



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ESB

Sessão de 01 de outubro de 1985

ACORDÃO Nº 105-1.424

Recurso n.º - 45.634 - IRF - ANOS DE 1980 a 1983

Recorrente - LOUÇAS E FERRAGENS AMARAL LTDA.

Recorrido - CHEFE DA DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BELO HORIZONTE (MG)

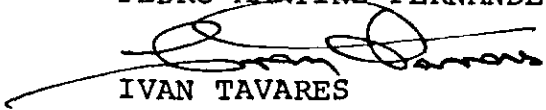
VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - A publicação da Lei a fato gerador ocorrido - Os dispositivos de Lei, que instituem ou majoram impostos ou que definem novas hipóteses de incidência, só entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação. Por isso que, na constituição do 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LOUÇAS E FERRAGENS AMARAL LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Pedro Martins Fernandes que votou por dar provimento parcial, para excluir da tributação apenas as parcelas relativas aos anos de 1980 a 1982.

Sala das Sessões, em 01 de outubro de 1985


PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE


IVAN TAVARES - RELATOR

VISTOS EM
SESSÃO DE:

Lauro DoeHLer
LAURO DOEHLER
07 NOV 1985

- PROCURADOR DA FAZENDA NA
CIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: RP/105-0.021

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Digésio Gurgel Fernandes, Victorino Ribeiro Coelho, Hugo Teixeira do Nascimento, Aquiles Rodrigues de Oliveira, Cristovam Colombo Soares Dantas e Carlos Roberto Monteiro Bertazi. *dm*

*O presente Recurso foi reformado pela
C-S.R.F., que em sessão prolatou a seguinte decisão:*

"Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por Unanimidade de votos, por provimento ao Recurso Especial, nos termos do Relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
(1ª CÂMARA)
EIA 17 / 07 / 86
M. *[Assinatura]*
p/ Chefe da Secretaria



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10680/001.354/85-12

RECURSO Nº: 45.634

ACÓRDÃO Nº: 105-1.494

RECORRENTE: LOUÇAS E FERRAGENS AMARAL LTDA.

R E L A T Ó R I O

LOUÇAS E FERRAGENS AMARAL LTDA., domiciliada na cidade de Belo Horizonte, MG, foi autuada por omissão de receita nos exercícios fiscais de 1981 a 1984, conforme consta dos Processos nº 10680/001.352/85-97 e 10680/001.353/85-50, sendo em decorrência alvo de tributação na fonte, nos termos do artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.065, de 26.10.83, dado que os valores abaixo relacionados foram considerados automaticamente distribuídos aos sócios:

Exercícios	períodos-base	Valor tributável
1981	1980	Cr\$ 1.447.286
1982	1981	Cr\$ 3.496.592
1983	1982	Cr\$ 33.361.655
1984	1983	Cr\$ 5.762.105

Cabendo esclarecer que no tocante ao ano base de 1983, o valor tributável de Cr\$ 5.762.105 origina de compra de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal no valor de Cr\$ 3.557.708 em 16.05.83, e no valor de Cr\$ 445.676 em 07.04.83, como também de omissão de receita caracterizada por saídas de mercadorias sem emissão de notas fiscais no valor de Cr\$ 1.758.721, *dmr*

Acórdão nº 105-1.494

sem precisar a data destas ocorrências, conforme consta dos processos matrizes já citados.

Notificada deste exigência em 23.02.85, requereu a contribuinte em 22.03.85 prorrogação de prazo para oferecimento de sua impugnação, o que lhe foi concedido.

Em 10.04.85, a notificada interpôs sua impugnação, alegando que os processos que serviram de base para o lançamento decorrente foram a seu tempo contestados, aguardando a contribuinte a decretação de seu cancelamento.

A Autoridade de 1º grau prolatou sua decisão, às fls. 19/21, sustentando que a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas, era considerada automaticamente distribuída aos sócios, e como tal sujeitando-se também a autuada à tributação de fonte à alíquota de 25% calculada sobre o total da receita omitida, sem prejuízo da incidência do imposto de renda já lançado nos Processos nº 10680/001.352/85-97 e 10680/001.353/85-50, de que este é decorrente.

Intimada deste decisório em 18.06.85, a contribuinte, em 16.07.85, ingressou com seu recurso de fls. 25/28, argumentando, em resumo, não poder vigorar a norma do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83, sobre atos e fatos ocorridos em períodos anterior à entrada em vigor deste diploma legal.

É o relatório.



Acórdão nº 105-1.494

V O T O

Conselheiro IVAN TAVARES, relator

O recurso interposto pela contribuinte em
16.07.85 está vazado em termos e prazo previstos no artigo 33
do Decreto nº 70.235, de 06.03.72.

A matéria aqui em discussão versa sobre a vigên-
cia e a eficácia do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de
26.10.83, que reproduz igual dispositivo do Decreto-lei nº
2.064, de 19.10.83, "verbis":

"Art. 8º - A diferença verificada na deter-
minação dos resultados da pessoa jurídica,
por omissão de receitas ou por qualquer
outro procedimento que implique redução no
lucro líquido do exercício, será considera-
da automaticamente distribuída aos sócios,
acionistas ou titular da empresa individual
e, sem prejuízo da incidência do imposto de
renda da pessoa jurídica, será tributada ex-
clusivamente na fonte à alíquota de vinte
e cinco por cento."

Antes do advento deste mandamento legal, a dife-
rença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurí-
dica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimen-
to que implicasse redução do lucro líquido do exercício era tri-
butada mediante lançamento contra a pessoa jurídica infratora ,
ao mesmo tempo que o fato caracterizava distribuição de lucros
aos sócios, acionistas ou titular da empresa, os quais, por
via de consequência, sujeitam-se a lançamentos suplementares na
cédula "F" em suas respectivas declarações de rendimentos, na
proporção de suas participações no capital da firma atuada.

Em termos concretos e abstraindo-se o critério
de reparação fiscal ditado pelo retro transcrito dispositivo le-
gal, na verdade a omissão de receitas praticada por pessoa jurí-
ga



Acórdão nº 105-1.494

dica enseja, a seu tempo, disponibilidade econômica ou jurídica a seus beneficiários, inicialmente a pessoa jurídica e a seguir a seus sócios, acionistas ou titular, situando-os na medida de seus ganhos individuais como contribuintes do imposto de renda, segundo critérios jurídicos próprios, quer para a pessoa jurídica, quer para as pessoas físicas.

Neste caso, os contribuintes, pessoas jurídicas e físicas, estavam sob a égide de legislação tributária inerente a fatos geradores complexivos e como tal sujeitos, para determinação do valor tributável do imposto, à soma algébrica de eventos positivos e negativos verificados até a data de encerramento de seus respectivos períodos-base de formação de suas correspondentes obrigações tributárias.

O diploma legal em causa não inovou quanto à tributação das pessoas jurídicas no tocante à incidência do imposto de renda sobre seus resultados operacionais e extra-operacionais, só o fazendo quanto à obrigação tributária das pessoas físicas sócias, acionistas ou titular da empresa infratora, para efeito de atribuir responsabilidade tributária à pessoa jurídica, dispensando as pessoas físicas de suas obrigações, neste particular.

Por outro lado, o texto do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, em matéria de imposto de renda na fonte, abandonou sua característica de fato gerador instantâneo, para subordinar seu implemento a duas condições, uma de ordem suspensiva a se consumir na data de encerramento do balanço da pessoa jurídica infratora, e outra capaz de modificar a eficácia do fato gerador mediante a regularização da omissão de receita antes da apuração do balanço da pessoa jurídica.

Por sua vez, o mandamento legal em questão, na realidade, não elegeu um contribuinte substituto, mas sobremodo um responsável, objetivando unicamente outorgar ao crédito tributário maior garantia e critério de apuração mais rápido



Acórdão nº 105-1.494

seguro, posto que a maior parte das omissões de receitas praticadas por pessoa jurídica deflui para as pessoas físicas de seus sócios, diretos beneficiários destes rendimentos e, portanto, detedores de capacidade contributiva.

Dai conclui-se que o citado artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83:

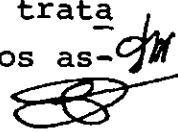
1º) modificou o critério jurídico de apuração do crédito tributário decorrente de tributação reflexa referente à omissão de receitas prática por pessoa jurídica;

2º) exclui de responsabilidade pelo crédito tributário as pessoas físicas titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda decorrente da omissão de receitas praticada por pessoa jurídica de que sejam sócios, acionistas ou titular, para atribuí-la expressamente à própria pessoa jurídica infratora, como pessoa vinculada ao fato gerador, muito embora muitas das vezes não detendora da disponibilidade econômica resultante da omissão de receitas;

3º) instituiu uma tributação de fonte diversa da tipificada como incidente sobre lucros distribuídos aos sócios, dado que subordinou o implemento de seu fato gerador a uma "condicio facti" e seus efeitos a uma condição suspensiva; e

4º) outorga ao crédito tributário maior garantia por nomear como responsável por seu recolhimento a pessoa jurídica, sociedade que congrega o interesse de todos os sócios, bem como estabelece critério de apuração do crédito tributário mais rápido e seguro, posto que sua imposição contra a pessoa jurídica à alíquota de 25% independe da variação de renda líquida declarada pelos sócios partícipes da sociedade.

Alinhadas acima as características do novo tratamento tributário e fiscal para a espécie, resta examinar os as-



Acórdão nº 105-1.494

pectos jurídico tributários relacionadas com a vigência e aplicação concreta do disposto no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83.

Em que pese a ressalva constante da parte final de seu texto, diz-nos o artigo 101 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66) que a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições, legais aplicáveis às normas jurídicas em geral.

Sendo assim, o estatuído no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83, por reproduzir o texto do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.064, de 19.10.83, entrou em vigor em 20 de outubro de 1983, data da publicação deste no Diário Oficial da União, face ao disciplinado no artigo 1º e § 2º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 04.09.42) e tendo em vista que o artigo 46 do Decreto-lei nº 2.064 determina sua entrada em vigor na data de sua publicação.

A vigência do texto da lei tributária não significa obrigatoriamente o reconhecimento de sua eficácia, isto é, de sua aplicação concreta imediatamente.

Tanto é assim que o § 29 do artigo 153 da Constituição Federal dispõe:

"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do exercício financeiro,..."

No mesmo sentido, mesmo com a impropriedade de confundir vigência com eficácia, o artigo 104 do C.T.N. prescreve:

"Entram em vigor no primeiro dia do exercí-

Acórdão nº 105-1.494

cio seguinte àquele emque ocorra a sua publicação os dispositivos de lei referentes a imposto sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituam ou majorem tais impostos:"

Trata-se, pois, do princípio da anualidade, segundo o qual as novas hipóteses de incidência do imposto de renda somente são aplicáveis a partir do primeiro dia do exercício financeiro da União, desde que a lei que as houver instituídoes seja em vigor até o último dia do ano anterior.

Este princípio, o da anualidade, alcança o imposto de renda incidente na fonte, quando o ônus de seu recolhimento se encerra na pessoa de seu sujeito passivo, como é o caso ora em discussão. Por se tratar de imposto direto, seu sujeito passivo precisa se resguardar na anterioridade da lei instituidora da obrigação tributária a fim de prover recurso financeiro capaz de satisfazer a sua cobrança.

Sob a Ótica do fato gerador, os artigos 114, 118, 105, 116 e 117 do C.T.N. dispõem:

"Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

.....
 Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

.....
Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

.....
 Art. 116 - Salvo disposição de lei em con-
 trário, considera-se ocorrido o fato gera-
 dor

[Signature]

Acórdão nº 105-1.494

dor e existentes seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II- tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicado.

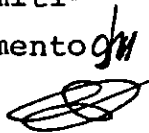
.....
Art. 117 - Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II- sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio."

Como já foi identificada, a taxaçoão instituída pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, muito embora se refira a imposto de renda na fonte, não contempla, como é comum a este imposto, fato gerador instantâneo, dado que sua formação se incia com a verificação da omissão de receita em determinada data, mas sua consumação só ocorre em se encerrando o balanço e na data deste, e mesmo assim se a empresa não regularizar a mencionada omissão de receita em sua escrita contábil até aquele evento - apuração do balanço.

Ora, na espécie, a situação de fato (omissão de receita) se deu sob a égide de lei anterior e a situação jurídica (diferença verificada na determinação dos resultados - encerramento de balanço) ocorreu na vigência do artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, mas aqui surge um ingrediente novo: o sujeito passivo atual (pessoa jurídica) é diverso do anterior (pessoas físicas dos sócios), cada qual com sua universalidade de direitos, obrigações e patrimônios próprios, sendo de se admitir até antagônicos em certos momentos. Há o sócio admitido, como também o excluído, há o sócio que integralizou aumento



Acórdão nº 105-1.494

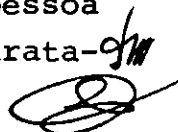
de capital com recurso de boa origem, há o que para tanto não justifica fiscalmente sua procedência, enfim exemplos não faltam para demonstrar o conflito de interesses entre os sujeitos passivos de antes do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 e o novo sujeito passivo nomeado pelo referido diploma legal.

"Mutatis mutandis" o direito da Fazenda Nacional se afirma no instante em que o fato gerador tenha se completado pela superação da condição suspensiva que a própria lei estabeleceu.

Ora, se se tratasse de hipótese nova de incidência de fonte, como antecipação do imposto de renda devido, o disposto no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 se imporá a todos os balanços encerrados a partir de sua vigência, isto é, 20 de outubro de 1983, e nos quais fosse verificada omissão de receita.

Como, na realidade, o diploma legal, em causa, instituiu nova tributação, inclusive onerando seu sujeito passivo com o recolhimento do imposto exclusivamente na fonte, o disposto no § 29 do 153 da Constituição Federal combinado com o previsto no artigo 104 do C.T.N. afasta de plano a cobrança desta nova incidência instituída pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 para 1º de janeiro de 1984.

Por outro lado, por implicar o disposto no mencionado artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 em novo tratamento tributário a fato anteriormente disciplinado em legislação pretérita, há de se considerar também que o legislador deste diploma legal, ao dispensar as pessoas físicas sócias de satisfazerem suas obrigações tributárias nos casos de constatação de omissão de receitas nas firmas de que participam, exonerou os detentores da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, beneficiários diretos da omissão de receitas praticada pelas firmas infratoras, mesmo que, em seus lugares, tenha eleito a pessoa jurídica infratora, esta só pode assumir o ônus do novo trata-



Acórdão nº 105-1.494

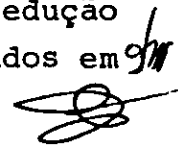
mento para omissões de receitas havidas a partir do reconhecimento da eficácia do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, ou seja, 1º de janeiro de 1984.

O tratamento tributário anterior impunha aos sócios pessoas físicas a inclusão no rol de seus rendimentos de parte do valor da omissão de receita proporcional a suas respectivas participações no capital social da empresa infratora, sendo de se notar que nestes casos a incidência tributária poderia alcançar a alíquota máxima de tabela do imposto progressivo de pessoas físicas, isto é, 60%.

O novo tratamento instituído pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 limitou o crédito tributário em 25% do valor da omissão de receita, contudo o fez no intuito de outorgar ao crédito tributário maior garantia na medida que transferiu a obrigação de seu recolhimento para a pessoa jurídica, sociedade que congrega o interesse comum de todos os sócios, como também o fez com o propósito de tornar os métodos de apuração e cobrança do crédito tributário mais rápido e seguro.

Deste modo, as omissões de receitas praticadas por pessoas jurídicas no transcurso do ano de 1983 e verificadas em balanços encerrados até 31.12.83 serão tributadas segundo o disposto no artigo 34, inciso I, do RIR/80 (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 8º, alínea "a", e Lei nº 154/47, art. 1º), embora tenha o artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 sua vigência impropriamente fixada em 20 de outubro de 1983, por força do artigo 46 do Decreto-lei nº 2.064, de 19.10.83, sua eficácia, isto é, sua aplicação concreta somente teve início a partir de 1º de janeiro de 1984, conforme determina o § 29 do artigo 153 da Constituição Federal combinado com o artigo 104 do C.T.N..

Pela mesma razão, o disposto no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 somente se aplica "in concreto" a omissões de receitas e a outros procedimentos que impliquem redução no lucro líquido do exercício de pessoa jurídica verificados em 9/11



Acórdão nº 105-1.494

balanços encerrados a partir de 1º de janeiro de 1984, quer a omissão de receita ocorra em 1983, quer em 1984, bastando apenas que o fato gerador da obrigação tributária instituída pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 se complete a partir de 1º de janeiro de 1984, em conformidade com o disciplinado no artigo 105, combinado com o artigo 116, inciso II, e complementado pelo artigo 117, inciso I, todos do C.T.N.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente.

Ressalte-se, por último, que os sócios da recorrente continuam sujeitos à tributação reflexa em decorrência dos autos de infração constantes dos Processos nº 10680/001.352/85-97 e 10680/001.353/85-50, face ao que prescreve o artigo 34, inciso I, do RIR/80. *gr*

Brasília (DF), 01 de outubro de 1985


IVAN TAVARES - RELATOR