



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/

Sessão de 08 de abril de 19 87

ACORDÃO Nº 103-07.922

Recurso n.º 48.472 - IRF - EX: 1984

Recorrente ALMEIDA DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURITIBA - PR

IRF - NULIDADE - LANÇAMENTO - Nulo é o lançamento no qual se tributa a pessoa jurídica, pelo regime de fonte, como distribuição automática de lucros em razão de omissão de receitas, sem que antes tenha ficado provado o fato mesmo da omissão de receitas em processo específico. Omissão e distribuição automática se relacionam, no caso, como causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALMEIDA DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em declarar nulo o lançamento.

Sala das Sessões (DF), em 08 de abril de 1987.

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM JOSE NICODEMOS C. DE OLIVEIRA - PROCURADOR DA
SESSÃO DE: 09 ABR 1987 FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, RICHARD ULRICH KREUTZER e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

curso nº: 48.472

Ordão nº: 103-07.922

recorrente: ALMEIDA DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA

R E L A T Ó R I O

ALMEIDA - DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA., sediada em Curitiba, inscrita no CGC sob o nº 92.748.433/0001-48, não se conformando com a decisão do Delegado da Receita Federal naquela cidade, recorre a este Conselho, para os efeitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Contra a empresa foi lavrado o auto de infração de fls. 45, em razão de rendimentos considerados distribuídos pela não contabilização de receitas auferidas do Banco de Desenvolvimento do Paraná-BADEP, correspondente ao resgate de CDB, em 20.02.84, no montante de Cz\$ 67.130,50, composto do principal, correção monetária e juros. A incidência foi exclusiva na fonte, com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, combinado com o art. 7º, § 1º, do mesmo diploma legal, e ainda com os artigos 23 do Decreto-lei nº 1.967/82, 9º do Decreto-lei nº 1.968/82, 41, "caput", do Decreto-lei nº 2.284/86, 157, "caput" e § 1º, 722, "caput" e § 1º, e 729, inciso I, do RIR/80, combinado, ainda, com o subitem 1.7 da Portaria MF nº 136/83 e item II da Instrução Normativa SRF nº 52/84.

No termo de Conclusão de Ação Fiscal, de fls. 47, foi assinalado, também, que a fiscalização deixou de lavrar o processo contra a pessoa jurídica, por omissão de receita, em virtude de a empresa apresentar prejuízo fiscal. Intimou-se a autuada, no entanto, a proceder ao respectivo ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, reduzindo o citado prejuízo a compensar.

Na impugnação (fls. 49), a autuada alegou, em síntese: que já sofrera intervenção do Banco Central e a autoridade competente para apurar irregularidades em sua escrituração nada encontrou demonstrasse a existência de omissão de receitas. Atacando a acu

o da fiscalização, alegou que "na hipótese sob exame, o valor recebido de um aplicador, no caso Cz\$ 61.760,06, foi contabilizado a partir da "relação de depósito" de 02.02.84 onde aparece a expressão 'resg. BADEP", cujo montante foi depositado no Banco Econômico, passando após, pelo Caixa e Diário correspondente. Logo, um valor que entrou na empresa, foi contabilizado, não poderia ter sido distribuído." A contrapartida do lançamento não foi qualquer conta corrente de sócios, mas a conta Bancos, o que significa ter a referida importância integrado o disponível da sociedade e não valor distribuído.

Na informação fiscal (fls. 56/59), o informante sugeriu que se negasse acolhida à preliminar de incompetência da Secretaria da Receita Federal para lavrar o auto de infração e, quanto ao mérito, se considerasse procedente o lançamento.

A Decisão de fls. 60 se acha assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Período de apuração 12/84. Decorrência. Apurada omissão de receita na pessoa jurídica, considera-se lucro distribuído aos sócios na data do encerramento do período-base, sujeitando-se ao imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%. Ação fiscal procedente."

Na fundamentação, a autoridade julgadora de primeira instância justificou sua decisão, afirmando que, embora inexistindo processo matriz, mas em se tratando de lançamento decorrente, sua manutenção depende de se caracterizar, ou não, a omissão de receita, uma vez que a presunção de distribuição automática de lucros, contida no art. 89 do Decreto-lei nº 2.065/83 depende da existência de omissão de receitas que implique redução do lucro líquido. Por isso, apreciou o mérito da existência ou não de omissão de receita. Essa omissão se acha comprovada pelos elementos do processo. A autuação se confunde, ora admitindo a contabilização dos títulos que foram objeto do auto de infração, e, portanto, existência em seu disponível, ora argumenta que não haveria como contabilizá-lo, por se tratar de valores pertencentes a terceiros. Confunde, ainda a compe-

SERVICO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.922

Processo nº 10980/004.004/86-78

cia da fiscalização do Banco Central do Brasil com a da Secretaria da Receita Federal, sendo que o fato de não existir irregularidade num setor não invalida, automaticamente, atos que caracterizem irregularidades em outro. Ora, "a contabilidade da interessada registrou o resgate dos Certificados de Depósito Bancário, objeto do lançamento, mas não sua aplicação, o que leva à presunção de se tratar de operações efetuadas com recursos mantidos à margem da contabilidade, caracterizando-se, assim, a omissão de receita." A empresa diz que trabalhou com dinheiro de terceiros, mas não provou esse fato.

No recurso voluntário a pessoa jurídica repetiu, na essência, as razões da impugnação.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, eis que a ciência da decisão recorrida se deu em 28.11.86 (AR de fls. 67), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 29.12.86 (doc. de fls. 69). Note-se que o dia da ciência caiu num sábado.

Quanto ao mérito, entendo que o recurso da empresa de verá ser provido, pelos motivos que passo a expor.

O processo, conforme se encontra, se acha tumultuado. A infração apontada pela repartição e objeto do auto de infração foi a distribuição automática de lucros, enquanto a defesa do contribuinte e a decisão de primeira instância se concentraram na existência ou não de omissão de receitas. A própria autoridade julgadora denomina o presente processo de decorrente (e o julgou), sem existir processo principal. Seria o mesmo que se afirmar a existência do efeito sem se saber se existiu a causa.

A existência de prejuízo não é motivo para se deixar

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.922

Processo nº 10980/004.004/86-78

de lavrar o auto de infração contra a pessoa jurídica. A própria Administração parece pensar deste modo, tanto assim que na Orientação Normativa Interna nº 49, de 08.11.78, concluiu da seguinte forma:

"O prejuízo, verificado no ano-base ou acumulado, cuja dedução tenha sido validamente postulada na declaração de rendimentos, deve ser compensado com o valor tributável apurado em ação fiscal. Se houve compensação do prejuízo nos exercícios subsequentes, devem ser refeitos os cálculos para lavratura do auto de infração correspondente à compensação indevida. Todavia, a existência de prejuízo não prejudica a tributação de lucros ou dividendos disfarçadamente distribuídos, na vigência do art. 235 do RIR/75" (grifei).

Basta que se leia esta conclusão para logo se ver que não se pode proceder como procedeu a fiscalização, mandando o contribuinte simplesmente alterar a escrituração do LALUR. Teria que ficar comprovada, primeiramente, a omissão de receitas.

Já tive oportunidade de examinar questão análoga, que foi objeto do Acórdão nº 104-5.910, de 19.03.87, do qual fui o Relator e cujas razões tomo a liberdade de repetir:

"A defesa apresentada pelo contribuinte não enfrentou a questão central do lançamento, que foi a distribuição de lucro omitido. Na realidade, a fiscalização lavrou um auto de infração em razão da distribuição automática de lucro, conforme consta do teor daquele ato dos fiscais autuantes e em todo o processo a empresa só se preocupou em dizer que não houve omissão de receitas. A consciência de julgador, no entanto, não me permite propor à Câmara, simplesmente, se negue provimento ao recurso, pois se a defesa foi naquele sentido é porque a própria autoridade de lançadora a conduziu a tal atitude.

Entendo que o lançamento, no caso, se enquadraria na categoria de atos de que os alemães costumam denominar de nichtiger Akt, isto é, mais do que nulo o ato da fiscalização foi inexistente. Se atentarmos para o que foi dito no auto de infração e na decisão, veremos que o pensamento fazendário se baseou no esquema subsuntivo fundado no seguinte pensamento silogístico:

PREMISSA MAIOR: a empresa omitiu receitas;

PREMISSA MENOR: ora, a omissão de receitas envolve distribuição automática do valor da omissão aos sócios,

CONCLUSÃO : logo, justifica-se a tributação na fonte do valor omitido.

A premissa maior peca pelo vício que os filósofos denominam de petitio principii, ou seja, pressupõe como provado o que deve ser provado. Sob o aspecto tributário, essa premissa não está de acordo com o chamado esquema subsuntivo. A escola de Kelsen e todos os que defendem ser a decisão fruto de um silogismo, sempre acentuam que a premissa maior deverá ser a NORMA, a premissa menor o FATO e a consequência o que eles chamam de EFEITOS. Isto porque, pela tradição que nos vem desde Aristóteles, passando pelos Escolásticos, a premissa maior há de ser uma verdade inconteste. A premissa menor é uma situação qualquer à qual se aplica essa verdade irrefutável para se chegar à conclusão que é o fruto da aplicação da verdade conhecida sobre um fato qualquer. Por isso é que Aristóteles comparava a premissa maior ao gênero e a premissa menor à espécie, pois o que pretende o raciocínio silogístico é justamente provar que determinada situação se enquadra entre as hipóteses previstas na verdade conhecida e mencionada na maior como a espécie se enquadra no gênero. Assim é que qualquer manual de Filosofia, ao explicar o que é um silogismo formula exemplos como este: Premissa maior: "Todo homem é mortal"; Premissa menor: Ora, Pedro é homem; Conclusão: logo, Pedro é mortal.

No caso em julgamento, a PREMISA MAIOR se acha expressa no Termo de Verificação, que embasou o auto de infração, no seguinte sentido: "OMISSÃO DE RECEITA, caracterizado pela não comprovação da origem e efetiva entrega dos recursos relativos à integralização de capital efetuada por Administradores. ..." Esta premissa contém petitio principii, pois a autoridade lançadora deveria, primeiro, ter provado que a empresa omitiu receitas. Deu como verdade inconteste um fato que deveria ser provado e que serviu de base para tributação. Esse equívoco da fiscalização é que motivou o erro do contribuinte, pois este deixou de lado a questão da distribuição de lucro para se fixar na inexistência de omissão, enquanto a fiscalização considerara a omissão de receita como fato líquido, certo e comprovado.

Uma vez que a premissa maior estava errada, a PREMISA MENOR não poderia ser aceita, pois antes de se pensar em distribuição automática tem-se que provar a omissão de receita.



O que é preciso deixar claro é o seguinte: quando a fiscalização se deparar com situações como presente, deverá atentar para o fato de que o mesmo FATO GERADOR produz duas RELAÇÕES JURÍDICAS distintas e, por conseguinte, duas obrigações tributárias principais distintas:

1º - A situação fática que importar em omissão de receita pela empresa importa, primeiramente, numa tributação na PESSOA JURÍDICA, que deverá oferecer à tributação o valor da receita que, por ter sido omitida, não compõe o valor do lucro tributável;

2º - o lucro omitido à tributação, por presunção legal, é considerado automaticamente distribuído aos sócios ou acionistas. Neste caso, a tributação se faz na FONTE, por força do que determina o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83. A pessoa jurídica não se comportará perante o Fisco como contribuinte do imposto, mas como RESPONSÁVEL tributário.

Estas duas espécies de relação jurídica se acham mencionadas no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83, nestes termos:

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

O texto do dispositivo é claro, ao distinguir a incidência específica sobre a pessoa jurídica da incidência específica na fonte. Esta observação tem sido feita por todos os que estudam este artigo. Cito, a título de exemplo, o entendimento do Dr. HENRY TILBERY, no livro "Comentário ao Decreto-lei nº 2.065 - Artigos 1 a 21, Co-edição IBDT, Resenha Tributária, São Paulo, 1983, pág. 33, nos seguintes termos:

"No caso de OMISSÃO DE RECEITAS pela pessoa jurídica existe uma prática tributária, já tradicional, de tributar - além do lançamento "ex officio" sobre a diferença do lucro na pessoa jurídica - também o REFLEXO na pessoa física dos acionistas ou sócios sob o título de DISTRIBUIÇÃO DE Lucros."



Na realidade, duas observações são necessárias a respeito deste dispositivo. A primeira delas, conforme acentuado, diz respeito à duplicidade da relação jurídica, isto é, a previsão de uma incidência sobre a pessoa jurídica e outra incidência na fonte. Até a edição do Decreto-lei nº 2.065/83 os tribunais se utilizavam do sistema que os norte-americanos denominam de construction, isto é, deixavam de lado o texto literal da lei para irem ao conteúdo da norma que previa a hipótese de omissão e, daí, concluíam que todo o montante considerado omitido, não mais existindo na empresa, pois a contabilidade não acusa esse valor omitido, justamente por que omitido, por questão de lógica esse valor só poderá estar no bolso dos que participam do capital da empresa, isto é, os sócios, acionistas ou titular. Esse decreto-lei, por conseguinte, consagrou esse entendimento tradicional.

A segunda observação é no sentido de que esse artigo 8º teve por objetivo solucionar uma pendência existente no seio da própria Administração. Com efeito, o raciocínio segundo o qual o dinheiro omitido pela empresa deverá necessariamente estar de posse dos titulares do capital é muito fácil no caso de a omissão se dar em uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada ou em uma empresa individual, mas praticamente impossível de se realizar quando a omissão ocorrer em uma sociedade anônima, cujos acionistas, conforme o caso, não são conhecidos nem pela própria sociedade. Este fenômeno fez com que, no passado, houvesse discussão entre os agentes da fiscalização, pois alguns achavam que no caso de a omissão de receitas se dar numa sociedade anônima a tributação deveria ocorrer não nas pessoas dos acionistas, por ser impossível de se efetuar tal tributação, mas na fonte, à alíquota de 25%, como aliás, se acha no auto de infração em análise. Outros, entretanto, eram mais severos e entendiam se devesse aplicar o dispositivo que tratava da distribuição de rendimentos a sujeitos não identificados e, neste caso a tributação seria à base de 40%.

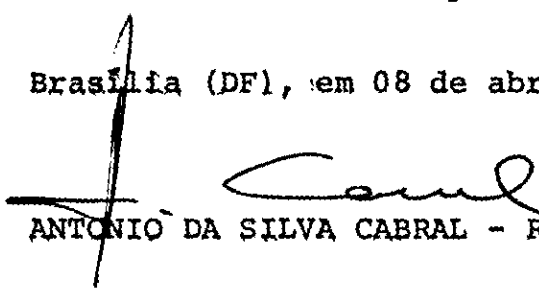
Uma das finalidades do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 foi solucionar esta pendência, determinando que, além da tributação específica sobre a pessoa jurídica, a omissão de receitas provocaria uma tributação na fonte.

Sempre que a fiscalização se deparar com casos como o presente, deverá, primeiro, fazer um auto específico contra a pessoa jurídica, a fim de ficar assentado o fenômeno da omissão de receitas e um auto para cobrar o imposto de fonte. No primeiro caso, o objeto da autuação será o fato da OMISSÃO DE

RECEITAS; no segundo auto o objeto será o fenômeno da DISTRIBUIÇÃO Automática dessas receitas. No lançamento em que o imposto for cobrado na fonte o contribuinte só poderá discutir o fenômeno da distribuição automática. Não se diga que esta distinção não se faz necessária, já que a lei prevê a distribuição automática. Trata-se, aqui, de presunção legal e o contribuinte pode muito bem vir a juízo para discutir a natureza desta presunção, defendendo a tese que se trata, no caso, de presunção juris tantum, ou poderá alegar a inconstitucionalidade deste dispositivo."

Assim sendo, voto no sentido de se declarar nulo o lançamento constante do auto de infração, implicando em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, que foi punido por uma infração da qual não teve a oportunidade de se defender, sem prejuízo, no entanto, de a fiscalização lavrar outros autos de infração em razão dos fatos mencionados neste processo.

Brasília (DF), em 08 de abril de 1987.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR