/1995.

O lançamento relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte, por sua vez, refere-se exclusivamente ao ano-calendário de 1995, e foi fundamentado no art. 44 da Lei nº 8.541/1992.

O acórdão recorrido manifestou o entendimento de que a tributação de IRPJ/CSLL sobre a totalidade da receita omitida, nos termos do art. 43 da Lei 8.541/1992, não se adequava à forma de tributação pelo lucro presumido, e, por isso, cancelou os lançamentos desses tributos para o ano-calendário de 1995.

O erro no lançamento decorreria da aplicação da alíquota diretamente sobre a receita omitida. Segundo o acórdão recorrido, primeiramente deveriam ter sido aplicados os coeficientes de presunção de lucro sobre a receita omitida, para então, sobre esse resultado (base de cálculo), ser aplicada a alíquota dos referidos tributos.

Já o lançamento de IR/Fonte (que só abrangeu o ano-calendário de 1995) foi mantido pelo acórdão recorrido, com o fundamento de que as considerações relativas ao IRPJ/CSLL não implicavam em qualquer impedimento para a aplicação do art. 44 da Lei nº 8.541/1992.

O recurso especial da PGFN busca restabelecer os lançamentos de IRPJ/CSLL em relação ao ano-calendário de 1995.

E o recurso especial da contribuinte busca o cancelamento do lançamento de IR/Fonte (que só abrangeu o ano-calendário de 1995).

## RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Conforme registrou o despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial da PGFN, "deve-se esclarecer que a autuação exigindo IRRF, relativa ao ano-calendário de 1995, não foi cancelada, consoante entendeu a Procuradoria da Fazenda Nacional. Esclareceu-se no acórdão atacado que a aplicação do artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 para cálculo do IRRF não encontra as objeções suscitadas para a sua aplicação no cálculo do IRPJ e CSLL, quando o contribuinte opta para apurar o lucro na forma presumida".

Com efeito, o cancelamento do lançamento relativo ao ano-calendário de 1995 foi específico para a autuação de IRPJ/CSLL, conforme também esclarecem os primeiros parágrafos deste voto, e é essa a matéria que, portanto, deve ser examinada como objeto do recurso especial da PGFN.

Na oportunidade anterior em que este colegiado examinou o presente processo, foi suscitada uma preliminar de não conhecimento do recurso da PGFN. O que se alegou é que o Auto de Infração e o TVF não mencionavam o art. 43 da Lei nº 8.541/1992; que a falta de indicação desse dispositivo devia-se, inclusive, ao fato de a Lei 9.249/1995 ter revogado o referido artigo em 26/12/1995, enquanto o fato gerador autuado ocorreu em 31/12/1995; que o equívoco na base de cálculo também estava relacionado ao fundamento do auto de infração; e que, portanto, o acórdão recorrido teria fundamentos adicionais em relação ao paradigma, o que comprometeria a caracterização da divergência.

A preliminar é improcedente.

Em primeiro lugar, o Auto de Infração faz menção expressa aos arts. 523, §3º, e 892 do RIR/1994, que apenas reproduzem o comando do art. 43 da Lei 8.541/1992.

Nas próprias peças de defesa da contribuinte, inclusive nas contrarrazões ao Resp da PGFN, consta literalmente que o lançamento no ano-calendário de 1995 foi fundamentado no art. 43 da Lei 8.541/1992.

A argumentação da defesa foi sempre que esse dispositivo não se aplicaria no caso do lucro presumido. E foi esse o contexto do debate travado no acórdão recorrido. O colegiado de origem afastou o referido art. 43, porque entendeu que ele não satisfazia a essência da sistemática da apuração do lucro presumido.

O despacho de admissibilidade coloca muito bem os termos da divergência. O paradigma optou por observar a legalidade, enquanto o recorrido afastou a incidência de norma legal vigente, entendendo que ela não atendia bem à sistemática de apuração do lucro presumido.

É importante esclarecer que o acórdão recorrido não está baseado em nenhum equívoco de base de cálculo que esteja relacionado à falta de indicação de fundamento legal no Auto de Infração (falta de indicação do art. 43 da Lei 8.541/1992). E não há nenhuma margem para entender que essa falta de indicação do referido art. 43 (que como visto, não ocorreu) poderia estar relacionada ao fato de a Lei 9.249/1995 ter revogado o referido artigo em 26/12/1995, enquanto o fato gerador autuado ocorreu em 31/12/1995.

Esse último argumento, aliás, não encontra nenhuma base diante das questões que foram analisadas ao longo do processo.

O acórdão recorrido não tratou de nenhuma questão de direito intertemporal. A Lei 9.249/1995 trouxe novo tratamento para a tributação da omissão de receitas, mas com aplicação a partir de 01/01/1996. E não houve dúvida alguma de que a sistemática da Lei 8.541/1992 era aplicável para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1995. Novamente, o que o acórdão recorrido decidiu foi apenas que o art. 43 da Lei 8.541/1992 não podia ser aplicado "nos casos de lucro presumido".

Não deixo de perceber que a contribuinte traz argumentos no sentido de que o art. 43 da Lei 8.541/1992 desvirtuou o conceito de renda/lucro contido no CTN, que esse dispositivo trata na verdade de uma norma penal tributária (e não de simples norma tributária), e que, portanto, a regra da Lei 9.249/1995 deveria retroagir para alcançar o fato gerador ocorrido em 31/12/1995.

Essa linha de argumentos, contudo, não está presente nos fundamentos do acórdão recorrido.

Mas ainda que estivesse, é importante perceber que ela envolve um debate sobre a natureza da norma em pauta, que nada tem a ver com essa ideia de que o fato gerador (de 31/12/1995) ocorreu num momento em que o art. 43 da Lei 9.249/1995 já estava revogado (ideia que não está presente nem no acórdão recorrido, nem no pensamento mais geral sobre a matéria).

Além disso, se o acórdão recorrido tivesse afastado a exigência com base nesses argumentos sobre a natureza da norma em questão (encampando a retroatividade benigna da Lei 9.249/1995, etc.), nenhum problema haveria na caracterização da divergência, porque o acórdão paradigma expressamente rechaça esse entendimento, justamente por privilegiar o princípio da legalidade.

Novamente, vale registrar a divergência jurisprudencial em questão, que está devidamente caracterizada: o acórdão paradigma, observando o princípio da legalidade, decidiu manter a tributação de IRPJ/CSLL diretamente sobre a receita omitida, mesmo no caso do lucro presumido (conforme previa o art. 43 da Lei 9.249/1995), enquanto o acórdão recorrido afastou a incidência dessa norma, entendendo que ela não atendia bem à sistemática de apuração do lucro presumido. Segundo o acórdão recorrido, primeiramente deveriam ter sido aplicados os coeficientes de presunção de lucro sobre a receita omitida, para então, sobre esse resultado (base de cálculo), ser aplicada a alíquota dos referidos tributos.

Desse modo, deve ser rejeitada a preliminar de não conhecimento do recurso.

Quanto ao mérito, cabe registrar que o erro no lançamento, conforme o acórdão recorrido, estaria no fato de a alíquota dos referidos tributos (IRPJ/CSLL) ter sido aplicada diretamente sobre a receita omitida, e não sobre o lucro presumido.

A base legal utilizada pela Fiscalização foi o art. 43 da Lei nº 8.541/1992, com as alterações introduzidas pela 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. (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, 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)

O texto original do art. 43 da Lei nº 8.541/1992, especificamente aquele contido em seu §2º, por fazer referência apenas ao lucro real, corroborava uma linha de interpretação que foi encampada pelo acórdão recorrido, no sentido de que a regra do *caput*, que considerava como base de cálculo do imposto de renda o próprio valor da receita omitida (e não o lucro/renda), não era adequada para as empresas que apuravam o IRPJ/CSLL pelo lucro presumido.

É nesse contexto que o acórdão recorrido indicou que primeiramente deveriam ter sido aplicados os coeficientes de presunção de lucro sobre a receita omitida, para então, sobre esse resultado (base de cálculo), ser aplicada a alíquota dos referidos tributos.

Ocorre que após a alteração no texto do §2º do art. 43, feita pela MP nº 492, de 05/05/1994, reeditada até a conversão na Lei nº 9.064/1995, e, portanto, vigente no ano-calendário de 1995, não há dúvida de que o comando contido no *caput* do referido art. 43 deveria também ser aplicado aos contribuintes optantes pelo lucro presumido.

A determinação legal era para que a receita omitida não compusesse a determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nem a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro; para que a alíquota (dos tributos) incidisse diretamente sobre o valor da receita omitida (base de cálculo); e para que o imposto e a contribuição incidentes sobre a omissão de receita fossem considerados definitivos (tributação em separado).

Desse modo, não há como deixar de aplicar a norma legal que era vigente à época dos fatos.

Não há como afastar a norma legal em razão de argumentos que questionam a proporção da tributação (confisco), que suscitam o desvirtuamento do conceito de renda/lucro contido no CTN, que procuram dar à referida norma a natureza de penalidade, etc., porque todos esses argumentos implicariam em afastar o conteúdo de lei validamente posta, o que extrapola a área de atuação do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 1995.

### **RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE**

A divergência apontada pela contribuinte é específica para o ano calendário de 1995, no caso, para o lançamento de IR/Fonte, já que o lançamento de IRPJ/CSLL em relação a esse ano tinha sido cancelado pelo acórdão recorrido.

Quanto ao ano-calendário de 1996, não houve lançamento de IR/Fonte, porque o art. 44 da Lei 8.541/1992 foi revogado pela Lei 9.249/1995 (com efeitos a partir de 01/01/1996).

E o lançamento de IRPJ/CSLL para o ano-calendário de 1996 já se deu de acordo com o regime adotado pela contribuinte, no caso, o lucro presumido, conforme a nova regra introduzida pelo art. 24 da Lei 9.249/1995, com aplicação do coeficiente de presunção de lucro sobre a receita omitida, e aplicação da alíquota sobre o lucro (e não mais diretamente sobre a receita), recompondo-se a base de cálculo que fora anteriormente apurada pela contribuinte (e não mais como tributação em separado/definitiva), de modo que as questões suscitadas pela contribuinte não se aplicam a esse período de 1996.

O art. 44 da Lei 8.541/1992, que embasou o lançamento de IR/Fonte no ano-calendário de 1995, estabelece 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 (no caso, representado pelas receitas omitidas) aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

Na mesma linha do art. 43 da Lei nº 8.541/1992, tratado no tópico anterior, o comando legal era para que a receita omitida pela empresa fosse considerada lucro, e lucro presumidamente distribuído aos sócios.

A contribuinte, tratando em conjunto das regras dos referidos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992, alega que esses dispositivos só seriam aplicáveis ao lucro real, mas como visto no tópico anterior, a mudança no texto do §2º do art. 43, implementado pela MP nº 492, de 05/05/1994, e que foi reeditada até a conversão na Lei nº 9.064/1995, não deixa dúvidas de que essas regras deveriam também ser aplicadas aos contribuintes optantes pelo lucro presumido.

Também não procede o argumento de que essas regras teriam natureza de penalidades, e que como os dispositivos foram revogados pela Lei 9.249/1995, seria caso de aplicar a regra da retroatividade benigna.

De forma semelhante ao que ocorre com a incidência do IRPJ sobre a receita omitida (art. 43), cabe dizer que a contribuinte não está sendo punida via exigência de IR/Fonte por ter omitido receita. A punição se dá pela aplicação da multa.

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.

A contribuinte ainda alega que o IR/Fonte não poderia ser exigido após o encerramento do período-base; que esse tributo seria uma antecipação do Imposto de Renda devido no período pelos beneficiários dos rendimentos; e que encerrado o período-base, o imposto deveria ser exigido dos beneficiários dos rendimentos.

Ocorre que a lei estabelecia que a tributação aqui tratada deveria se dar "exclusivamente na fonte", e, sendo assim, os argumentos acima não se aplicam ao caso. A tributação "exclusiva na fonte" fica mesmo a cargo da fonte pagadora, mesmo depois de encerrado o período-base.

Vale repetir o que já se disse no tópico anterior. Não há como afastar a norma legal em razão de argumentos que questionam a proporção da tributação (confisco), que suscitam o desvirtuamento do conceito de renda/lucro contido no CTN, que procuram dar à referida norma a natureza de penalidade, etc., porque todos esses argumentos implicariam em afastar o conteúdo de lei validamente posta, o que extrapola a área de atuação do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em seu recurso especial, a contribuinte tenta ainda rediscutir matérias contidas no recurso voluntário, nos tópicos intitulados "Lançamento de Pis e Cofins — necessidade de exclusão do valor do ICMS das respectivas bases de cálculo"; "Exclusão dos valores de Pis e Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL"; e "Inaplicabilidade da taxa

---

SELIC como índice de atualização para fins tributários", o que extrapola o âmbito do recurso especial de divergência.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais não configura uma terceira instância, em que simplesmente há a devolução de todas as matérias examinadas pela decisão anterior recorrida.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte, para fins de manter a exigência do IR/Fonte.

Resumindo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 1995; e de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo a exigência do IR/Fonte.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo