

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980 015691/92-50
RECURSO Nº. : 00.347
MATÉRIA : IRF - ANOS DE 1987 A 1990
RECORRENTE : ORLANDO BERTOLDI & CIA. LTDA.
RECORRIDA : DRF EM CURITIBA(PR)
SESSÃO DE : 20 DE MARÇO DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.843

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - A tributação de 25% prevista no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 foi revogada pelos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713/88.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - A falta de apropriação da receita de correção monetária e glosa de custos/despesas operacionais nas pessoas jurídicas não constituem disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e nem caracteriza distribuição de lucro aos sócios cotistas.

TRD - TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - A Taxa Referencial Diária, como juros de mora, só pode ser exigido a partir do mês de agosto de 1991, conforme jurisprudência firmada no Acórdão nº CSRF/01-01.773/94.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por **ORLANDO BERTOLDI & CIA. LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento relativo aos anos de 1989 e 1990, bem como afastar a incidência da TRD - Taxa Referencial Diária, como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do voto do relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10980.015691/92-50
ACÓRDÃO Nº : 101-90.843

RECURSO Nº : 00.347
RECORRENTE : ORLANDO BERTOLDI & CIA. LTDA.



EDISON PEREIRA RODRIGUES

PRESIDENTE



KAZUKI SHIOBARA

RELATOR

FORMALIZADO EM 22 ABR 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.015691/92-50

ACÓRDÃO Nº. : 101-90,843

RECURSO Nº. : 00.347

RECORRENTE : ORLANDO BERTOLDI & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

A empresa **ORLANDO BERTOLDI & CIA. LTDA.**, inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes sob nº 76.538.412/0001-41, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal em Curitiba(PR), recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão recorrida.

A exigência refere-se ao crédito tributário de Imposto sobre a Renda e seus acréscimos legais, cuja incidência sobre a receita omitida está prevista no artigo 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

O demonstrativo, de fls. 15, identifica as bases de cálculo e as alíquotas aplicadas:

DATA DO FATO GERADOR	BASE DE CALCULO	ALÍQUOTA APLICADA	VALOR DO IRF
31/12/87	3.446.021,91	25%	861,50
31/12/88	31.323.373,58	25%	7.830,84
31/12/89	264.210,35	8%	410,08 UFIR
31/12/89	1.814.234,23	25%	8.463,12 UFIR
31/12/90	5.359.908,96	8%	880,21 UFIR
31/12/90	44.191.211,20	25%	22.243,28 UFIR

No recurso, a recorrente reporta-se às razões expostas no recurso apresentado no processo matriz e acrescenta que o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 foi revogado pelo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.015691/92-50

ACÓRDÃO Nº. : 101-90.843

artigo 35 da Lei nº 7.713/88 e que a forma de tributação na fonte instituída pelo último seria inconstitucional por tributar um valor não distribuído e solicita o cancelamento da exigência em sua totalidade.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.015691/92-50
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.843

V O T O

Conselheiro KAZUKI SHIOBARA - Relator

O recurso preenche os requisitos legais.

O artigo 35 e seu parágrafo 1º da Lei nº 7.713/88 estabelece:

"Art. 35 - O sócio quotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

Parágrafo 1º - Para efeito da incidência de que trata este artigo, o lucro líquido do período-base apurado com observância da legislação comercial, será ajustado ..."

Além destes ajustes especificados no artigo acima transcrito, estão alcançados pela incidência do denominado imposto sobre o lucro líquido os valores não registrados pelo contribuinte em sua escrituração contábil, mas que, de acordo com a legislação comercial, deveriam ter sido computados no lucro líquido, como as receitas omitidas, custos ou despesas inexistentes, etc., enfim, todos os correspondentes às situações previstas no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

Em outras palavras, ao regular inteiramente o regime de tributação na fonte sobre lucros e dividendos, transferindo o aspecto temporal da hipótese de incidência, do momento da distribuição, para o momento em que o lucro líquido deve ser apurado, efetiva ou idealmente, e alterar as correspondentes alíquotas e base de cálculo, a lei nova revogou a anterior, de conformidade com o artigo 101 da Lei nº 5.172/66 (CTN), combinado com artigo 2º, parágrafo 1º, 'in fine', do Decreto-lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução do Código Civil Brasileiro) que prescrevem:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.015691/92-50
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.843

"A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que trata a lei anterior (Decreto-lei nº 4.657/42, art. 2º, parágrafo 1º)."

Em consequência, descabida torna-se a imposição fiscal objeto do presente, relativa ao lucro dos períodos-base de 1989 a 1991, face ao que dispõe o artigo 35, parágrafo 6º e 36 da Lei nº 7.713/88, na seguinte dicção:

"Art. 35 -

...

Parágrafo 6º - O disposto neste artigo se aplica em relação ao lucro líquido apurado nos períodos-base encerrados a partir da data da vigência desta Lei.

...

Art. 36 - Os lucros que foram tributados na forma do artigo anterior, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte."

Corroborando, ainda, para essa convicção a compreensão pacífica desta Câmara a respeito de os mesmos fatos ensejarem a constituição de ofício de crédito tributário referente a Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88, por força dos comandos insertos em seus artigo 2º e parágrafo 1º, alínea c, que possuem os seguintes enunciados:

"Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto sobre a renda.

Parágrafo 1º - Para efeito do disposto neste artigo:

...

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela ..."

Como se constata, a expressão apurada com observância da legislação comercial é comum a ambos os dispositivos legais, impondo idêntica exegese.

Logo, se as quantias em tela prestam-se para serem computadas na base de cálculo da contribuição social, igual tratamento deve ser dispensado quanto aos efeitos da incidência do imposto sobre o lucro líquido.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.015691/92-50
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.843

Entender de maneira diversa, acarretaria ofensa ao princípio constitucional da isonomia, consagrado no artigo 150, inciso II, da Carta Magna, segundo o qual:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios:

*...
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos."*

Por outro lado, transformar-se-ia o imposto em sanção, pois o lucro escrituralmente apurado seria tributado à alíquota de 8%, enquanto o presumidamente distribuído submeter-se-ia à de 25%.

Note-se, sob o prisma dos métodos de interpretação histórico e teleológico, que assim não ocorria anteriormente, pois, como é cediço, a norma contida no dispositivo que ora considero revogado guardava adequada harmonia com o sistema de tributação na fonte aplicável, à época, aos lucros ostensivamente distribuídos, pois, a alíquota previa (25%), era igual à incidente, como regra geral, sobre os rendimentos de participações societárias (art. 544, inciso II, do RIR/80).

Na realidade, sua implantação objetivou, tão somente, superar controvérsias resultantes do critério de considerarem-se aquelas hipóteses lucros automaticamente distribuídos, tributáveis em poder dos participantes no capital da infratora, em suas respectivas declarações de rendimentos, procedimento de difícil sustentação quando o beneficiário do rendimento era um acionista ou um sócio minoritário não administrador ou ainda, uma pessoa jurídica.

Nesse contexto, o legislador do Decreto-lei nº 2.065, ao criar a incidência exclusiva na fonte, nos moldes preconizados, não se afastou das regras emanadas da Carta Magna, condicionadoras da sua conduta e do raciocínio do intérprete, deixando a cargo das leis incumbidas de estabelecer penalidades, a função de punir o infrator, circunstâncias que deve ser

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10980.015691/92-50
ACÓRDÃO Nº : 101-90.843

compreendida como preservada a partir da vigência da Lei nº 7.713/88, reforçando ainda mais a convicção exposta acima.

Por derradeiro, se apesar do raciocínio acima exposto, resistências às suas conclusões pudessem remanescer, essas, por certo, se dissiparam com a edição da Lei nº 8.451/92, cujo artigo 44 praticamente reproduziu o texto do artigo 8º, em questão, tornando claro que sua regra não mais existia no mundo do Direito.

Assim, opino pelo provimento relativamente a aplicação da alíquota de 25%, de imposto de renda na fonte, nos anos de 1989 e 1990.

Quanto a tributação com fundamento no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, procedem os argumentos expendidos pela recorrente quanto a comprovação da efetiva distribuição visto que o Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plena, já manifestou sobre o dispositivo enfocado, no julgamento do RE nº 172058-1/SC, explicitando que:

“TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe ‘a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes’ - alínea ‘a’ do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida 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 Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10980.015691/92-50
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.843

Com esta interpretação deixou claro que para ocorrer a incidência prescrita no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, há necessidade de que seja comprovada a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento ou do acréscimo de patrimônio, pelos sócios cotistas.

Numa situação similar e versando sobre o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, a própria administração fiscal interpretou o fato relacionado com a distribuição de lucro e expediu o Parecer Normativo CST nº 22/84, onde, entre outras considerações determinou:

“4. Quanto à segunda indagação proposta, é de ressaltar-se que o comando legal em causa somente tem aplicação nas hipóteses em que a redução do lucro líquido possa de fato ensejar distribuição de valores aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, como, exemplificativamente, na omissão de receita proveniente de: saldo credor de Caixa, passivo fictício, suprimento de caixa, omissão de vendas, notas fiscais e notas calçadas, custos ou despesas inexistentes. Por outro lado, o dispositivo não é aplicável quando, embora haja redução no lucro líquido, o procedimento adotado pela empresa não propicie qualquer distribuição de valores, como se observa nos seguintes casos, dentre outros: diferença a menor na correção monetária do ativo permanente, apropriação como custo ou despesa de aplicação de capital na aquisição de bens do ativo imobilizado, apropriação de encargo de depreciação maior que o legalmente admitido e subavaliação de estoques.”

No caso dos autos, a alíquota de 8% foi aplicada sobre parcelas de correção monetária credora não calculada (Cr\$ 21.018.363,34, no ano de 1990) e custo/despesa indedutível e imputado o ajuste do lucro no exercício (NCz\$ 2.975.939,00, no ano de 1989), cujas irregularidades não propiciam a distribuição automática de rendimentos.

O fato exposto justifica-se pelo fato de a fiscalização ter dissociado a base de cálculo para incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte em duas parcelas: a primeira que acarreta distribuição automática foi tributado com base no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 e a segunda, não propicia distribuição, foi tributado com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

Assim, de conformidade com a orientação emanada da própria administração fiscal e, ainda, subsidiada com a decisão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, não

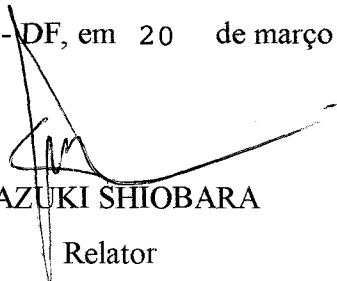
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 10980.015691/92-50
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.843

veja como prosperar a tributação na fonte, com fundamento no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, nos anos de 1989 e 1990.

À vista do exposto e do mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência relativos aos anos de 1989 e 1990 e, ainda, afastar a incidência da TRD - Taxa Referencial Diária, como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 1997



KAZUKI SHIOBARA

Relator