



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.013076/89-22  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-006.165 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de novembro de 2022  
**Recorrente** CARBEX INDUSTRIA E COMERCIO DE MATERIAIS DE ESCRITORIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 1983

DECADÊNCIA. IRPJ.. TRIBUTO NÃO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO. PRAZO. LEI Nº 8.383/1991. REGRA DO ARTIGO 173 DO CTN

Até o ano calendário de 1991 o IRPJ era um tributo cujo lançamento considerava-se efetuado por declaração, sobrevivendo a Lei nº 8.383/1991, vigente a partir do ano calendário de 1992, em que passou a ser apurado em bases correntes mensais, transmudando-se sua natureza para lançamento por homologação. No caso do lançamento por declaração, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercido seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do artigo 173 do CTN e seu parágrafo único.

IRPJ. TRIBUTO À ÉPOCA SUJEITO AO LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO. INSTITUIÇÃO IMPOSTO. NOVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. ANTERIORIDADE. ARTIGO 104 DO CTN.

Como à época dos fatos, quer dizer, o ano calendário de 1983, o IRPJ somente seria declarado no ano seguinte (tributo sujeito à época ao lançamento por declaração), seria possível a aplicação da referida norma, a qual instituiu nova hipótese tributária, oportunidade na qual seria apresentada a declaração. Assim, em razão da legislação à época ser distinta da atualmente vigente, não haveria que se falar no caso em violação aos ditames da anterioridade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e José Roberto Adelino da Silva (Suplente), que lhe deram provimento. Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, não participaram do julgamento os conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso, tendo em vista que os dois conselheiros

representantes dos contribuintes, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (Suplente) e José Roberto Adelino da Silva (Suplente), já haviam votado na reunião de dezembro/2021.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Jose Eduardo Dornelas Souza, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Fellipe Honório Rodrigues da Costa (Suplente), José Roberto Adelino da Silva (Suplente) e Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (“DRJ/SPOI”), o qual será complementado ao final:

CARBEX INDÚSTRIAS REUNIDAS S/A, empresa acima identificada, foi submetida a procedimento fiscal que teve início com a lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, em 07/03/1989, fl. 01.

2. Durante a realização dos trabalhos de auditoria fiscal, o atuante constatou a seguinte irregularidade, no ano-base de 1983, descrita no Termo de Verificação e Constatação, fl. 02:

2.1. no ano-base de 1983, o contribuinte apresentava lucros acumulados e concedeu empréstimos a seu sócio, em desacordo com a legislação vigente, caracterizando a distribuição disfarçada de lucros

3. Em decorrência da falta apurada, foram lavrados, em 05/04/1989, os seguintes autos de infração:

3.1. IRPJ (fl. 22): Total do crédito tributário, 13.479,01 OTN incluídos o imposto, a multa de ofício e os juros de mora. Fundamento legal: artigos 157, § 1º; 347; 358; 370, IV e 367, V, todos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto n.º 85.450/1980.

3.2.PIS-Dedução (fl. 35): Total do crédito tributário, Cz\$ 2.213.657,62, incluídos o tributo, a multa de ofício, os juros de mora e a correção monetária. Fundamento legal: artigo 30, alínea "a" e § 1º, da Lei Complementar n.º 07/1970, c/c o art. 40, alínea "a" e §§ 1º e 2º do Regulamento anexo a Resolução n.º 174/1971 do BACEN e item 5 da Norma de Serviço CEF/PIS n.º 02/1971.

4. o contribuinte apresentou impugnação de fls. 35/50, em 04/05/1989, alegando em síntese que:

4.1.o lançamento foi atingido pela decadência, pois a operação (contrato) é um fato dissociado do fato gerador do IRPJ e a decadência operou-se após 5 anos da sua realização, ou seja, em 01/09/1988, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN;

4.2.o auto decorrente da ausência do registro do contrato antes da vigência do Decreto-lei n.º 2.065/1983, de 20/10/1983, é intempestivo, pois se o fisco não aceita que o registro do mesmo em 01/12/1983 não convalida seus efeitos, a partir de 01/09/1983, por igual razão o Fisco também deve reconhecer a ocorrência da decadência;

4.3. analisando a questão sob outro prisma, também está decaído o direito a Fazenda de proceder ao lançamento. O IRPJ é lançamento sujeito A homologação, visto que o sujeito passivo calcula o imposto e antecipa o pagamento, sem necessidade de aguardar a notificação fiscal, portanto o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, se encerraria em 31/12/1988;

4.4.do valor tributável deve ser abatido o montante de Cr\$ 19.441.093,85, referente à parcela de correção monetária e juros que foram debitados em 31/12/1983 e não representam saída de numerário. Este entendimento foi adotado pela DRF-Sorocaba ao julgar o lançamento efetuado contra o sócio da empresa;

4.5.deve ser expurgado também a parcela de Cr\$ 26.597.201,49, correspondente aos valores adiantados ao sócio até 20/10/1983, data da edição do Decreto-lei n.º 2.065/1983. Anexa cópia dos lançamentos efetuados até 30/09/1983;

4.6.o autuante entendeu que o contrato n.º 1198659 foi firmado na vigência do Decreto-lei n.º 2.065/1983 de 20/10/1983, acarretando a presunção de DDL, pois o contrato foi levado a registro em 01/12/1983;

4.7.ocorre que o contrato foi firmado em 01/09/1983. O registro tem o efeito de valer diante de terceiros, que não é o caso do fisco que dispõe de poderes extraordinários para averiguar a existência de qualquer relação jurídica;

4.8.no empréstimo, a lei previa a elaboração do contrato escrito, silenciando quanto ao registro, que é desnecessário;

4.9. a contabilidade do interessado está em perfeita ordem, fazendo prova em seu favor. Os assentamentos indicam a vinculação dos valores debitados na conta do mutuário com o contrato firmado em 01/09/1983;

4.10. o Decreto-lei n.º 2.065/1983 instituiu forma mais gravosa de apuração do IRPJ, assim sua eficácia ocorreria a partir de 01/01/1984, nos termos do artigo 104 do CTN;

4.11. o contrato firmado com o sócio, ocorreu nos mesmos termos em que seria firmado com terceiros, correção monetária nas condições usuais e juros legais de 12% ao ano, o que elide a presunção de DDL, nos termos do § 2º do artigo 60 do Decreto-lei n.º 1598/1977;

4.12. requer o cancelamento dos autos de infração.

5. O autuante manifesta-se às fls. 84/87, opinando pela manutenção integral do feito.

Em sessão de 12/03/2002, a DRJ/SPOI julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

Ementa: Mútuo. A empresa que possuir lucros acumulados não poderá efetuar empréstimo a sócio, sob pena de ficar caracterizada a distribuição disfarçada de lucros.

Decadência — A contagem do quinquênio decadencial inicia-se na data da entrega da declaração de rendimentos.

Valor tributável- A base de cálculo deve ser reconsiderada, quando ficar evidenciado erro na apuração dos valores.

PIS- O decidido no lançamento do IRPJ deve nortear a decisão do lançamento decorrente..

Segundo consta dos fundamentos do voto do relator (fls. 128/131 do *e-processo*):

Da decadência

9. O contribuinte alega que o fato gerador do IRPJ é instantâneo, nesse caso, o prazo inicial da contagem do quinquênio decadencial seria a data da celebração do contrato, 01/09/1983.

10. A tese acima esposada já não encontra mais guarida. É pacífico que o fato gerador do IRPJ é do tipo de formação sucessiva, em que os fatos ocorridos durante o exercício fiscal são apurados no final do período, no caso 31/12/1983 (Direito Tributário Brasileiro, Aliomar Baleeiro, 10a edição, p. 457. No mesmo sentido, Luciano Amaro em Direito Tributário Brasileiro, 2 a edição, p. 251/252). De fato, durante o exercício o contribuinte auferia receitas e despesas que devem ser conciliadas em uma determinada data, no final do exercício fiscal.

11. Deve ser noticiado que o STF entende que o fato gerador do IRPJ é instantâneo, e ocorre em 31 de dezembro, o que não prejudica o entendimento acima exarado.

12. Mesma sorte cabe à alegação de que o IRPJ é tributo sujeito à homologação.

13. O IRPJ classifica-se na modalidade de lançamento por declaração e o prazo decadencial é preceituado pelo art. 173 da Lei 5.172/1966 (CTN) [...]

[...]

14. O art. 29 da Lei n.º 2.862/1956 dispõe que o fisco pode proceder a novo lançamento, ou lançamento suplementar, no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo. Note-se que no ato de entrega da Declaração de Rendimentos, o contribuinte recebia o Recibo de entrega de declaração e Notificação de Lançamento, fl. 27.

15. Assim, a entrega da declaração anual de rendimentos da pessoa jurídica se configura em evento relevante na contagem do prazo decadencial, na qualidade de medida preparatória indispensável ao lançamento, prevista no art. 173, parágrafo único, do CTN.

16. A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, neste sentido, é farta, como se vê, exemplificativamente, no seguinte acórdão:

"Com relação ao Imposto de Renda devido pela Pessoa Jurídica, o prazo decadencial para a Fazenda Pública proceder a novo lançamento se inicia a partir da notificação do lançamento primitivo, que coincide com a data da entrega da respectiva declaração de rendimentos. O decurso desse prazo acarreta a perda do direito de a Fazenda constituir referido crédito.( Ac. 1º CC n.º 89.297/96 — DO 26/04/96)"

[...]

18. Uma vez que a entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1984, deu-se em 03/05/1984, somente após 03/05/1989 configurar-se-ia a decadência em relação a esse exercício. Considerando que o Auto de Infração do IRPJ foi lavrado em 05/04/1989, à época não estava decaído o direito à Fazenda de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1984.

Da aplicação da norma ao fato

19. O lançamento do crédito tributário tem como fundamento o Decreto-lei n.º 2.065/1983, publicado no dia 28/10/1983.

20. A aplicação da norma ao caso concreto é de fundamental importância, pois a partir da entrada em vigor do Decreto-lei, considerou-se Distribuição Disfarçada de Lucros o empréstimo concedido a sócio, quando a empresa apresentasse lucros acumulados.

21. A fiscalização entendeu que todos os fatos praticados a partir da data da publicação da norma poderiam se subsumir ao fato típico nela descrito.

22. Por seu turno, o interessado entende que a norma só entraria em vigor no primeiro dia do exercício seguinte, nos termos do artigo 104 do CTN.

23. O estudo deve ter como seu norte a Constituição vigente à época, no caso a Constituição Federal de 1967. Essa Constituição rezava em seu artigo 153, § 29, com a redação dada pelas Emendas n.º 01/1969 e 08/1977:

"Art. 153.(...)

§ 29- 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 início do exercício financeiro ( )" (grifado)

24. A Carta Magna era clara, a lei que aumentasse o tributo deveria estar em vigor antes do início do exercício financeiro. Foi o que ocorreu no caso concreto, o Decreto-lei n.º 2.065/1983, estava em vigor antes do exercício financeiro de 1984.

25. Dúvida poderia restar, se a entrada em vigor do Decreto-lei teria ocorrido no primeiro dia do exercício seguinte, 01/01/1984, nos termos do artigo 104 do CTN.

26. Essa questão foi suplantada pela manifestação do Supremo Tribunal Federal, que por intermédio da Súmula 584, posicionou-se no seguinte sentido:

"584. Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.",

27. Segundo a orientação do STF, para fins de cálculo do IRPJ, aplica-se a lei em vigor no exercício financeiro em que foi entregue a declaração. No caso em tela, a declaração

foi entregue em 1984, e nesse exercício o Decreto-lei estava em vigor, quer seja acolhendo a tese do contribuinte, a de que o Decreto-lei passou a ter eficácia em 01/01/1984, ou a posição da fiscalização, a de que a norma passou a ter vigor em 28/10/1983.

Do mútuo

29. A empresa autuada celebrou diversos contratos de mútuo com seu sócio, o Sr. Hanns Victor Trostli, durante o ano-base de 1983.

30. O contrato de fl. 06, n.º 1198659, foi objeto de autuação, pois, segundo a fiscalização, ele teria sido firmado em 01/12/1983, na vigência do Decreto-lei n.º 2.065/1983, que presumia a ocorrência de Distribuição Disfarçada de Lucro, nos empréstimos a sócios realizados quando a empresa apresentasse lucros acumulados.

31. A objeção levantada refere-se à data da celebração do contrato. Segundo o interessado o negócio jurídico foi pactuado em 01/09/1983, antes da publicação do Decreto-lei, e foi levado à registro em 01/12/1983.

32. O artigo 130 da Lei n.º 6.015/1973, determina que "estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros os instrumentos de cessão de direitos e de créditos".

33. Nessa mesma toada, o artigo 135 do Código Civil dispõe que o instrumento particular, feito e assinado, prova as obrigações convencionais, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de transcrito no Registro Público.

34. O contrato de empréstimo, denominado "Instrumento Particular de Abertura de Crédito", fl. 06, foi registrado no Cartório de Registro de Títulos e Documentos em 01/12/1983, somente a partir dessa data esse negócio jurídico passou a gerar efeitos contra terceiros.

35. Dizer que a Fazenda Pública não é terceiro, não é correto. No negócio jurídico, todos aqueles que não são partes são terceiros e discriminar a Fazenda pelo poderes que lhe são inerentes, decorrentes das prerrogativas da Administração, seria ilegal.

[...]

Do valor tributável

37. O autuante tomou como base de cálculo, os valores debitados em conta corrente do sócio, conforme folhas do Razão (fls. 07/10).

38. Os valores lançados na conta do sócio somam Cr\$ 131.523.311,15 no ano-base de 1983. Desse montante foi excluído o valor de Cr\$ 19.000,00 emprestados antes da vigência do Decreto-lei n.º 2.065/1983, conforme relatado à fl. 03 verso e 04.

39. Porém, há uma discrepância nos valores apurados. Os empréstimos efetuados após 28/10/1983, somam Cr\$103.476.972,85 e não Cr\$ 112.523.311,15.

40. Do montante de Cr\$103.476.972,85, devem ser excluídos os lançamentos debitados em 29/12/1983 a título de juros e correção monetária, que somam Cr\$ 19.441.093,85 (1.242.706,79, 11.232.666,10 + 510.959,73 + 4.618.761,23 + 180.000,00 + 1.656.000,00), pois tais parcelas não correspondem a numerário distribuído pela empresa.

41. Portanto, o valor dos empréstimos que devem ser considerados DDL é de Cr\$ 93.082.217,30.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no alega em síntese (fls. 160/166 do *e-processo*):

#### 1.1- DECADÊNCIA

Ora, tendo a legislação do imposto de renda Evoluído, quanto a forma do lançamento de declaração previsto na Lei 5844/43 para homologação, nos termos do DL 62/66 e legislação posterior, também deve aplicar para cada forma o tipo de decadência previsto no Código Tributário Nacional.

Assim, para o lançamento direto e por Declaração a decadência é prevista no art.173 e para o lançamento por homologação a decadência é expressamente prevista no art 150 § 40 [...]

#### 2.1- DA NÃO OBRIGATORIEDADE DO REGISTRO PÚBLICO DO CONTRATO

O contrato foi firmado em 01/09/83, conforme totalmente provado pelos registros contábeis da Recorrente, e juntados As fls. da sua impugnação, portanto antes da vigência do Decreto-LEI 2065/83 , que é de 20/10/83.

Ao ser levado ao registro em 01/12/1983, antes da ação fiscal, o Contrato reportava-se As operações fumadas a partir de 01/09/1983.

Outro ponto que vem em socorro da Recorrente é no sentido de que a lei exigia contrato por escrito, mas não fazia exigências sobre o seu registro, aplicando-se neste caso o disposto no artigo 135 § único do Código Civil ( vigente na época) [...]

#### 3- DO PRINCÍPIO DA ANUALIDADE DAS LEIS

3.1- A obstar a pretensão fiscal está a Incidência do artigo 153 § 29 e o artigo 104 do Código Tributário Nacional, que declaram que nenhum tributo especialmente o imposto de renda, será exigido ou aumentado sem que a lei que o estabeleça esteja em vigor no primeiro dia do exercício seguinte.

Ora, instituindo forma mais gravosa da incidência em: 20/10/83, seus efeitos só poderiam se operar a partir de 01/01/84. Portanto, a todos os negócios realizados sob contatos realizados até 31/12/83 aplica-se a legislação vigente até esta data.

No caso concreto o contrato foi fumado em 01/09/83, registrado em 01/12/83, bem antes da incidência das novas disposições introduzidas pelo DL 2065/83.

#### 4- DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

4.1 À infirmar definitivamente o lançamento fiscal, independentemente de haver ou não contrato escrito e de ser este registrado ou não em cartório, bem como quanto a validade, de resto já demonstrado, da validade dos registros contábeis da mutuante, tem a recorrente a seu favor o dispositivo legal de exclusão da presunção disfarçada de lucros.

De fato, o ainda vigente artigo 60,§ 2º do Decreto-Lei 1598/77 (art.367 § 2º do RIRJ80), dispõe que se a pessoa jurídica contatar com terceiros da mesma forma, contratada com a recorrente excluída esta a presunção da distribuição disfarçada de lucros.

"A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros."

Ora, as condições do contrato estão a indicar que referida operação foi contratada pelo máximo permitido pela legislação vigente, donde se conclui que, se realizada com terceiros, jamais poderá ser em condições mais onerosa.

As condições do contrato juntado as fls. da impugnação impõem a aplicação da correção monetária 6. taxa das condições usuais do mercado financeiro, acrescido de juros legais de 12% (doze por cento) ao ano. A correção monetária aplicada é a usual do mercado, e, juros além de 12% ao ano constitui prática de usura e não pode ser exercida.

É o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

## **Tempestividade**

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 20/01/2004 (fls. 139 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 17/02/2004 (fls. 154 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF").

## **Mérito**

Como visto pelo breve relato do caso, discute-se no caso auto de infração constituído para cobrança de IRPJ e PIS – dedução, em razão da concessão de empréstimos realizados pelo contribuinte aos seus sócios, em razão da existência de lucros acumulados, o que caracterizaria a distribuição disfarçada de lucros, consoante redação do artigo 367, V, do Decreto n.º 85.450/1980 (Regulamento do Imposto de Renda), incluído por meio do Decreto-lei n.º 2.065/1983, cuja vigência se deu em 26/10/1983.

Veja-se a redação do referido dispositivo legal:

Art. 367. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica

[...]

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

O contrato de mútuo em questão de n.º 1198659 teria sido firmado em 01/09/1983 e registrado em cartório em 01/12/1983 (fls. 11 do *e-processo*). Já o auto de infração foi lavrado em 05/04/1989.

A fim de facilitar a compreensão dos pontos atacados pelo recurso voluntário, cada um deles será tratado em tópico próprio.

### **Da decadência**

O contribuinte sustenta que o imposto de renda à época seria do tipo “por homologação”, razão pela qual deveria ser aplicado ao caso a regra do artigo 150, §4º e não o artigo 173, cujo marco inicial para contagem do prazo seria o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Sucedo que ao contrário do que defendido pelo contribuinte, apenas com a edição da Lei n.º 8.383/1991, quer dizer, apenas a partir de 1992 que o IRPJ passou a ser apurado em bases correntes mensais, de modo que o seu pagamento se daria no mês seguinte ao período base, independentemente de declaração, passando a ser do tipo por homologação.

Nesse sentido, veja-se os seguintes julgados do CARF:

**DECADÊNCIA — IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA — LEI N.º 8.383/91 — LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO.** Até o ano calendário de 1991 o IRPJ era um tributo cujo lançamento considerava-se efetuado por declaração, sobrevivendo a Lei n.º 8.383/1991, vigente a partir do ano calendário de 1992, em que passou a ser apurado em bases correntes mensais, transmudando-se sua natureza para lançamento por homologação. [Processo n.º 13808.001765/9756. Acórdão n.º 9101001.520. Sessão de 20/11/2012]

**DECADÊNCIA TRIBUTO NÃO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PRAZO PREVISTO NO ART, 173, IDOCTN.** O IRPJ apurado nos períodos-base até 1991, notadamente para as pessoas jurídicas não sujeitas as antecipações e duodécimos, não se trata de lançamento por homologação, o que só se aplica os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 1992, com a edição da Lei n.º 8.383/1991, a qual instituiu o sistema de tributação em bases correntes, consequentemente, o prazo decadencial do IRPJ apurado até 1991, 6 aquele previsto no

art. 173,Ido CTN. [Processo n.º 13808,004.339/97-74. Acórdão n.º 180.3-00.018. Sessão de 18/03/2011]

Nesse sentido, não merece guarida os argumentos apresentados pelo contribuinte, posto que o IRPJ à época se encontrava sujeito ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do seu parágrafo único.

Em vista do exposto, tem-se que o auto de infração ora combatido, cujo lançamento se deu em 05/04/1989 não foi atingido pela decadência.

**Da (des)necessidade de registro do contrato de mútuo e da sujeição ao estipulado pelo Decreto-lei n.º 2.065/1983 e a regra da anterioridade para cobrança de tributo**

O contribuinte questiona em sede de recurso voluntário uma suposta confusão feita pela Unidade de Origem no que toca ao momento de celebração do contrato e consequentemente na legislação aplicável ao presente caso concreto.

Isto porque como se verifica às fls. 11 do *e-processo*, em que pese o contrato ter sido registrado em cartório apenas em 01/12/1983, a sua celebração formal se deu em 01/09/1983.

Assim, a depender dos efeitos do negócio jurídico celebrado, é possível verificar se ele estaria sujeito ou não aos ditames do Decreto-lei n.º 2.065/1983, cuja vigência se deu em 26/10/1983.

A respeito do tema, em que pese o aduzido pelo contribuinte sobre a suposta desnecessidade de registro do contrato para que seus efeitos surtisser para terceiros, concordamos com os argumentos do acórdão recorrido, fundado na legislação vigente à época a qual estabelecia a necessidade de registro, veja-se o que fora decidido mais uma vez (fls. 130/131 do *e-processo*):

32. O artigo 130 da Lei n.º 6.015/1973, determina que "estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros os instrumentos de cessão de direitos e de créditos".

33. Nessa mesma toada, o artigo 135 do Código Civil dispõe que o instrumento particular, feito e assinado, prova as obrigações convencionais, mas os seus efeitos, bem

como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de transcrito no Registro Público.

34. O contrato de empréstimo, denominado "Instrumento Particular de Abertura de Crédito", fl. 06, foi registrado no Cartório de Registro de Títulos e Documentos em 01/12/1983, somente a partir dessa data esse negócio jurídico passou a gerar efeitos contra terceiros.

35. Dizer que a Fazenda Pública não é terceiro, não é correto. No negócio jurídico, todos aqueles que não são partes são terceiros e discriminar a Fazenda pelo poderes que lhe são inerentes, decorrentes das prerrogativas da Administração, seria ilegal.

O parágrafo único do artigo 135 do Código Civil de 1916 mencionado pelo contribuinte, de fato, dispõe que *a prova do instrumento particular pode suprir-se pelas de caráter legal*. Todavia, o contribuinte não especifica qual prova legal seria essa e tampouco faz qualquer prova, posto que os poucos documentos acostados aos autos a respeito do mútuo se encontram absolutamente ilegíveis e portanto imprestáveis.

Em sendo assim, tem-se que no presente caso o contrato de mútuo discutido somente poderia surtir os seus efeitos a partir do seu registro, em 01/12/1983.

Além do exposto, é importante observa ainda se houve violação ao princípio da anterioridade, segundo o qual nenhum tributo poderá exigido ou aumentado sem que a lei que o estabeleça esteja em vigor no primeiro dia do exercício seguinte.

Segundo adverte o contribuinte, o Decreto-lei nº 2.065/1983 instituiu hipótese até então inexistente de presunção de distribuição disfarçada de lucros. Ou seja, inovou ao criar em verdade um novo caso de incidência tributária, razão pela qual ela não poderia surtir efeitos no próprio ano.

A instância *a quo*, a seu turno, explica que como o tributo somente seria declarado no ano seguinte, ou seja, em 1984, seria possível a aplicação da referida norma. Menciona ainda a Súmula 584 do STF, a qual estipulava que ao IRPJ dever-se-ia aplicar a lei vigente no exercício financeiro em que apresentada a declaração.

Caso estivéssemos diante de um lançamento de IRPJ nos dias atuais, o contribuinte estaria absolutamente correto em seu ponto de vista. Sucede que estamos diante de IRPJ referente ao ano calendário de 1983, o qual, consoante explicado anteriormente, era tributo sujeito ao lançamento do tipo por declaração. Por isso a racional da sumula supramencionada, a qual, inclusive, se encontra atualmente revogada.

A referida súmula foi alvo de inúmeras críticas – tanto doutrinárias como jurisprudenciais – até ser formalmente revogada no julgamento RE n.º 159.180/2020. Todavia, tendo em vista se tratar os presentes autos de IRPJ lançado por declaração, ainda no ano calendário de 1983, importante levar em consideração a data da entrega da declaração, a qual, à época, era considerada como fato gerador do tributo.

Embora tal entendimento se encontre superado, não se mostra possível a sua aplicação de maneira retroativa para período cuja a legislação aplicável era notadamente distinta.

Face ao exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo