



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CMVG

Sessão de 28 de novembro de 1989

ACORDÃO N.º - CSRF/01-0.975

Recurso n.º RP/105-0.115

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: BRASVEL LTDA.

IRF - DECORRÊNCIA - VIGÊNCIA, INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO DO ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº.... 2.065/83. O art. 8º do Decreto-lei nº.... 2.065/83 não criou nova hipótese de incidência do imposto de renda, antes simplificou e uniformizou procedimentos de tributação pré-existent. Correta sua incidência e aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua entrada em vigor (28.10.83).

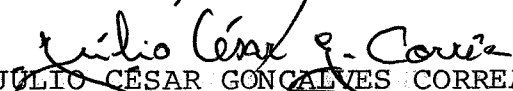
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para manter excluída da tributação a importância de Cr\$ 1.271.679,00 (Ncz\$ 1,27), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões-DF, em 28 de novembro de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR


JULIO CÉSAR GONÇALVES CORREA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS, CARLOS WALBERTO CHAVE ROSAS, MARIAM SEIF e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Cons. LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10680/016.790/85-78

RECURSO Nº: RP/105-0.115

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.975

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: BRASVEL LTDA.

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à 5a. Câmara, recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma do Acórdão nº 105-3.149, de 15.03.89, prolatado no julgamento do recurso nº 47.103, interposto por BRASVEL LTDA.

2. O acórdão recorrido tem a ementa que se segue:

"VIGÊNCIA DO ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 2.065, DE 26/10/83 - É inaplicável a regra contida no Art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, sobre a tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 25%, incidente sobre o lucro considerado automaticamente distribuído aos sócios da pessoa jurídica, durante o ano de 1983. É de se observar o princípio da anterioridade na imposição tributária (Art. 153, § 29, da C.F.)."

3. Cuida-se de aplicação, no ano de 1983, do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83. Entendeu a douta Maioria da C. 5ª Câmara que o referido texto legal não tem aplicação a fatos geradores ocorridos no ano de 1983, sob pena de afronta ao princípio da anterioridade da lei.



Acórdão nº-CSRF/01-0.975

4. Os Conselheiros vencidos excluam, apenas, a quantia de cr\$ 1.271.679,00, importância essa igualmente provida no processo principal, já na Câmara Superior, através do Acórdão nº CSRF/01-0.821, de 29.07.88.

5. O recurso, interposto com base no inciso I do art. 3º do Decreto nº 83.304/74, foi admitido pela Sra. Presidenta da 5a. Câmara, pelo despacho de fls. 80.

6. Dentro do prazo a contribuinte ofereceu as contra-razões de fls. 83/85, argumentando na linha de manutenção do Acórdão.

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/01-0.975

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator

O recurso reúne os pressupostos legais de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

O acórdão recorrido versou, apenas, sobre o imposto de renda na fonte referente ao ano-base de 1983.

Invoca-se, no acórdão recorrido, o princípio da anterioridade da lei, concluindo-se pela inaplicabilidade do Decreto-lei nº 2.065/83 à hipótese dos autos, uma vez que o referido diploma legal somente seria aplicável a partir de 01.01.84.

A rigor, não há a propalada nova hipótese de incidência.

Com efeito, até o advento do Decreto-lei nº..... 2.065/83, a tributação das omissões de receitas, segundo as hipóteses previstas no seu art. 8º, era feita nas pessoas dos sócios quando esses rendimentos eram vistos como distribuídos pela pessoa jurídica ou como auferidos pelos sócios, que são os dois enfoques possíveis do mesmo fenômeno.

Quanto à sua realização, antes, como agora, a tributação dá-se na própria pessoa jurídica.

Essa modalidade de tributação, por decorrência, oferecia algumas dificuldades quando se tratasse de sociedades anônimas que, mesmo não sendo de capital aberto, possuíssem expressivo número de acionistas, na medida em que não fora possível qualquer participação gerencial.



Acórdão nº-CSRF/01-0.975

Nesses casos, e noutros semelhantes, optava-se pela tributação indireta dos acionistas, cobrando-se o imposto na fonte, da própria pessoa jurídica, como dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses distribuídos a pessoas físicas pelas demais pessoas jurídicas (RIR/80, art. 544, II), cuja alíquota também era de 25%, tal como aquela fixada no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

A tributação na fonte, na forma do art. 544, II, do RIR/80, ou do art. 8º do Decreto-lei 2.065/83, é forma indireta de tributação dos sócios. Nesse sentido, dentre outros, o Acórdão da Câmara Superior nº CSRF/01-0.074/80, onde se lê:

"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)". (Grifei).

De modo que o art. 8º do Decreto nº 2.065/83, menos do que instituir uma nova hipótese de incidência tributária, veio simplificar e unificar procedimentos de tributação, que antes se apresentavam díspares e algo controvertidos.

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



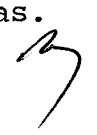
Acórdão nº-CSRF/01-0.975

É inquestionável, ainda, que a tributação excessiva na fonte não retira a esta a qualidade de mero sujeito passivo responsável para a revestir da condição de sujeito passivo contribuinte. O que são tributados, na fonte, são os rendimentos auferidos pelos sócios, não rendimentos da pessoa jurídica. O ônus econômico do tributo acaba sendo suportado pelos sócios. Embora a tributação ocorra no ato da distribuição dos rendimentos, o imposto é, no fim de contas, causado pela percepção dos rendimentos. O imposto de renda incide sobre renda auferida, não sobre o fato da sua distribuição, divorciado do verdadeiro fato gerador, que é o da percepção. A distribuição é meio para se chegar ao fim contemplado pela lei, que vem a ser a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Em suma: está por ser demonstrado (o que V. Acórdão recorrido, com a devida vênia, não logrou fazer), que art. 8º do Decreto-lei 2.065/83 tenha, efetivamente, criado o majora do imposto de renda ou criado nova hipótese de incidência.

As vantagens de nova modalidade de tributação são notórias. Basta imaginar-se uma sociedade por quotas (nem é preciso mencionar as anônimas onde os problemas eram mais contundentes) onde os sócios gerentes tivessem omitido receitas desviando-as em benefício próprio e em que um determinado sócio, totalmente afastado das lides gerenciais, tivesse se retirado da sociedade dois ou três anos antes do início da ação fiscal que detectou desvios de receitas ao tempo em que esse hipotético sócio integrava a sociedade. A superveniente ação fiscal, alcançado o quinquênio decadencial, ia atingir, por reflexo, o pobre do sócio já retirado, que nem ao menos sabia direito do que defender-se. Sabem os afeitos a estas lides que, uma vez procedente o feito principal, as possibilidades de defesa exitosa, no processo decorrente, são praticamente nulas.

Remanejada, como foi, essa modalidade de tributação através do Decreto-lei nº 2.065/83, minimizadas ficaram algumas situações potencialmente injustas.



Acórdão nº-CSRF/01-0.975

Por outro lado, a questão do princípio da anterioridade da lei, a que alude o § 29 do art. 153 da C.F., e do art. 9º, II, do CTN, sofre significativos temperamentos em matéria de imposto de renda na fonte.

Uma ligeira pesquisa na legislação brasileira sobre a tributação na fonte é o quanto basta para se verificar que dezenas de textos legais atingiram os fatos geradores futuros o corridos no mesmo ano em que tais diplomas foram editados e entraram em vigor.

É que o imposto de renda na fonte, de fato gerador instantâneo, como regra, sejam os beneficiários dos rendimentos residentes no Brasil ou no exterior, nada tem a ver com ano-base e exercício financeiro de cobrança a que aludem os textos legais citados sobre a anterioridade da lei.

O que a prática e a jurisprudência administrativa e judicial têm observado, ao longo de muitos anos, é a questão de resguardar o fato gerador ocorrido antes da lei nova. Não mais que isso.

Observe-se, acuradamente, o que se tem entendido e praticado, nomeadamente nas incidências sobre ganhos de capital e nas remessas para o exterior.

É torrencial a jurisprudência da T.F.R. (de uns tempo a esta parte), inclusive já sumulada, e do STR, por exemplo, a propósito da incidência do imposto de renda na fonte sobre remessas em pagamento de serviços técnicos, não importa onde prestados, após o advento do Decreto-lei nº 1418, de 03.09.75. Nenhum decisório judicial, que eu conheça, deslocou a incidência desse Decreto-lei para o primeiro dia do ano de 1976.

A coleta e a demonstração de exemplos análogos de mandam o espaço de um livro, não de um voto.



Acórdão nº-CSRF/01-0.975

Depois, a decisão da Colenda 5a. Câmara não atendeu para o fato de que o Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83, revogou expressamente toda a legislação em contrário, vale dizer, a modalidade de tributação, por decorrência, que se vinha praticando nos casos de omissões de receitas detectadas na pessoa jurídica.

Ora, como lembrado, se o Decreto-lei nº 2.065/83, no pertinente ao seu art. 8º, só pudesse ser aplicado aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.84, todos os fatos geradores ocorridos entre 28.10.83 e 31.12.83 não eram fatos geradores, nem podiam ser tributados.

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 dispôs 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 deve reporta-se à data do fato gerador e reger-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



Acórdão nº-CSRF/01-0.975

anterior do Decreto-lei nº 2.065/83, porque fora revogada por este;

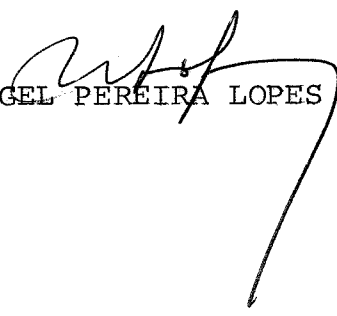
b) a lei vigente à data do fato gerador era, justamente, o Decreto-lei nº 2.065/83, ex-vi do seu art. 45.

c) o problema não é, portanto, de vigência, mas de incidência a aplicação. A lei pode vigor e incidir mas não ser aplicável, como pode 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 a ser aplicável aos fatos geradores do imposto de renda na fonte nele previstos.

Isto posto, dou provimento, em parte, ao recurso, de modo a se ajustar a exigência ao decidido no processo matriz, através do Acórdão nº CSRF/01-0.821, de 29.07.88, para manter excluída da tributação a importância de cr\$ 1.271.679,00 (Ncz\$ 1,27).

Brasília-DF, em 28 de novembro de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES - RELATOR