

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10183-002.133/91-10

Sessão de 18 de outubro de 1994

ACÓRDÃO Nº 108-01.488

RECURSO Nº : 85.635 - IRF ANOS DE 1987 A 1989

RECORRENTE : ASSOCIAÇÃO DE CURSOS DE CUIABA LTDA.

RECORRIDA : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CUIABA (MT)

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - I.R.FONTE - Improcede a tributação reflexa, quando restar comprovado o efetivo dispêndio de recursos na aquisição de bens ou pagamento de despesas, hipóteses que inviabilizam a distribuição aos sócios.

Inaplicável ao ano de 1989, a imposição com base no Decreto-lei nº 2.065/83.

Mantida a tributação, em parte, no processo matriz, idêntica decisão estende-se ao decorrente, quando a matéria nele repercute.

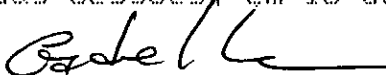
TRD - Inaplicável a vigência retroativa da incidência de juros calculados pela TRD, no período de fevereiro a julho/91, no que respeita ao disposto no art. 30, da Lei nº 8.218/91.

Recurso provido em parte.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ASSOCIAÇÃO DE CURSOS DE CUIABA LTDA.:**

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir as exigências relativas aos exercícios de 1988 e 1990, anos-base de 1987 e 1989, bem como afastar a incidência da TRD excedente a 1% (um por cento) ao mês, no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 1994



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS

- PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

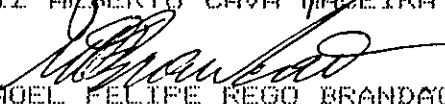
PROCESSO Nº 10183-002.133/91-10

ACÓRDÃO Nº 108-01.488


LUIZ ALBERTO CAVA MACÊIRA

- RELATOR

VISTO EM


MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO

- PROCURADOR DA FA-

SESSÃO DE: 27 JAN 1995

ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA,
OTACILIO DANTAS CARTAXO, RENATA GONÇALVES PANTOJA e MARIO JUNQUEIRA
FRANCO JUNIOR

ACÓRDÃO Nº 108-01.488

RECURSO Nº: 85.635

RECORRENTE: ASSOCIAÇÃO DE CURSOS DE CUIABÁ LTDA.

R E L A T Ó R I O

ASSOCIAÇÃO DE CURSOS DE CUIABÁ LTDA., com sede na Rua Bento Henrique de Souza nº 30, no município de Cuiabá, MS, inscrita no CGC sob nº 15.084.437/0001-28, inconformada com a decisão monocrática que indeferiu parcialmente sua impugnação, recorre a este Colegiado.

Trata-se de exigência reflexa a título de imposto de renda na fonte, conforme segue:

1. Incidente sobre infrações que reduziram o lucro líquido do exercício, ensejando distribuição de recursos aos sócios, nos termos do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, adiante discriminado:

a) ANO DE 1987

Omissão de Receitas: caracterizada por Ativo não contabilizado, valor tributável Cz\$ 800.000,00 e Omissão de Despesas Pagas, valor tributável Cz\$ 35.870,03;

b) ANO DE 1988

Omissão de Receitas: caracterizada por Omissões de Compras, valor tributável Cz\$ 43.500,00; Saldo Credor de Caixa, valor tributável Cz\$ 32.259.012,09; Omissão de Receita de Prestação de Serviços, valor tributável Cz\$ 30.548,21;

c) ANO DE 1989

Omissão de Receitas: caracterizada por Ativo não contabilizado, valor tributável NCz\$ 21.000,00; Omissão de Receita de Prestação de Serviços, valor tributável NCz\$ 35.057,73; Omissão de Despesas Pagas, valor tributável NCz\$ 2.950,00; Omissão de Receitas anteriormente recebidas, valor tributável NCz\$ 11.198,09;

ACÓRDÃO Nº 108-01.488

Despesas/CustoInexistente: caracterizada pela glosa de despesas comprovadas com documentação inidônea, valor tributável NCz\$ 397,80.

2. Incidente sobre infrações que alteraram o lucro líquido do exercício, nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88:

a) **ANO DE 1989**

Despesas/Custo *Indedutível:* caracterizada pelo registro indevido de Bens do Ativo Permanente como despesa operacional, valor tributável NCz\$ 37.379,50; Depreciação indevida, valor tributável NCz\$ 9.919,93;

Correção monetária: levando a redução do lucro líquido por correção monetária credora a menor em decorrência da contabilização indevida de Bens do Ativo Permanente como Despesa, valor tributável NCz\$ 166.688,68; Correção monetária do balanço calculada a menor, conforme demonstrativos anexos, valor tributável NCz\$ 871.901,82; Falta de adição do lucro inflacionário realizado, valor tributável NCz\$ 18.026,67; correção monetária devedora indevida do patrimônio líquido, por ter a empresa efetuado empréstimo a sócio possuindo Lucros Acumulados por ocasião do empréstimo, valor tributável NCz\$ 33.512,21.

Tempestivamente impugnando o sujeito passivo alega o que segue:

a) no ano de 1987, inexistente base de cálculo do IRFON, pois a receita omitida não possibilitou a distribuição disfarçada de lucros, já que refere-se a imóveis não contabilizados, os quais foram adquiridos pela empresa, estando em nome da empresa, não havendo transferência para o patrimônio das pessoas físicas dos sócios; da mesma forma, se houve omissão de despesas pagas, a receita auferida foi utilizada no pagamento das mesmas, não se podendo falar em distribuição de lucros;

b) no ano de 1988 a base tributável, apurada no valor de Cz\$ 32.333.060,30, deve ser reduzida para o valor de Cz\$ 25.122.927,88, obtida com a exclusão do item *Omissão de Receitas de Prestação de Serviços* no valor de Cz\$ 30.548,21 (vez que a mesma reduz o saldo credor de

Gr. H.

ACÓRDÃO Nº 108-01.488

Caixa), da Contribuição Social e do IRPJ lançados em Auto de Infração, respectivamente, nos valores de Cz\$ 2.568.729,49 e Cz\$ 9.632.735,61;

c) no ano de 1989, a base tributável à alíquota de 8% deve ser reduzida para o valor de NCz\$ 556.822,49, obtida mediante a exclusão dos itens: Omissão de Despesas Pagas no valor de NCz\$ 2.950,00 (vez que tal valor deve ser abatido do item Omissão de Receitas de Prestação de Serviços); Bens do Ativo Permanente registrados como despesas, no valor de NCz\$ 36.479,50 (aquisição de materiais de construção); Correção monetária de Bens do Ativo Imobilizado registrados como despesas, no valor de NCz\$ 164.124,14; Contribuição Social e IRPJ lançados em Auto de Infração, respectivamente, nos valores de NCz\$ 84.902,42 e NCz\$ 260.115,26 e o prejuízo compensável no valor de NCz\$ 32.035,00;

d) contesta, ainda, a aplicação da TRD como índice de atualização monetária.

A autoridade singular julgou parcialmente procedente o lançamento, em Decisão assim ementada:

"IMPOSTO-RETIDO-NA-FONTE/OMISSÃO-RECEITA/TRIBUTAÇÃO-REFLEXA.

Períodos-base de 1987, 1988 e 1989.

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO DAS EMPRESAS. Exercício de 1990.

Mantém-se os montantes tributáveis apurados nos exercícios 1988 e 1989, visto serem decorrentes de ação fiscal relativa ao IRPJ, cuja matéria tributável encontra-se exaustivamente definida no processo matriz. Quanto ao exercício de 1990, excluiu-se do montante tributável a parcela do Lucro Inflacionário Realizado, a ela adicionado indevidamente, mantendo-se, todavia, a tributação das demais infrações apuradas. Cancela-se a atualização monetária calculada com base na TRD, face as disposições da Lei 8.218/91, devendo tal Taxa incidir apenas como juros de mora."

Gal . Rj.

ACÓRDÃO Nº 108-01.488

No apelo a Recorrente aduz as seguintes razões:

- ANO DE 1987

O IR Fonte tinha como fato gerador, até o advento da Lei nº 7.713/88, a efetiva distribuição de lucros aos sócios. É verdade que o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 estabelece que as diferenças causadas por práticas que reduzam o lucro líquido da empresa serão considerados como distribuição disfarçada de lucros e será tributada na fonte. No caso "*sub examen*", porém, tal ficção incorre e é inaplicável. Com efeito, se a "Omissão de Receita" apurada refere-se a imóveis adquiridos pela empresa e que estão em nome da empresa, obviamente sua não contabilização não possibilitou a distribuição desses montantes aos sócios. Os bens adquiridos com a receita omitida estão na empresa, conforme consta inclusive do auto em questão, e não foram transferidos para o patrimônio das pessoas físicas dos sócios. Portanto, diante do incontestável fato de que a receita omitida não possibilitou a distribuição disfarçada de lucros, incorrendo o fato gerador, não há que se falar em incidência tributária. Da mesma forma, se houve "Omissão de Despesas Pagas", não se pode falar em distribuição de lucros. Se a receita auferida foi utilizada no pagamento de despesas, obviamente não foi distribuída aos sócios. Assim, não há base de cálculo, por ausência de fato gerador, pelo que é indevido o IR Fonte neste exercício.

- ANO DE 1988

De fato, os valores encontrados pela fiscalização refletem no lucro líquido da empresa, enquadrando-se na disposição do art. 8º do Decreto-lei 2.065/83. Contudo, não se pode, na apuração da base de cálculo, adotar a política de dois pesos e duas medidas, a ponto de não se efetuar compensações claras e evidentes.

Se houve, por um lado, "omissão de receitas de prestação de serviços, estas, por outro lado, também reduzem o "saldo credor de caixa", o que não foi considerado pela fiscalização, sendo clara a prática do "bis in idem". Igualmente o IRPJ e a Contribuição Social do exercício devem ser deduzidos da base de cálculo do IR Fonte.

Gal R. J.

ACÓRDÃO Nº 108-01.488

- ANO DE 1989

Mais uma vez, agora neste exercício, a fiscalização deixou de considerar fatores favoráveis à Impugnante. É verdade que houve "Omissão de Receitas de Prestação de Serviços", no valor de 37.057,73. Porém, havendo também "Omissão de Despesas Pagas", no valor de 2.950,00, deve este valor ser abatido daquele, sob pena de haver "bis in idem".

Por outro lado, as letras "e" e "g" do subitem "Bens Ativo Permanente Reg. c/Despesa", não mereciam a glosa do fisco. Ora, reformas efetuadas em imóvel sede da empresa, mesmo que com aquisição de materias de construção, não podem ser considerados aquisição de bens! São despesas reais e verdadeiras e como tal foram acertadamente lançadas. Portanto, esse item deve ser reduzido de 37.379,50 para 900,00, com reflexo no item "correção monetária", que deve cair de 166.688,68, para 2.564,54. É certo que, por erro técnico contábil, não houve o desmembramento na escrituração separando as edificações concluídas das em andamento. No entanto, a fiscalização teve a oportunidade de verificar "in loco" que a sede da impugnante já está concluída e em atividade desde 09/03/84, conforme "habite-se" em anexo, não sendo aceitável o rigor excessivo em se penalizar o contribuinte mesmo constatado com clareza o erro meramente técnico, pois as reformas em tela foram efetuadas no prédio concluído.

Por fim, devem ser deduzidos da base de cálculo o IRPJ, a Contribuição Social e o prejuízo compensável.

Concluindo, ratifica sua inconformidade quanto à cobrança da TRD.

É o relatório.



ACÓRDÃO Nº 108-01.488

V O T O

Conselheiro **LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA**,
Relator:

Recurso tempestivo, dele conheço.

A matéria em litígio será apreciada na ordem da peça vestibular:

- ANO DE 1987

A natureza dos fatos que originaram a exigência do imposto de renda pessoa jurídica, ou seja, omissão de receita por aquisição de imóveis não contabilizada e omissão de despesas pagas, efetivamente não denotam a ocorrência da possibilidade que haja ocorrido desvio de recursos com destinação aos sócios. Pela descrição dos eventos observa-se que o lançamento principal resulta da determinação de desembolsos com finalidade específica e identificada, pagamento de imóveis e despesas, inadmitindo o surgimento da hipótese de incidência no âmbito da tributação do imposto de renda na fonte, que consiste na redução indevida do resultado do exercício ou omissão de receita onde restar desconhecida a aplicação dos valores correspondentes, nenhuma das duas hipóteses verificadas no caso presente, devendo, assim, ser provido o recurso neste ano.

- ANO DE 1988

Neste período os fatos imputáveis - *saldo credor de Caixa e omissão de receita de prestação de serviços* - por ambos não impossibilitarem a caracterização de situação onde ausentes mostrem-se os aspectos formadores da hipótese de incidência e, também por subsumirem-se à tipificação legal de tributação do imposto de renda na fonte, nos termos do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, denota-se correta a exigência.



ACÓRDÃO Nº 108-01.488

Incabível a pretensão da Recorrente em ver compensadas parcelas de omissão de receitas com saldo credor de caixa, por ausência de nexo causal, como também a pretendida exclusão do IRPJ e Contribuição Social lançados de ofício, porque não contempladas na legislação que rege a matéria.

- ANO DE 1989

A matéria objeto do litígio diz respeito à aplicação temporal de norma jurídico-tributária que dispõe sobre a tributação decorrente a título de imposto de renda na fonte sobre lucros presumidamente considerados distribuídos aos sócios pela pessoa jurídica que, de forma ilegítima, face à legislação do imposto sobre a renda, reduziu o resultado do exercício.

Com o advento da Lei nº 7.713/88, art. 35, resultou nova disciplina tributária, sujeitando os sócios à tributação de 8% calculado tendo por base o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas, restando, assim, revogado o comando do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, tornando ilegítima a pretendida exação em causa.

Ao regular inteiramente o regime de tributação na fonte sobre lucros e dividendos, transferindo o aspecto temporal da hipótese de incidência, do momento da distribuição, para o momento em que o lucro líquido deve ser apurado, e alterar as correspondentes alíquotas e base de cálculo, a lei nova revogou a anterior, de conformidade com o art. 101 da Lei nº 5.172/66 (CTN), combinado com o art. 2º, 1º, *in fine*, do Decreto-lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro).

Em consequência, torna-se descabida a imposição fiscal na espécie, relativa ao lucro do ano de 1989.

Posteriormente, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 reeditou o dispositivo do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, dirimindo todas as dúvidas até então existentes em torno da revogação do mencionado dispositivo, uma vez que restabeleceu a tributação em causa, todavia, com eficácia a partir de 01.01.93, denotando que se não houvesse ele sido

Ed *L.*

ACÓRDÃO Nº 108-01.488

revogado pela Lei nº 7.713/88, não haveria nenhum motivo para uma lei posterior voltar a tratar de matéria contida em lei de vigência plena e indiscutível.

Considerando que as leis que instituem ou majorem tributos, ou ainda, que definam novos casos de incidência tributária, só entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, segundo o princípio da irretroatividade consagrado pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, conclui-se que a tributação prevista no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 vigorou até 31.12.88, e no período que medeia de 01.01.89 a 31.12.92 aplica-se a norma contida no art. 35 da Lei nº 7.713/88, portanto, incabível a pretensão fazendária de instituir exigência tributária no ano de 1989, com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, aos eventos da espécie ora tratada.

- EXERCÍCIO DE 1990

A tributação com base no art. 35 da Lei nº 7.713/88, de imposto sobre o lucro líquido (ILL) do exercício, incide sobre a matéria remanescente objeto da exigência em questão, uma vez que a tributação foi mantida no julgamento do processo matriz relativamente à matéria aqui repercutida, sendo assim, não merece reparos o procedimento fiscal neste item.

- T R D

A pretensão fazendária de adotar a variação da TRD como fator de atualização monetária no ano de 1991 é parcialmente obstaculizada pela temporalidade da norma de regência conforme enunciado a seguir.

A Medida Provisória nº 294 extinguiu o BTNF, indexador de débitos fiscais, determinando que a **atualização monetária** passasse a ser efetuada pela aplicação da TRD (Art. 7º), no entanto, os juros incidentes sobre tais débitos permaneceram no patamar de 1% ao mês, conforme legislação pertinente (art. 2º, único, do Dec. Lei nº 1.735/79, art. 1º, inc. I, do Dec. Lei nº 2.471/88, e art. 74 da Lei nº 7.799/87).



ACÓRDÃO Nº 108-01.488

Os pronunciamentos judiciais sobre a aplicação da TRD como índice de atualização monetária sempre foram desfavoráveis à sua aplicabilidade, tendo o Judiciário repellido consistentemente a correção pela TRD para correção de valores de natureza tributária e não tributária, acentuando corresponder a um índice médio de juros praticados no mercado tendo em vista a política de juros altos adotada como técnica de combate à inflação, gerando um distanciamento real entre esse índice e o fator de desvalorização efetivo da moeda.

Após manifestação do Pleno do Supremo Tribunal Federal julgando a imprestabilidade da TRD como índice de atualização monetária, veio o Executivo introduzir a Medida Provisória nº 297, excluindo do rol constante do art. 9º da Lei nº 8.177 os impostos, as contribuições e obrigações não vencidas, todavia, instituindo a incidência de juros calculados pela TRD sobre os débitos vencidos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, entre outros.

A introdução da Lei nº 8.218/91 visou reconhecer a impossibilidade da cobrança de juros sobre prestações e obrigações não vencidas, como também a imprestabilidade da TRD como índice de atualização monetária, seja de obrigações, seja de débitos vencidos, e criar outro meio de resguardar o valor do fluxo de receitas do Tesouro (majorar, daí em diante, os juros legais, de 1%, para o patamar das TRDas, sobre os débitos vencidos). Essa lei teve vigência, no particular, na data de início da MP nº 298, ou seja 01.08.91.

Certamente que a alteração da redação do art. 9º da Lei nº 8.177, pelo art. 30 da Lei nº 8.218, não pretendeu dar vigência retroativa à incidência de juros calculados pela TRD, nem poderia fazê-lo, pois o sentido da norma é o reconhecimento da imprestabilidade da TRD como índice de correção, conforme consistente jurisprudência judicial consagrada pelo próprio Pleno do Supremo Tribunal Federal. Resulta, assim, a impossibilidade de alterar o conteúdo da norma preexistente, durante o período em que vigiu, cabendo apenas alterá-lo daí para a frente, evitando-se a permanência do dano incorrido pela eleição de índice impróprio para atualização do valor da moeda.



ACÓRDÃO Nº 108-01.488

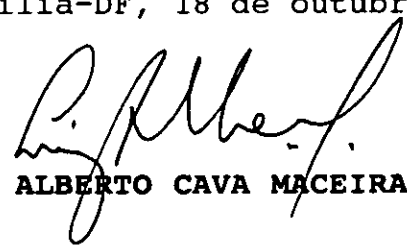
Em relação ao período que medeou de fevereiro a agosto de 1991, torna-se imperioso admitir a ausência de indexação de valores fiscais, reconhecida na própria Exposição de Motivos 205 (o Poder Judiciário recusava a aplicabilidade da TRD para esse fim e nenhum outro índice estava previsto em lei).

Face aos princípios de direito, impossível reconhecer a transmutação da natureza das incidências pretéritas: não se pode transformar retroativamente em juros o que era correção monetária; não se pode converter retroativamente em remuneração o que foi instituído como atualização de valor. Por consequência, a incidência de juros sobre os débitos para com a Fazenda Nacional somente pode ter como índice a TRD acumulada desde 01.08.91, nunca a acumulada pelo período pretérito. Assim, resta flagrante o equívoco de interpretação fiscal aplicando a TRD acumulada desde fevereiro, a título de indexador monetário, quando somente a partir do início da vigência da MP 298/91 esse índice teve aplicabilidade.

Em conclusão, cabe a aplicação dos juros de 1% até o advento da MP 298/91, e a TRD acumulada entre essa data e a da criação da UFIR, cuja legislação restabeleceu a correção monetária dos débitos fiscais, e reduziu os juros legais ao percentual de 1% ao mês.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir a tributação do ano de 1987, a do ano de 1989 com base no Decreto-lei nº 2.065/83, art. 8º, e a parcela correspondente à aplicação da TRDa relativa ao período que medeou de 01.02.91 a 01.08.91.

Brasília-DF, 18 de outubro de 1994.


LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA - Relator 