



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7
Processo nº : 10730.000393/00-34
Recurso nº : 146045
Matéria : IRPJ. Ex.: 1996
Recorrente : IMPRENSA OFICIAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Sessão de : 19 DE OUTUBRO DE 2005
Acórdão nº : 107-08.299

IMPOSTO DE RENDA – RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS – EXCLUSÃO – ADICIONAL DO IRPJ – §5º DO ART. 67 DA LEI Nº 8.981/95 – NÃO VINCULAÇÃO AO PAGAMENTO DO IR FONTE. A norma do §5º do art. 67 da Lei nº 8.981/95 não condiciona sua incidência ao pagamento do Imposto de Renda na Fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IMPRENSA OFICIAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINÍCIUS NÉDER DE LIMA
PRESIDENTE


OCTAVIO CAMPOS FISCHER
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUN'



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Recurso nº : 146045
Recorrente : IMPRENSA OFICIAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra r. decisão da i. DRJ do Rio de Janeiro/RJ, que manteve Lançamento de Ofício realizado em 04.02.00 (com ciência na mesma data), em razão da contribuinte ter excluído valores de juros do lucro real para efeito de cálculo da aplicação do Adicional de Imposto de Renda de que trata o art. 39 da Lei nº 8.981/1995, sem, no entanto, comprovar a regularidade de tal procedimento.

A Fiscalização verificou no Relatório de Malha Fazenda que o valor do adicional do Imposto de Renda geraria valor superior ao declarado pela contribuinte nos meses de janeiro e fevereiro de 1995, motivo pela qual ela foi intimada a esclarecer os valores declarados.

A contribuinte apresentou, então, planilha, na qual esclareceu que os valores excluídos da base de cálculo do adicional são oriundos de juros, e que sua dedução encontra suporte no referido artigo 67, §5º da Lei nº 8.981/1995:

"Os rendimentos das aplicações financeiras de que trata este artigo, produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995, poderão ser excluídos do Lucro Real, para efeito de incidência do adicional do Imposto de Renda de que trata o art. 39".

Todavia, segundo a linha de raciocínio da Fiscalização, essa exclusão valeria apenas para os rendimentos do artigo 67: "As aplicações financeiras de que tratam os arts. 65, 66 e 70, existentes em 31 de dezembro de 1994, terão os respectivos rendimentos apropriados 'pro-rata tempore' até aquela data e tributados nos termos da legislação à época vigente".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Ainda, tal exclusão seria admitida para fins de compensar a incidência do Imposto de Renda na Fonte de dez por cento criado por esta Lei no artigo 65: "O rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, a partir de 1º de janeiro de 1995, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de dez por cento".

A contribuinte foi intimada (fl. 75), então, a apresentar os comprovantes bancários que demonstrassem que a origem dos juros era de aplicações financeiras de que tratam os artigos 65, 66 ou 70 da Lei nº 8.981/1995, mas não houve manifestação de sua parte.

A contribuinte não comprovou que o rendimento teve esta origem e, ademais, que pagou o imposto de renda na fonte da aplicação financeira. Pelo contrário, teria alegado verbalmente que a aplicação foi feita pelo sócio 'Estado do Rio de Janeiro' em sua conta única (e portanto, imune ao imposto - não tendo o que compensar) o que caracterizaria juros recebidos do sócio e não do sistema financeiro logo, não abrangido pelo benefício previsto na Lei 8.981/1995.

Em sua Impugnação, a contribuinte assim argumentou:

- a) Conforme precisamente colocado pelo ilustre Auditor Fiscal que lavrou o auto, a matéria em questão é a natureza dos rendimentos percebidos pela ora Impugnante que foram excluídos do adicional do IR;
- b) Entendeu o auto que tais valores seriam empréstimo a sócio, ao passo que a autuada entende tratar-se de renda fixa;
- c) Com a devida vênia, equivoca-se o auto por tentar compreender a situação fática à luz da sistemática aplicável às empresas em geral, quando, no presente caso, temos uma empresa pública que não exerce atividade econômica, mas sim serviço público e cujos fatos econômicos são regidos também pelo Direito





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Financeiro, onde as constituições brasileiras, desde a Proclamação da República, sempre deram competência aos Estados, em maior ou menor grau, para legislar;

d) Com amparo nas normas constitucionais então aplicáveis, o Estado do Rio de Janeiro criou títulos de sua dívida mobiliária, chamados "Obrigações do Tesouro do Estado do Rio de Janeiro - Tipo Reajustáveis (ORTRJ)" por meio do Decreto-lei nº 22, de 15 de março de 1975 (doc. anexo);

e) Esse Decreto-lei, em seu artigo 25, criou o Fundo da Dívida Pública, "devendo as operações realizadas com os recursos deste fundo ser lastreadas com títulos públicos" (art. 25, § 1º, in fine);

f) Posteriormente, dentro da competência constitucional que sempre lhe foi própria, o Estado do Rio de Janeiro determinou que as aplicações de seus órgãos e empresas fossem feitas através desse fundo;

g) Vale mencionar que a União Federal agiu do mesmo modo, determinando, em vasto período, que mesmo as sociedades de economia mista aplicassem seus recursos em títulos federais, com remunerações módicas, junto ao Banco do Brasil e à Caixa Econômica Federal;

h) Diz-se, até, que a saída do centro financeiro do Rio para São Paulo deveu-se, dentre outras razões, à perda das estatais como clientes de investimentos;

i) Sem a menor sombra de dúvida, aplicações de títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal são aplicações financeiras de renda fixa;

j) Também sem a menor sombra de dúvida, um fundo lastreado em títulos de renda fixa dá origem a aplicações de renda fixa. De se notar, inclusive, que o citado fundo, por lei, tinha lastro em títulos da dívida pública, não apenas títulos da dívida pública estadual;

k) Ora, o artigo 67 da Lei nº 8.981/95 e seu § 5º estão assim redigidos:

"Art. 67. As aplicações financeiras de que tratam os arts. 65, 66 e 70, existentes em 31 de dezembro de 1994, terão os respectivos rendimentos





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

apropriados "pro rata tempore" até aquela data e tributados nos termos da legislação à época vigente.

§ 5º Os rendimentos das aplicações financeiras de que trata este artigo, produzidas a partir de 1º de janeiro de 1995, poderão ser excluídos do lucro real, para efeito de incidência do adicional do Imposto sobre a Renda de que trata o art. 39."

l) O § 5º permite a exclusão da incidência do adicional "os rendimentos das aplicações financeiras de que trata este artigo". O artigo, contudo, trata de aplicações financeiras por remissão aos artigos 65, 66 e 70;

m) O artigo 65 trata de "rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa". O artigo 66 trata de "aplicações em fundos de renda fixa". Portanto, a expressão "os rendimentos das aplicações financeiras de que trata este artigo" contida no § 5º supra transcrito refere-se a aplicações financeiras de renda fixa;

n) Em momento algum a lei faz a mais suave menção a que tal possibilidade dependa da tributação anterior pelo IR FONTE. Não há, portanto, amparo para a distinção;

o) Se houvesse necessidade de tributação pelo IR FONTE, então a autuação deveria ser pelo responsável pela retenção. Nesta hipótese, quem deveria ser autuado talvez fosse a Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, pois, segundo o citado Decreto-lei, ela é que geria o Fundo. Nessa hipótese, o pagamento do auto deveria ser feito não em DARF, mas em DARJ, ante os precisos termos do artigo 157, I, da Constituição Federal;

p) Não bastasse isso, o cálculo do imposto ocorreu sobre o resgate de aplicações feito pela ora Impugnante, como fazem prova os documentos que seguem;





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

q) É evidente que o resgate não se faz apenas sobre os juros, mas também sobre o principal. Se eventualmente houve equivocada classificação contábil desses resgates, o que admite-se por mera argumentação, isso não legitima a tributação, mas, sim, a retificação dos lançamentos;

r) Mais uma vez, há que se considerar o fato de que a Constituição dá, como sempre deu, competência aos Estados para legislar sobre Direito Financeiro, o que inclui o controle interno da Administração Pública, que, por sua vez, inclui o modo de proceder aos registros contábeis;

s) Vê-se, assim, que os valores excluídos do adicional do IR são relacionados a aplicações financeiras e, assim, a exclusão encontra amparo no § 5º do artigo 67 da Lei nº 8.981/1995. Se houve ou não cobrança do IR FONTE, é matéria irrelevante, pois a lei não condiciona um fato ao outro e, a par disso, se houve incidência sem o pagamento, deve a Receita atuar o responsável tributário, mormente quando a responsabilidade é exclusiva;

t) Ainda que assim não fosse, o valor ora cobrado está a incidir sobre resgate. O resgate de um investimento não é fato gerador de qualquer imposto de renda, pois é um mero fato permutativo, uma mudança de posição de ativos, de aplicação financeira de curto prazo para banco/conta movimento. Não há, nisso, fato jurídico para cobrança de IR;

u) Conforme lhe faculta a lei, protesta a Impugnante pela juntada de novos documentos que não puderam ser produzidos agora, mormente por conta do "encurtamento" do prazo em decorrência dos feriados de carnaval.

Todavia, a i. DRJ não acatou os fundamentos da Impugnação, mantendo o Lançamento de Ofício.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Inicialmente, tratou de analisar, profundamente, a natureza jurídica da contribuinte, tendo como referencial normativo o Decreto-lei nº 200/1967, que, ao tratar da organização administrativa federal, trouxe em seu bojo um conceito legal de empresa pública, assim definido:

“Empresa pública – entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União ou de suas entidades da Administração Indireta, criada por lei para desempenhar atividades de natureza empresarial que o governo seja levado a exercer por motivo de conveniência ou contingência administrativa, podendo tal entidade revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.”

De acordo com a Constituição de 1988, as empresas estatais, tomadas aqui em sentido amplo (empresas públicas e sociedades de economia mista), submetem-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários (art. 173, § 1º, inciso II).

Como acuradamente observa Celso Antônio Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, Malheiros, 7ª ed., p. 101), o traço nuclear das empresas estatais reside no fato de serem coadjuvantes de misteres estatais. São instrumentos de ação do Estado, verdadeiros auxiliares do Poder Público. Tal realidade jurídica representa o mais certo norte para a inteligência destas entidades. Aí está o critério seguro para interpretação dos princípios jurídicos que lhe são aplicáveis, sob pena de converter-se o acidental – suas personalidades de direito privado – em essencial, e o essencial – seu caráter de sujeitos auxiliares do Estado – em acidental.

Em razão desta natureza peculiar das empresas públicas, e da necessidade de se conciliar a dupla vertente que lhe compõe a índole tais entidades (personalidade privada e entidade auxiliar do Administração), o regime de direito privado ao qual se submetem tais entes públicos, embora seja predominantemente de direito privado, é parcialmente derogado por princípios e regras de direito público.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Esta derrogação é procedida em grande parte pelo próprio Texto Constitucional, e em parte também pela legislação infraconstitucional (leis ordinárias e complementares), seja esta de caráter genérico, abrangente de todas as entidades públicas (Ex: Lei de Licitações e Contratos), seja de caráter específico, como, por exemplo, a própria lei que cria ou modifica uma determinada empresa estatal. Trata-se, portanto, de uma regime jurídico misto, uma vez que tais empresas são regidas em determinadas matérias pelo direito privado (civil, comercial, trabalhista) e noutras pelo direito público (licitações, contratos, recrutamento de empregados, etc.). Predomina, contudo, nelas a aplicação do direito privado. A incidência do direito público depende, via de regra, a existência de norma expressa de direito público derogadora do direito privado, ou da natureza dos atos praticados.

Em geral se pode afirmar que as empresas públicas submetem ao regime jurídico próprio das empresas privadas quando no exercício de suas atividades-fins específicas, ou seja, das atividades comerciais, industriais ou financeiras em virtude das quais foram criadas. Atuam, aqui, portanto, sob o mesmo patamar de exigências impostas ao setor privado.

Entretanto, por expressa disposição constitucional incidem sobre estas empresas disposições de direito público nas seguintes matérias, expressamente previstas nos artigos 37 a 41 da Lei Fundamental: provimento de empregos públicos, concurso público, sindicalização e direito de greve, remuneração, vedação de acumulação remunerada de cargos ou empregos, criação por lei, obrigação de licitar, responsabilidade civil, estabilidade. Trata-se, aqui, em geral da disciplina de atos ligados a atividades-meio, ou seja, que não têm relação direta com as finalidades específicas da empresa instituída, quando esta exerce atividade tipicamente econômica. No caso, por exemplo, de sociedade de economia mista prestadora de serviço público, o adequado cumprimento deste mister também é objeto de controle mediante instrumentos de direito público.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Em geral, os princípios e regras de direito público incidentes sobre as empresas estatais compreendem os seguintes aspectos de sua organização e funcionamento: criação (e extinção), relações com a Administração direta, atividades-meio, e prestação de serviço público. Aqui, os princípios e regras de direito privado revelam-se absolutamente inapropriados.

Com o tempo, as empresas públicas, principalmente na forma de sociedades de economia mista, inicialmente vinculadas a atividades econômicas e financeiras, passaram a ser largamente utilizadas como prestadoras de serviços públicos. Passamos, assim, a ter em nosso ordenamento jurídico empresas públicas voltada para atividades econômicas (produção, circulação e consumo de bens e serviços) e outras voltadas à prestação de serviços públicos.

Sob o mesmo princípio, de que a atividade econômica pelo Estado é incompatível com qualquer benefício não-extensível ao setor privado, o § 1º do art. 173, em sua redação original, determinou:

“Art. 173. (...)

§ 1º A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.” (Grifou-se)

Parágrafo esse que, com a Emenda Constitucional nº 19, de 1998, passou a ter a seguinte redação:

“§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

- I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;
- II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;
- III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;
V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores." (Grifou-se)

O princípio que já havia sido implicitamente abarcado pelo antes transcrito § 3º do art. 150, repete-se e é confirmado expressamente, segundo o qual a exploração de atividade econômica pelo Estado incompatibiliza-se com prerrogativas que a ele seriam inerentes, máxime no campo de imunidades tributárias.

Entretanto, as normas aplicáveis às empresas públicas serão sempre as de direito privado, a não ser que se esteja na presença de norma expressa de direito público.

Retornando-se ao caso concreto dos autos, verifica-se que, conforme ata da assembléia geral extraordinária, a interessada é uma empresa pública (fl. 106).

E, inobstante explorar atividade econômica ou ser prestadora de serviços, na realidade, as normas aplicáveis situam-se no campo do direito privado, a não ser que expressamente esteja prevista regulação sob a égide do direito público.

Da legislação vigente à época do fato gerador

Conforme se verifica do exame dos autos, o fato apurado pelo Fisco data de dezembro de 1995, em consequência de outro fato, este ocorrido em dezembro de 1994. Assim, deve-se ter em mente que a legislação aplicável ao caso reger-se-ia conforme os ditames previstos na Lei nº 8.981/1995, a qual, no seu artigo 67, cujo teor encontra-se abaixo transcrito, remete o tratamento da hipótese ao preceituado pela Lei nº 8.541/1992, artigos 29, caput e § 5º e 36, caput e § 4º, os quais, também, abaixo são transcritos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Lei nº 8.981/1995

“Art. 67. As aplicações financeiras de que tratam os artigos 65, 66 e 70, existentes em 31 de dezembro de 1994, terão os respectivos rendimentos apropriados pro rata tempore até aquela data e tributados nos termos da legislação à época vigente.” (grifos da Relatora)

Lei nº 8.541/1992

“Art. 29. Ficam sujeitas ao pagamento do imposto sobre a renda, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), as pessoas jurídicas, inclusive isentas, que auferirem ganhos líquidos em operações realizadas, a partir de 1º de janeiro de 1993, nas Bolsas de Valores, de Mercadorias, de Futuros e assemelhadas.

(...)

§ 5º. O imposto de que trata este artigo será:

I – definitivo, não podendo ser compensado com o imposto sobre a renda apurado com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

II – indedutível na apuração do lucro real;

III – (omissis);

IV – (omissis)”.
Título II

Imposto de Renda Retido na Fonte

Capítulo I

Imposto sobre a renda calculado sobre aplicações financeiras de renda fixa

“Art. 36. Os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas, inclusive isentas, em aplicações financeiras de renda fixa iniciadas a partir de 1º de janeiro de 1993 serão tributadas exclusivamente na fonte, na forma da legislação vigente, com as alterações introduzidas por esta Lei.

§ 4º. O imposto retido na fonte lançado como despesa será indedutível na apuração do lucro real.”

Os artigos então citados mostram que, nos anos-base de 1993 e 1994, os rendimentos de aplicações financeiras eram tributados exclusivamente na fonte e, por conseqüência, não integravam o Lucro Real. Com a edição da Lei n.º 8.981, de 1995, tanto o referido rendimento como o correspondente imposto retido na fonte voltaram a fazer parte da apuração do Lucro Real. Posteriormente, a Lei n.º 9.249, de 1995, alterou a alíquota do tributo de 10% para 15%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Das operações financeiras realizadas e sua tributação

De início, é importante ressaltar que segundo o disposto no art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim compreendida o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como os demais acréscimos patrimoniais. Determina ainda o art. 114 da referida lei que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Tratando-se de rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa, a sua forma de tributação encontra-se disciplinada na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que assim dispõe:

“Art. 65. O rendimento produzido por aplicação financeira de renda fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, a partir de 1º de janeiro de 1995, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de dez por cento.

§ 1º. A base de cálculo do imposto é constituída pela diferença positiva entre o valor da alienação, líquido do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), de que trata a Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, e o valor da aplicação financeira.

§ 2º. Para fins de incidência do Imposto de Renda na fonte, a alienação compreende qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, resgate, cessão ou repactuação do título ou aplicação.

§ 3º. Os rendimentos periódicos produzidos por título ou aplicação, bem como qualquer remuneração adicional aos rendimentos prefixados, serão submetidos à incidência do Imposto de Renda na fonte por ocasião de sua percepção.

(...)

§ 7º O imposto de que trata este artigo será retido:

(...)

b) por ocasião do pagamento dos rendimentos, ou da alienação do título ou da aplicação, nos demais casos.

(...)”. (grifos da Relatora)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Dessa forma, a base de cálculo do Imposto de Renda retido na Fonte incidente sobre os rendimentos produzidos por aplicação financeira de renda fixa era constituída pela diferença positiva entre o valor de alienação e o valor da aplicação e a sua retenção ocorria no momento do resgate. Porém, tendo em vista as mudanças ocorridas na legislação, foram criadas regras de transição - §1º do art. 67 da Lei n.º 8.981 e §1º do art. 11 da Lei n.º 9.249 - determinando a apropriação pro rata tempore dos rendimentos auferidos nos anos de 1993, 1994 e 1995. Ou seja, em que pese à retenção da fonte seja efetuada somente no resgate da aplicação, as respectivas receitas financeiras deveriam ser reconhecidas à medida que auferidas.

Nas palavras de Hirome Higuchi e Fabio Hiroshi Higuchi:

“ As aplicações financeiras de renda fixa, com exceção de FAF, existentes em 31-12-94 terão seus rendimentos apropriados 'pro rata tempore' até aquela data e tributados nos termos da legislação vigente naquela data, ou seja, a alíquota de 30% será aplicada sobre o rendimento real. A base de cálculo será a diferença positiva entre o rendimento calculado até 31-12-94 e o valor da aplicação corrigido monetariamente com base na variação da Ufir (art. 67 da Lei n.º 8.981/95)”.

“O imposto apurado sobre o rendimento pro rata até 31-12-94 será adicionado àquele devido por ocasião da alienação ou resgate do título ou aplicação, relativo ao período posterior a 31-12-94. Para efeito de apuração do imposto sobre o rendimento produzido a partir de 01-01-95, o rendimento apropriado pro rata será acrescido ao valor de aquisição da aplicação financeira atualizado monetariamente até 31-12-94”. (Imposto de Renda das Empresas 1996, 21ª Edição, Editora Atlas)

Assim, pelo que se tem nos autos, é de relevo assentar que esses rendimentos são relativos a aplicações iniciadas anteriormente a 31/12/1994, e estariam, portanto, sujeitos à tributação pelo IR definitivamente na fonte (ex vi dos artigos 29, § 5º, e 36, § 4º, da Lei nº 8.541, de 1992).

Pois bem, faço menção agora aos dispositivos específicos que dão tratamento a tais rendimentos, em virtude da mudança de sistemática fiscal trazida pela





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

Lei nº 8.981, de 1995, cujos efeitos passaram a ser sentidos a partir de 1º/01/1995.
Vejam os que dizem tais dispositivos da citada lei:

“Art. 67. As aplicações financeiras de que tratam os arts. 65, 66 e 70, existentes em 31 de dezembro de 1994, terão os respectivos rendimentos apropriados pro-rata tempore até àquela data e tributados nos termos da legislação à época vigente.

§ 1º O imposto apurado nos termos deste artigo será adicionado àquele devido por ocasião da alienação ou resgate do título ou aplicação.

§ 2º Para efeitos de apuração da base de cálculo do imposto quando da alienação ou resgate, o valor dos rendimentos, apropriado nos termos deste artigo, será acrescido ao valor de aquisição da aplicação financeira.

§ 3º O valor de aquisição existente em 31 de dezembro de 1994, expresso em quantidade de Ufir, será convertido em Real, pelo valor de R\$ 0,6767.

§ 4º Excluem-se do disposto neste artigo as aplicações em Fundo de Aplicação Financeira (FAF) existentes em 31 de dezembro de 1994, cujo valor de aquisição será apurado com base no valor da quota na referida data.

§ 5º Os rendimentos das aplicações financeiras de que trata este artigo, produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995, poderão ser excluídos do lucro real, para efeito de incidência do adicional do Imposto de Renda de que trata o art. 39.

(...)”

Sobre essa nova sistemática e sobre as regras de transição trazidas pelos dispositivos acima citados, o saudoso colega Edson Vianna de Brito, em seu livro “Imposto de Renda – Lei nº 8.981, de 1995, Comentada e Anotada”, Editora Frase, ed. 1995, pp. 220 e 221, fez as seguintes observações:

“A lei (8.981, de 1995) prevê também regras de transição, relativamente às aplicações financeiras iniciadas no ano de 1994, e que serão resgatadas a partir de 1995. Referidas regras determinam apropriação pro-rata tempore dos rendimentos auferidos até 31 de dezembro de 1994 e a sua conseqüente tributação, nos termos da legislação vigente, sendo o imposto apurado naquela data cobrado somente por ocasião do resgate da aplicação. De outro lado, os respectivos rendimentos serão agregados ao custo original de aquisição, como forma de evitar a sua tributação.

“Outra regra de transição prevê a exclusão dos rendimentos auferidos em aplicações iniciadas antes de 1995, no cômputo do adicional do imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

renda das pessoas jurídicas. Tal exclusão é justificada pelo fato de que até 1994, os referidos rendimentos estavam sujeitos ao regime de tributação exclusiva, não sendo incorporados ao lucro real das empresas." (Grifei)

Dessa acurada análise, vê-se que a preocupação do legislador era tão-somente discriminar os rendimentos de aplicação financeira originados anteriormente a 1995, dado que tributados exclusivamente na fonte. Assim, a tributação sobre eles não influiria sobre o lucro real da empresa já sobre a égide da nova sistemática.

Ocorre que, em nosso caso, o interessado ajustou as regras de transição aqui descritas sem que tivesse realizado, segundo ele próprio afirma, qualquer pagamento de imposto de renda na fonte, sendo que a origem dos juros então utilizados para exclusão do lucro real era diversa daquela que a lei visou proteger.

Nesse contexto, restou evidente o fato de o fiscal ter levado em conta, como elemento que não poderia ser deduzido do imposto apurado sobre o lucro real, o valor dos juros relativos aos referidos rendimentos de aplicação financeira.

Assim, concluiu a i. DRJ, que ficou evidente que a autuação seguiu de forma adequada os dispositivos citados, haja vista que o resultado final lançado fez incidir corretamente o IR sobre os rendimentos dessas aplicações de antes de 1995, os quais deixaram de ser tributados. E era justamente este fato que as regras de transição buscaram evitar.

Contra tal decisão, foi interposto Recurso Voluntário, onde a contribuinte, onde, para além de retomar os argumentos de sua Impugnação, frisa que a i. DRJ realizou distinção que a própria lei não fez. Em seu entender o prescrito no §5º do art. 67 da Lei nº 8.981/95 não impõe aos contribuintes que, para a excluir os rendimentos de aplicações financeira, realizem a tributação na fonte. "A formulação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

dessa exigência pela decisão recorrida representa ilegítima inovação na ordem jurídica, por parte de órgão apenas aplicador do Direito" (fls. 146).

É o Relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke at the bottom.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

VOTO

Conselheiro - OCTAVIO CAMPOS FISCHER, Relator.

O Recurso Voluntário atendeu aos requisitos de admissibilidade, devendo, por isto, ser conhecido.

A questão central do presente processo diz com a possibilidade da contribuinte efetuar a exclusão dos rendimentos de aplicações financeiras de que trata o art. 67 da Lei nº 8.981/95, do lucro real, para efeito da incidência do adicional do IRPJ (art. 39 da mesma Lei).

Note-se, inicialmente, que a contribuinte tem a natureza de empresa pública, mas não se pode considerar imune, pois realiza atividade econômica (veja-se o site www.imprensaoficial.rj.gov.br) e não, propriamente, serviços públicos.

Neste sentido, importante considerar que se estivéssemos tratando de serviço público deveria ser aplicada a correta orientação do e. Supremo Tribunal Federal:

RE 364202 / RS

Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO

Julgamento: 05/10/2004 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação: DJ 28-10-2004, p. 51

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido.

No mérito do presente processo administrativo, tem-se que a contribuinte comprovou, através de documentação e de longo arrazoado, que os valores excluídos têm a natureza de rendimentos das aplicações financeiras.

Aliás, a própria DRJ não discorda disto, conforme sua própria fundamentação:

Assim, pelo que se tem nos autos, é de relevo assentar que esses rendimentos são relativos a aplicações iniciadas anteriormente a 31/12/1994, e estariam, portanto, sujeitos à tributação pelo IR definitivamente na fonte (ex vi dos artigos 29, § 5º, e 36, § 4º, da Lei nº 8.541, de 1992).

Portanto, a discussão gira, em torno, apenas em saber se é necessário pagamento do IRFonte como condição para a aplicação do §5º do art. 67 da Lei nº 8.981/95.

Neste sentido, expôs a contribuinte que:

O Estado do Rio de Janeiro criou títulos de sua dívida mobiliária, chamados "Obrigações do Tesouro do Estado do Rio de Janeiro - Tipo Reajustáveis (ORTRJ)" por meio do Decreto-lei nº 22, de 15 de março de 1975, o qual, também, criou o Fundo da Dívida Pública, "devendo as operações realizadas com os recursos deste fundo ser lastreadas com títulos públicos" (art. 25, § 1º, in fine).

Posteriormente, o Estado do Rio de Janeiro determinou que as aplicações de seus órgãos e empresas fossem feitas através desse fundo. Assim, sem





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

sombra de dúvida, aplicações de títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal são aplicações financeiras de renda fixa e, também, sem sombra de dúvida, um fundo lastreado em títulos de renda fixa dá origem a aplicações de renda fixa. De se notar, inclusive, que o citado fundo, por lei, tinha lastro em títulos da dívida pública, não apenas títulos da dívida pública estadual.

Por outro lado, em momento algum a lei faz a mais suave menção a que tal possibilidade dependa da tributação anterior pelo IR FONTE. Não há, portanto, amparo para a distinção. "A formulação dessa exigência pela decisão recorrida representa ilegítima inovação na ordem jurídica, por parte de órgão apenas aplicador do Direito" (fls. 146). Vê-se, assim, que os valores excluídos do adicional do IR são relacionados a aplicações financeiras e, assim, a exclusão encontra amparo no § 5º do artigo 67 da Lei nº 8.981/1995. Se houve ou não cobrança do IR FONTE, é matéria irrelevante, pois a lei não condiciona um fato ao outro e, a par disso, se houve incidência sem o pagamento, deve a Receita autuar o responsável tributário, mormente quando a responsabilidade é exclusiva;

Da análise do exposto acima, é de se concluir que o Lançamento de Ofício não merece prosperar.

De fato, o §5º do art. 67 da Lei nº 8.981/95, não condiciona a exclusão dos rendimentos das aplicações financeiras do lucro real ao pagamento do IRFonte sobre os mesmos:

§ 5º Os rendimentos das aplicações financeiras de que trata este artigo, produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995, poderão ser excluídos do lucro real, para efeito de incidência do adicional do Imposto de Renda de que trata o art. 39.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10730.000393/00-34
Acórdão nº : 107-08.299

A questão, assim, não pode ser resolvida sob o argumento, utilizado pela i. DRJ, de que “a preocupação do legislador era tão-somente discriminar os rendimentos de aplicação financeira originados anteriormente a 1995, dado que tributados exclusivamente na fonte. Assim, a tributação sobre eles não influiria sobre o lucro real da empresa já sobre a égide da nova sistemática”.

Afinal, estamos a falar da exclusão dos rendimentos como um todo e não apenas do valor retido a título de IR Fonte. Também, estamos a falar de uma exclusão que se opera somente se houver incidência do adicional do IRPJ. Trata-se, portanto, de uma forma que o legislador encontrou para minorar o impacto do referido adicional. E se não houve pagamento de IR Fonte, então, deveria ter sido feito Lançamento de Ofício sobre o valor devido.

Por tais motivos é que voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões – DF, em 19 de outubro de 2005.



OCTAVIO CAMPOS FISCHER