



MINISTÉRIO DA FAZENDA

NLFR

Sessão de 19 de junho de 19 87

ACORDÃO N.º CSRF/01-0.746

Recurso n.º RP/105-0.052

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrid QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

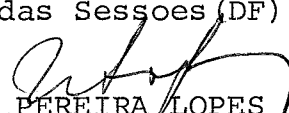
SUJEITO PASSIVO: TARGINO & CIA.

IRF - DECORRÊNCIA - VIGÊNCIA, INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO DO ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83 - A finalidade do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 foi a de uniformizar a legislação existente sobre tributação de lucros omitidos pela pessoa jurídica e considerados automaticamente distribuídos aos sócios ou acionistas, pois enquanto nas sociedades anônimas de capital aberto esse valor era tributado não só na pessoa jurídica como também na fonte, nas de capital fechado e em outros tipos de sociedade a tributação ocorria na pessoa jurídica e na pessoa física do sócio ou acionista beneficiário. Uma vez que o objetivo desse artigo não foi o de criar novo imposto nem majorar alíquota de tributo já existente, mas simplesmente o de uniformizar a legislação posta, sua aplicação poderia ocorrer no mesmo exercício de sua vigência, sem ferir o princípio da anterioridade da lei.

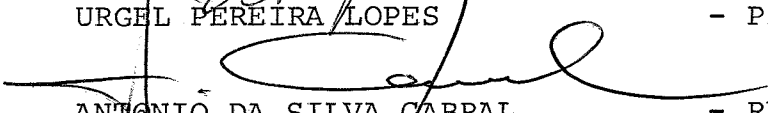
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Cons. Luiz Alberto Cava Maceira.

Sala das Sessões (DF), em 19 de junho de 1987.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FAZENDA
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MADEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, LEVY VALÉRIO DE OLIVEIRA, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Cons. RUY CRUVINEL FILHO.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10425/000.021/86-31
Recurso nº: 105-0.052
Acórdão nº: CSRF/01-0.746
Recorrente: FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo: TARGINO & CIA.

R E L A T Ó R I O

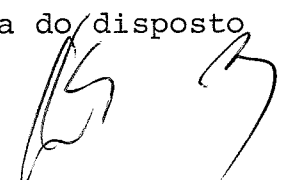
A Procuradoria da Fazenda Nacional junto à Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, não se conformando com a decisão prolatada no Acórdão nº 105-1.936, de 05.09.86, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, contra essa decisão, com base no art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79.

O referido Acórdão está assim ementado:

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - APLICAÇÃO DA LEI A FATO GERADOR OCORRIDO - Os dispositivos de Lei que instituem ou majoram impostos ou que definem novas hipóteses de incidência, só entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra sua publicação. Por isso que, na constituição de crédito tributário, o lançamento deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e reger-se pela lei então vigente (C.T.N., arts. 104 e 144)."

Tratava-se de hipótese de tributação exclusiva na fonte, com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, em razão de omissão de receita apurada no encerramento do balanço da pessoa jurídica, em 31 de dezembro de 1983, e, assim, tributada, por decorrência, por ser considerada automaticamente distribuída aos sócios.

Entendeu a Câmara recorrida que a tributação é insubsistente, uma vez que se trata de hipótese em que o fato gerador ocorreu em 31.12.83, quando ainda não vigia o Decreto-lei nº 2.065/83, que foi editado somente em 26.10.83 e que, portanto, só passaria a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 1984. Se o referido diploma legal criou nova hipótese de incidência, sua aplicação só poderia se dar a partir de 1984, por força do disposto

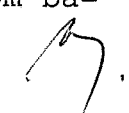


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10425/000.021/86-31
Acórdão nº -CSRF/01-0.746

no art. 104 do C.T.N. No caso, a tributação deveria ter sido feita na cédula "F" do beneficiário, consoante determina o art. 34, inciso I, do RIR/80, em obediência ao disposto no art. 144 do C.T.N.

O recurso do Procurador adotou como válida a premissa posta no voto condutor daquele julgado, no sentido de que o fato gerador ocorreu em 31.12.83, que foi a data do encerramento do balanço, quando os lucros representados pela omissão de receitas na pessoa jurídica devem ser automaticamente atribuídos aos sócios. De resto, ela decorre do próprio art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, que fala em diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica e está afirmada, também, na Instrução Normativa SRF nº 052, de 08.05.84, segundo a qual considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária na data do encerramento do balanço da pessoa jurídica, motivo este que, aliás, impediu a aplicação da própria Instrução Normativa aos anos anteriores até 1982. Por outro lado, sendo certo que o fato gerador tenha ocorrido em 31.12.83, não há dúvida de que, em 1984, o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 já seria aplicável. O art. 153, § 29, da Constituição da República exige que a lei esteja em vigor antes do início do exercício financeiro em que o tributo for cobrado. A Súmula 584, do STF, também poderia ser aplicada ao caso.

Em resumo, o douto Procurador sublinha: (a) que, tendo ocorrido o fato gerador em 31.12.83; não há dúvida de que o Decreto-lei nº 2.065/83 tem plena aplicação no exercício financeiro de 1984; (b) que, embora não se trate de imposto por declaração, mas de imposto exclusivamente na fonte, o princípio da aplicação é o mesmo que constitui o enunciado da Súmula 584 do S.T.F.; (c) que o art. 104 do CTN não é óbice à tributação pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, por ser anterior ao § 29 do art. 153 da C.F.; (d) que o que a Constituição veda é a cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro em que a lei entra em vigor. O art. 104 do C.T.N. está parcialmente derogado, em face do § 29 do art. 153 da C.F.; (e) que em se tratando de Decreto-lei, o § 1º do art. 55 da C.F. declara que sua vigência é imediata; (f) que o argumento do acórdão recorrido no sentido de que a tributação devesse ser feita com ba-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10425/000.021/86-31
Acórdão nº-CSRF/01-0.746

no art. 34, I, do RIR/80, é inviável: tratando-se de omissão de receita apurada em balanço de 31.12.83, ocorre que, com a entrada em vigor do Decreto-lei nº 2.065/83, os dispositivos que embasavam a tributação na pessoa física ficaram revogados. Considerando-se que tal revogação ocorreu antes que se consumasse o fato gerador, não haveria como aplicar esses dispositivos ao caso concreto, o que só confirma a aplicação, à espécie, do citado Decreto-lei.

Pelo despacho de fls. 117 o Sr. Presidente da 5ª Câmara deu seguimento ao recurso.

Ciente em 09.01.87, a contribuinte ofereceu as contra-razões de fls. 121/122, reportando-se ao art. 153, § 329, da Constituição da República, que estaria a embasar a decisão recorrida.

É o relatório.

V O T O

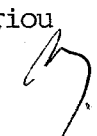
Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - Relator

O recurso preenche os requisitos para sua apresentação e, por isso, dele tomo conhecimento.

Trata-se de saber se o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 seria aplicado com relação a um fato gerador ocorrido em 31.12.83, sabendo-se que esse diploma legal tinha sido publicado em 26.10.83.

A matéria já foi solucionada por esta Câmara Superior, na sessão do dia 20.06.86, que apreciou o Recurso nº 45.943. Foi Relator da matéria o Cons. Urgel Pereira Lopes, em cujo voto, aprovado por unanimidade, foi fixada a tese de que:

↓
"O art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 não criou



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº-CSRF/01-0.746

Processo nº 10425/000.021/86-31

nova hipótese de incidência do imposto de renda, antes simplificou e uniformizou procedimentos de tributação pré-existente. Correta a sua incidência e aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua entrada em vigor."

Corrigiu-se, assim, o entendimento da Câmara recorrida.

Sendo a matéria pacífica, neste Colegiado, limiteme a apontar, apenas, alguns aspectos, adotando, na íntegra, os fundamentos do bem elaborado voto do Cons. Urgel Pereira Lopes.

Conforme se ressaltou, o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 não teve por fim criar nova incidência, mas uniformizar a legislação existente. Diz o art. 8º:

"A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte cinco por cento)."

Quem vinha acompanhando a legislação referente a lucros distribuídos, ou considerados distribuídos, aos sócios, sabia que a distribuição, em si, provocava duas espécies de incidências: uma na pessoa jurídica e outra nas pessoas físicas dos sócios ou acionistas. A tributação na pessoa física era feita, de maneira geral, na cédula "F", de acordo com o art. 34, inciso I, do RIR/80. As discussões começavam quando a distribuição se dava numa sociedade anônima. Por não poder identificar o beneficiário dos rendimentos distribuídos, a fiscalização começou a tributar a distribuição de lucros, nas sociedades anônimas, exclusivamente na fonte. No Acórdão nº CSRF/01-0.074/80, este Colegiado entendeu que a tributação na fonte é forma indireta de tributação dos sócios. Chegou-se, mesmo a dizer nesse Acórdão:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10425/000.021/86-31
Acórdão nº-CSRF/01-0.746

"Os lucros das pessoas jurídicas, qualquer que seja a modalidade de sua apuração, sofrem dupla incidência do tributo: como ônus da pessoa jurídica que os produziu e como ônus do beneficiário, seja diretamente nas suas declarações, seja indiretamente nas fontes que os distribuíram (quer com obediência às normas contábeis e fiscais, quer sem aqueles requisitos, através de desvios de receitas)."

Continuava a existir, no entanto, discussão acerca da alíquota aplicável: para uns seria a alíquota de 40%, de acordo com o art. 570 do RIR/80, pois tal distribuição deveria ser encarada como tendo sido feita a beneficiário não identificado; para outros, dever-se-ia aplicar a alíquota de 25%, na forma do art. 544, inciso II, do RIR/80. Naquela ocasião, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestou, mediante o Acórdão nº CSRF/01-0.285/82, no qual se assentou a tese de que a tributação sobre lucros ca mufladamente distribuídos deveria ser feita na cédula "F", no caso de sociedade anônima de capital fechado em que se identificassemos acionistas e sua participação no capital social. Caso isso não ocorresse, a incidência seria na fonte, de acordo com o disposto no art. 544, inciso II, do RIR/80.

Dentro desse contexto é que se deve entender o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83. Por isso é que a exposição de motivos acentuou o seguinte:

"Atualmente, enquanto nas sociedades anônimas de capital aberto esse valor é tributado na fonte, nas de capital fechado e em outros tipos de sociedades ele é tributado na cédula "F" da declaração do beneficiário (sócios ou acionistas). O dispositivo visa, pois uniformizar o tratamento tributário." (grifei)

Como muito bem ressaltou o Cons. Urgel Pereira Lopes, no Acórdão CSRF/01-0.663, acima citado:

L "Atente-se para o fato de que não se trata de tributar rendimentos que antes não fossem tributados. Muito pelo contrário, os mesmos ren-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº-CSRF/01-0.746

Processo nº 10425/000.021./86-31

dimentos já eram tributados, de maneira tanto ou mais gravosa do que a atual. Pois, se a tributação era feita com base no art. 544, II, do RIR/80, a incidência era absolutamente igual, à mesma alíquota de 25% e também exclusivamente na fonte. Por outro lado, se a tributação era feita nas pessoas dos sócios, como lucros classificados na cédula "F", muito dificilmente a pessoa física estaria sujeita a alíquota igual ou inferior a 25%."

Bastariam estas considerações para se deixar de lado a tese sustentada pela Câmara recorrida, que baseou sua decisão no princípio da anterioridade da lei. Quer se considere o disposto no art. 153, § 29, da Constituição, quer se olhe para o art. 9º, inciso II, do CTN, quer se leia o art. 104 do mesmo Código, a conclusão será a mesma: a aplicação do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 a fato gerador ocorrido em 31.12.83 não fere o princípio da anterioridade, pois este dispositivo não criou imposto, nem majorou sua alíquota mas simplesmente uniformizou a legislação já existente.

Não me posso furtar de transcrever parte do voto do Cons. Urgel Pereira Lopes, no Acórdão CSRF/01-0.663/86, na parte que diz o seguinte:

"Creio, ainda, que não se fez a adequada distinção entre existência, vigência, incidência e aplicação das normas jurídicas.

O Decreto-lei nº 2.065/83 entrou em vigor na data de sua publicação, segundo dispõe seu art. 45, o que se coaduna com o CTN e com a Lei de Introdução a Código Civil.

O que o Acórdão recorrido quis dizer é que o Decreto-lei nº 2.065/83, embora existente, vigente e incidente, só seria aplicável a partir de 01.01.84. Todavia, como não fez as necessárias distinções, acabou incorrendo em algumas perplexidades. Veja-se, por exemplo, que, no voto seguido pela maioria, sustenta-se ter ocorrido o fato gerador na data do encerramento do balanço, isto é, em 31.12.83, para, em seguida, com base no art. 144 do C.T.N., afirmar-se que o lançamento de

L

16 3.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 10425/000-021/86-31

Acórdão nº-CSRF/01-0.746

ve reportar-se à data do fato gerador e re-ger-se pela lei então vigente (subentendido que o Decreto-lei nº 2.065/83 só vigeu a partir de 01.01.84).

Não se prestou atenção a alguns pontos importantes:

a) a lei vigente em 31.12.83 não era mais aquela anterior do Decreto-lei nº 2.065/83 , porque fora revogada por este;

b) a lei vigente à data do fato gerador era, justamente, o Decreto-lei nº 2.065/83 , ex-vi do seu art. 45.

c) o problema não é, portanto, de vigência, mas incidência e aplicação. A lei pode vigor e incidir mas não ser aplicável, como po de vigor e não incidir nem ser aplicável, ou, ainda, vigor, incidir e ser aplicável.

Em conclusão: o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 está em vigor desde a data de sua publicação (28.10.83), a partir de quando passou a incidir e ser aplicável aos fatos geradores do imposto de renda na fonte nele previstos."

Assim sendo, voto no sentido de se dar provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional.

Brasília-DF., 19 de junho de 1987.

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR