

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

LADS/
PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
RECURSO Nº : 83.855
MATÉRIA : IRF - ANO DE 1990
RECORRENTE : SOCIEDADE CONSTRUTORA CASABLANCA LTDA.
RECORRIDA : DRF EM MARINGÁ - PR.
SESSÃO DE : 06 de dezembro de 1996
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

IRF - LANÇAMENTO DECORRENTE - O decidido no processo principal faz coisa julgada no processo decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existentes

IRF - REVOGAÇÃO E VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO - TRIBUTÁRIA - Incabível a tributação com base no artigo 8o. do Dec. nr. 2065/83, que teve vigência somente até o ano de 1988, a partir daí até o ano de 1992, entrou em vigor o art. 35 da Lei 7.713/88, tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a inconstitucionalidade não linear do referido artigo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE CONSTRUTORA CASABLANCA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação o valor lançado, com base no art. 8o. do Decreto-lei nr. 2.065 de 1983, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 1997

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI, CELSO ALVES FEITOSA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL E KAZUKI SHIOBARA.

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578
RECURSO Nº : 83.855
RECORRENTE : SOCIEDADE CONSTRUTORA CASABLANCA LTDA.

RELATÓRIO

Neste processo é exigido da empresa acima identificada o Imposto de Fonte nos exercícios de 1991, ano-base 1990, com base no art. 8o. do Decreto-Lei nr. 2065/83 e Lei 7.713/88, como reflexo da tributação efetivada no Processo Principal de IRPJ de nr 10950/001.740/92-98, instaurado contra a mesma empresa.

Inconformada, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 35, item 2.10, que leio em sessão.

A impugnação foi julgada improcedente pela autoridade de primeiro grau conforme decisão de fls. 116/118, que igualmente leio em sessão.

Discordando daquela decisão, a contribuinte interpôs o recurso de fls. 124, que também leio em sessão, no qual se reporta às razões expendidas no recurso impetrado no processo principal, acrescentando que teria havido aquisição de numerário ensejadora de tributo capitulado no art. 43 do CTN, pelo que pugna pela reforma da decisão.

É o relatório.

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

V O T O

CONSELHEIRO, EDISON PEREIRA RODRIGUES, RELATOR

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

O artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, incide sobre os fatos que ensejam tributação por omissão de receitas e de redução indevida de lucro líquido da pessoa jurídica.

As infrações que ensejaram o presente lançamento, referem-se a suprimento de caixa, Correção Monetária da Reserva de Reavaliação não adicionada ao lucro real e Receitas Financeiras sob Caução, nos valores respectivamente de Cr\$ 1.134.975, Cr\$ 34.850.575,43 e Cr\$ 8.158.304,52, conforme descritos no Auto de Infração às fls. 18 e 19.

É princípio sedimentado neste Conselho de que a decisão prolatada no processo matriz objetiva-se como prejudgado a ser adotado quando do julgamento do processo decorrente em função da relação lógica de causa e efeito que vincula um ao outro, entretanto, há de considerar-se a legislação que embasa um e outro processo.

Neste processo, dito decorrente, embora as matérias tributárias tenham sido alcançadas pela incidência da lei que exige o Imposto de Renda na Pessoa Jurídica, compondo a base tributável, as tributações na fonte e sobre o lucro líquido cuja base legal é o art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e o art. 35 da Lei nº 7.713/88, respectivamente, sofreram substanciais alterações mormente, sobre a sua eficácia, conforme se verá a seguir.

A uma porque o art. 8º do Decreto nº 2065/83 foi derogado pelos arts. 35, 36 e 37 da Lei 7.713/88, que estabeleceu uma nova forma de tributação dos lucros tornando-a incompatível com o art. 8º do Decreto Lei nº 2.065/83. Corrobora tal assertiva o artigo do ilustre tributarista José Daniel Dinis, denominado "A revogação do art. 8º do Decreto-lei nº 2065/83, cujo trecho se transcreve abaixo:

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

“Assim, a aplicação do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 aos lucros apurados a partir de 1989, mesmo que não tivesse ocorrido sua revogação, poderia ser questionada por constituir uma desfiguração do conceito legal de tributo.”

Apoia a tese da revogação do art. 8º do decreto-lei 2065/83 a edição da Lei nº 8.541, de 31.12.92, cujo art. 44 e seus parágrafos reproduzem a disciplina daquele artigo revogado, conforme se depreende da transcrição abaixo:

“Lei nº 8.541, de 31/12/92, art. 44 - A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular de empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

Par. 1º - O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

Par. 2º - O disposto neste artigo não se aplica a deduções indevidas que, por sua natureza, não autorizem a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para a dos seus sócios.”

Entretanto, ao disciplinar a nova forma de tributação, exteriorizada, sobretudo, pelo art. 35 da Lei 7713/88, o legislador fez nascer norma inconstitucional, fato gerador do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido, que o Egrégio Supremo Tribunal Federal denominou “desconto na fonte”, a incidir sobre os rendimentos ainda não disponibilizados como renda dos acionistas, já que a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do ano base não se coaduna com os fatos que gerariam a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica insculpidos no artigo 43 do Código Tributário Nacional, conforme comentado (v. acórdão do STF que abaixo se transcreve):

“IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpada no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Teste Maior.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - AÇIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade “desconto na fonte”, relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.”

É de enfatizar-se que em se tratando de empresa em cujo contrato esteja previsto a disponibilidade econômica ou jurídica imediata do lucro líquido, o STF considerou constitucional a incidência do art. 35 da citada lei.

A duas porque pela forma de tributação preconizada pela lei 7.713/88, a simples apuração de lucro líquido, agora inconstitucional, nada tem a ver com a distribuição dos lucros, fato gerador do Imposto de Renda na Fonte com base no art. 8º do Decreto Lei 2065/83. É o que se infere do trecho do v. acórdão do Egrégio STF, às fls. 9, 10, 11 e 12. “A leitura do teor do artigo 43 do Código Tributário Nacional revela que o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos. Assim, há de se perquirir o alcance da expressão “*aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda*”. Sob o ângulo vernacular, disponibilidade é a qualidade do que é disponível (Caldas Auletti). No “*Novo Dicionário Aurélio*”, diz-se da

faculdade de dispor dos bens, aludindo-se ao fato destes encontram-se desimpedidos, desembaraçados, passíveis até mesmo de serem transferidos para o patrimônio de terceiro. Sob o prisma jurídico, Humberto Piragibe Magalhães e Christovão Piragibe Tostes Malta consignam a possibilidade de dispor (Dicionário Jurídico. Edições Trabalhistas. Terceira edição). Já De Plácido e Silva assevera que, sob a vertente do direito civil, o vocábulo “*disponibilidade*” indica a qualidade daquilo de que se pode dispor, em virtude do que se diz que é alienável. Sob o aspecto econômico e financeiro, ressalta que “*exprime o vocábulo a soma de bens de que se pode dispor, sem qualquer ofensa à normalidade dos negócios de uma pessoa*”. A partir dessas

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

concepções é que se constata, no Código Civil, a regra segundo a qual a lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua - artigo 524. Tendo em vista o teor desse artigo, Washington de Barros Monteiro ensina que o direito de dispor consiste no poder de consumir a coisa, de aliená-la, de gravá-la de ônus e de submetê-la a outrem - Curso de Direito Civil, Edição Saraiva, São Paulo, 4ª edição, 1961, página 90.

Ora, a ordem jurídica revela-nos que a aquisição da disponibilidade, quer econômica ou jurídica dos lucros líquidos das pessoas jurídicas não ocorre, quanto ao sócio cotista e aos acionistas, na data da apuração, ou seja, do encerramento do período-base. É que a legislação vigente - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1986 - afasta a automaticidade indispensável a que se possa cogitar da aquisição da disponibilidade. À assembléia geral ordinária das sociedades anônimas compete deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos (inciso II do artigo 1321), sendo que, juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia geral ordinária proposta sobre a destinação acertada ao lucro líquido do exercício (artigo 192). Sendo retirados cinco por cento e o máximo de vinte por cento do capital social para a constituição da reserva legal (artigo 193), pode a assembléia geral deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício previsto em orçamento de capital por ela previamente aprovado (artigo 196), notando-se que, no campo do dividendo obrigatório, alude-se ao comprometimento de metade do lucro líquido do exercício, diminuído ou acrescido de certos valores (artigo 202).

Pois bem, diante do contexto legal *supra*, impossível é dizer da aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o faz relativamente a situação que não extravasa o campo de interesses da própria sociedade. Ocorre, é certo, uma expectativa, mas, enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de renda sobre o citado lucro e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador. Imagine-se, apenas para exemplificar, quadro em que a assembléia de acionistas, respeitado o percentual alusivo aos dividendos obrigatórios, resolva promover investimentos. Descabe, na hipótese, partir para o campo da presunção, equiparando a apuração do lucro líquido à distribuição deste, ou mesmo, à aquisição da disponibilidade pelos sócios. É que o recurso a tal método normativo - da presunção legal - pressupõe harmonia com os princípios norteadores do direito, especialmente do direito constitucional e, mais do que isso, também com os princípios lógicos da identidade, não-contradição e do terceiro excluído. Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico.

Outro não é o entendimento da melhor doutrina, Antônio Carlos Garcia de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto e Ian de Porto Alegre Muniz, aludindo à natureza das coisas, informam que não se pode cogitar do fato gerador do imposto sobre a renda com base no lucro líquido das pessoas jurídicas se os sócios destas não tem o poder de dispor, ou seja, não contam ainda com os atributos necessários para acionar a faculdade de dar ao bem a utilidade que desejem. E arrematam *“não há aquisição de disponibilidade de bem ou direito de que alguém não tenha a faculdade de usar, ou em relação ao qual não se esteja em condições de exercer os demais atributos do domínio”*. Elucidando a ambigüidade dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, definem a primeira como a revelar que *“alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito”*. A segunda configura-se quando o *“titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, dele fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio, porque a lei ou o contrato lhe o permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção material”* Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume XI). No mesmo sentido, Antônio Manoel Gonzalez ressaltou que a disponibilidade jurídica *“é o nascimento do direito a receber um crédito (receita a realizar)”*, enquanto a econômica *“é a percepção efetiva do rendimento em dinheiro (receita realizada)”* obra citada, paginas 49 e 50). Carlos da Rocha Guimarães, no mesmo Caderno, aduz, à folha 77, que a aquisição da disponibilidade, quer sob o ângulo econômico ou jurídico do rendimento, há de estar assentada no poder daquele que se

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

beneficiou do acréscimo patrimonial dele dispor efetivamente. Conforme exsurge da Lei das Sociedades Anônimas, a apuração, em si, do lucro líquido pela pessoa jurídica não revela a disponibilidade pelos sócios. No trabalho realizado para o Caderno de Pesquisas tributárias, o referido tributarista alude o acórdão do Tribunal Federal de Recursos, da lavra do Ministro Justino Ribeiro, quando se decidiu que: *“a disponibilidade econômica ou jurídica implica a possibilidade de entrega da coisa (artigos 675 e 676 do Código Civil), pressuposto indispensável à interpretação do artigo 43 do CTN”*. Esse acórdão foi atacado mediante recurso extraordinário, quando o Vice-Presidente do Tribunal Federal de Recursos, a seguir Ministro desta Corte - Aldir Passarinho -, teve-o como não enquadrado no permissivo constitucional, deixando a União de interpor agravo. Ainda no Caderno de Pesquisas, encontramos enfoque de Gustavo Miguez de Mello. Após ressaltar que a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza constitui elemento essencial do fato gerador do imposto de renda previsto na lei complementar - Código Tributário Nacional, artigo 43 - transcreveu lição de Bulhões Pedreira, consoante a qual *“disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor. A disponibilidade é virtual quando já ocorrerem todas as condições necessárias para que se torne efetiva”*. (página 183). No caso, sem a deliberação da assembléia competente, não se pode cogitar da disponibilidade, sequer virtual, dos lucros apurados em balanço. Seguem-se, no citado Caderno, os pronunciamentos, em idêntico sentido, de Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins e José Eduardo Soares de Melo, valendo notar as palavras sempre oportunas do Mestre Rubens Gomes de Sousa em *“Pareceres 3 - Imposto de Renda”*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, página 277:

“ O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial.

.....

(...) a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser “econômica” ou “jurídica” (CTN, art. 43, caput). A aquisição de “disponibilidade econômica” corresponde ao que os economistas chamam “separação” de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498).

A aquisição de “disponibilidade jurídica” corresponde ao que os economistas chamam de “realização” de renda: é o caso em que

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

“economicamente disponível” (isto é, efetivamente percebida), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-la (RIR, art. 95, § 1º).”

Finalmente é preciso que se esclareçam alguns pontos tais como:

a) - Pelo raciocínio até aqui desenvolvido estaria revogada a presunção legal de distribuição aos sócios, de lucros omitidos à tributação com base no art. 8º do Decreto lei 2065/83 a partir de 1989.

b) Que a decisão do STF limitou a eficácia do art. 35 da Lei 7.713/88. É o que se conclui ao analisar-se o último parágrafo da fl. 14 do v. acórdão do STF, cujo trecho aqui se transcreve “A conclusão a que se chega é que, na verdade, o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, ao desprezar a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica como fato gerador do imposto sobre a renda, acabou por trazer à balha fato gerador diverso, ou seja, o consubstanciado na simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base. Ao fazê-lo, mostrou-se distanciado da regra que impõe, como veículo próprio à constituição quer de fato gerador, quer de base de cálculo dos tributos previstos na Carta Federal, a lei complementar.”

c) Claro está que a inconstitucionalidade do art. 35 não é linear, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, logo há de ser mantida a exigência, a menos que o contribuinte faça prova com o contrato de que o lucro não será distribuído no encerramento do período base.

Postos assim os fatos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação os valores cuja exigência tenha como fundamentação legal o art. 8º. do Decreto-Lei nr. 2065/83, bem como adequar a exigência do Imposto de Renda Fonte ao decidido

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

PROCESSO Nº : 10950-000.439/93-11
ACÓRDÃO Nº : 101-90.578

em relação ao IRPJ, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Brasília-DF, em 06 de dezembro de 1996


EDISON PEREIRA RODRIGUES - RELATOR