



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT.

Sessão de 11 de abril de 1986

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.633

Recurso nº RP/105-0.019

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: EXPRESSO SÃO PEDRO LTDA.

IRF - DECORRÊNCIA - VIGÊNCIA, INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO DO ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº.... 2.065/83. O art. 8º do Decreto-lei nº.... 2.065/83 não criou nova hipótese de incidência do imposto de renda, antes simplificou e uniformizou procedimentos de tributação pré-existente. Correta sua incidência e aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua entrada em vigor (28.10.83).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF., em 11 de abril de 1986

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

URGEL PEREIRA LOPES

RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, LUIZ MIRANDA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, MARINHO MENDES DOMENICI, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO

OLIVETO, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausentes por motivo justificado os Conselheiros JA CINTO DE MEDEIROS CALMON e JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO.

RECURSO Nº RP/105-0.019

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.633

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 5a. CÂMARA DO 1º C.C.

SUJEITO PASSIVO: EXPRESSO SÃO PEDRO LTDA.

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à 5a. Câmara, recorre para esta Câmara Superior pleiteando a reforma do Acórdão nº 105-1.492, de 01.10.85, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 45.677, interposto pelo EXPRESSO SÃO PEDRO LTDA.

2.                Numa outra ação fiscal contra a mesma pessoa jurídica, foi apurada omissão de receita no valor de Cr\$ 9.683.700, no exercício de 1984, ano-base de 1983, caracterizada por diferença entre o saldo da conta "Caixa", registrado no balanço, e o apurado em "Fluxo de Caixa" levantado na escrituração Contábil. Essa tributação foi confirmada no Acórdão nº 105-1.491, também de 01.10.85.

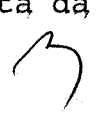
3.                O período-base da contribuinte foi de 01.01.83 a 31.12.83 (fls. 7).

4.                Nestes autos tributa-se na fonte a tal receita omitida, com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

5.                A contribuinte impugnou Cr\$ 4.700.000, concordando com o restante.

6.                O Acórdão questionado tem a ementa seguinte:

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Aplicação da Lei a fato gerador - Os dispositivos de Lei, que instituem ou majoram impostos ou que definem novas hipóteses de incidência, só entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação. Por isso que, na constituição do crédito tributário, o lançamento deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obri



gação, e rege-se pela lei então vigente (C.T.N. arts. 104 e 144)."

7.                No seu recurso especial o douto Procurador sublinha: (a) que, tendo ocorrido o fato gerador em 31.12.83, não há dúvida de que o Decreto-lei nº 2.065/83 tem plena aplicação no exercício financeiro de 1984; (b) que, embora não se trate de imposto por declaração, mas de imposto exclusivamente na fonte, o princípio da aplicação é o mesmo que constitui o enunciado da Súmula 584 do S.T.F., (c) que o art. 104 do CTN não é óbice à tributação pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, por ser anterior ao § 29 do art. 153 da C.F; (d) o que a Constituição veda é a cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro em que a lei entra em vigor. O art. 104 do CTN está parcialmente derogado, em face do § 29 do art. 153 da C.F; (e) que em se tratando de Decreto-lei, o § 1º do art. 55 da C.F. declara que sua vigência é imediata; (f) que o argumento do Acórdão recorrido no sentido de que a tributação devesse ser feita com base no art. 34, I, do RIR/80, é inviável: tratando-se de omissão de receita apurada em balanço de 31.12.83, ocorre que, com a entrada em vigor do decreto-lei nº 2.065/83, os dispositivos que embasavam a tributação na pessoa física ficaram revogados. Considerando-se que tal revogação ocorreu antes que se consumasse o fato gerador, não haveria como aplicar esses dispositivos ao caso concreto, o que só confirma a aplicação, à espécie, do citado Decreto-lei.

8.                Pelo despacho de fls. 69, o Sr. Presidente da 5a. Câmara deu seguimento ao recurso especial.

9.                Intimada, a contribuinte não ofereceu contra-razões no prazo legal.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso reúne os pressupostos legais de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

A contribuinte foi autuada por haver sido apurado, a partir de sua escrituração, saldo credor de caixa, mediante confronto do valor contábil da conta "Caixa", e o lançamento na mesma rubrica na Declaração de Rendimentos do exercício de 1984, ano-base de 1983. A empresa encerrara seu exercício social em 31.12.83.

Os autos correspondentes (Proc. nº 11060/001.179/84-14) foram julgados pela Colenda 5ª Câmara, dando azo ao Acórdão nº 105-1.491, de 01.10.85, onde se negou provimento ao recurso voluntário, à unanimidade de votos.

Por decorrência, foi lavrado outro Auto de Infração contra a mesma pessoa jurídica, do qual se originou o presente processo (nº 11060/001.180/84-95). Aqui se cuida, simplesmente, da tributação exclusiva na fonte, sobre as receitas julgadas omitidas no outro feito, tudo com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83, considerado ocorrido o fato gerador em 31.12.83, data em que a contabilidade da empresa permitiu a vinda à tona da omissão de receita denunciada pelo saldo credor de caixa.

Invoca-se, no acórdão recorrido, o princípio da anterioridade da lei, concluindo-se pela inaplicabilidade do Decreto-lei nº 2.065/83 à hipótese dos autos, uma vez que o referido diploma legal somente seria aplicável a partir de 01.01.84.

A rigor, não há a propalada nova hipótese de incidência.

Com efeito, até o advento do Decreto-lei nº.... 2.065/83 a tributação das omissões de receitas segundo as hipóte

7.



ses previstas no seu art. 8º, era feita nas pessoas dos sócios, quando esses rendimentos eram vistos como distribuídos pela pessoa jurídica ou como auferidos pelos sócios, que são os dois enfoques possíveis do mesmo fenômeno.

Quanto à sua realização, antes como agora, a tributação dá-se na própria pessoa jurídica.

Essa modalidade de tributação, por decorrência, oferecia algumas dificuldades quando se tratasse de sociedades anônimas que, mesmo não sendo de capital aberto, possuissem expressivo número de acionistas, na medida em que não fosse possível identificá-los ou em que a maior parte deles não tivesse qual quer participação gerencial.

Nesses casos, e noutros semelhantes, optava-se pela tributação indireta dos acionistas, cobrando-se o imposto na fonte, da própria pessoa jurídica, como dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses distribuídos a pessoas físicas pelas demais pessoas jurídicas (RIR/80, art. 544, II), cuja alíquota também era de 25%, tal como aquela fixada no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

A tributação na fonte, na forma do art. 544, II, do RIR/80, ou do art. 8º do Decreto-lei 2.065/83, é forma indireta de tributação dos sócios. Nesse sentido, dentre outros, o Acórdão da Câmara Superior nº CSRF/01-0.074/80, onde se lê:

"Os lucros das pessoas jurídicas, qualquer que seja a modalidade de sua apuração, sofrem dupla incidência do tributo: como ônus da pessoa jurídica que os produziu e como ônus do beneficiário, seja diretamente nas suas declarações, seja indiretamente nas fontes que os distribuíram (quer com obediência às normas contábeis e fiscais, quer sem aqueles requisitos, através de desvios de receitas)". (Grifei).

De modo que o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, menos do que instituir uma nova hipótese de incidência tributária, veio simplificar e uniformizar procedimentos de tributação que

7.

antes se apresentavam díspares e algo controvertidos.

Atente-se para o fato que nem se trata de tributar rendimentos que antes não fossem tributados. Muito pelo contrário, os mesmos rendimentos já eram tributados, de maneira tanto ou mais gravosa do que a atual. Pois, se a tributação era feita com base no art. 544, II, do RIR/80, a incidência era absolutamente igual, à mesma alíquota de 25% e também exclusivamente na fonte. Por outro lado, se a tributação era feita nas pessoas dos sócios, como lucros classificados na cédula F, muito dificilmente a pessoa física estaria sujeita a alíquota igual ou inferior a 25%.

É inquestionável, ainda, que a tributação exclusiva na fonte não retira a esta a qualidade de mero sujeito passivo responsável para a revestir da condição de sujeito passivo contribuinte. O que são tributados, na fonte, são os rendimentos auferidos pelos sócios, não rendimentos da pessoa jurídica. O ônus econômico do tributo acaba sendo suportado pelos sócios. Embora a tributação ocorra, no ato da distribuição dos rendimentos, o imposto é, no fim de contas, causado pela percepção dos rendimentos. O imposto de renda incide sobre renda auferida, não sobre o fato da sua distribuição, divorciado do verdadeiro fato gerador, que é o da percepção. A distribuição é meio para se chegar ao fim contemplado pela lei, que vem a ser a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Em suma: está por ser demonstrado (o que o V. Acórdão recorrido, com a devida vênia, não logrou fazer), que o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 tenha, efetivamente, criado ou majorado imposto de renda ou criado nova hipótese de incidência.

As vantagens da nova modalidade de tributação são notórias. Basta imaginar-se uma sociedade por quotas (nem é preciso mencionar as anônimas onde os problemas eram mais contundentes) onde os sócios gerentes tivessem omitido receitas desviando-as em benefício próprio e em que um determinado sócio, totalmente afastado das lides gerenciais, tivesse se retirado da sociedade

7. 3

Acórdão nº CSRF/01-0.633

de dois ou três anos antes do início da ação fiscal que detectou desvios de receitas ao tempo em que esse hipotético sócio integrava a sociedade. A superveniente ação fiscal, alcançando o quinquênio decadencial, ia atingir, por reflexo, o pobre do sócio já retirado, que nem ao menos sabia direito do que defender-se. Sabem os afeitos a estas lides que, uma vez procedente o feito principal, as possibilidades de defesa exitosa, no processo decorrente, são praticamente nulas.

Remanejada, como foi, essa modalidade de tributação através do Decreto-lei nº 2.065/83, minimizadas ficaram algumas situações potencialmente injustas.

Por outro lado, a questão do princípio da anterioridade da lei, a que alude o § 29 do art. 153 da C.F., e o art. 9º, II, do CTN, sofre significativos temperamentos em matéria de imposto de renda na fonte.

Uma ligeira pesquisa na legislação brasileira sobre a tributação na fonte é o quanto basta para se verificar que dezenas de textos legais atingiram os fatos geradores futuros ocorridos no mesmo ano em que tais diplomas foram editados e entraram em vigor.

É que o imposto de renda na fonte, de fato gerador instantâneo, como regra, sejam os beneficiários dos rendimentos residentes no Brasil ou no exterior, nada tem a ver com ano-base e exercício financeiro de cobrança a que aludem os textos legais citados sobre a anterioridade da lei.

O que a prática e a jurisprudência administrativa e judicial têm observado, ao longo de muitos anos, é a questão de resguardar o fato gerador ocorrido antes da lei nova. Não mais que isso.

Observe-se, acuradamente, o que se tem entendido e praticado, nomeadamente nas incidências sobre ganhos de capital e nas remessas para o exterior.



É torrencial a jurisprudência do T.F.R. (de uns tempos a esta parte), inclusive já sumulada, e do STR, por exemplo, a propósito da incidência do imposto de renda na fonte sobre remessas em pagamento de serviços técnicos, não importa onde prestados, após o advento do Decreto-lei nº 1418, de 03.09.75. Nenhum decisório judicial, que eu conheça, deslocou a incidência desse Decreto-lei para o primeiro dia do ano de 1976.

A coleta e a demonstração de exemplos análogos demandam o espaço de um livro, não de um voto.

Depois, como bem lembrou o douto Procurador que formulou o recurso especial ora apreciado, a decisão da Colenda 5ª Câmara não atentou para o fato de que o Decreto-lei nº..... 2.065, de 26.10.83, revogou expressamente toda a legislação em contrário, vale dizer, a modalidade de tributação, por decorrência, que se vinha praticando nos casos de omissões de receitas detectadas na pessoa jurídica.

Ora, como lembrado, se o Decreto-lei nº..... 2.065/83, no pertinente ao seu art. 8º, só pudesse ser aplicado aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.84, todos os fatos geradores ocorridos entre 28.10.83 e 31.12.83 não eram fatos geradores, nem podiam ser tributados.

Creio, ainda, que não se fez a adequada distinção entre existência, vigência, incidência e aplicação das normas jurídicas.

O Decreto-lei nº 2.065/83 entrou em vigor na data de sua publicação, segundo dispôs seu art. 45, o que se coaduna com o CTN e com a Lei de Introdução ao Código Civil.

O que o Acórdão recorrido quis dizer é que o Decreto-lei nº 2.065/83, embora existente, vigente e incidente, só seria aplicável a partir de 01.01.84. Todavia, como não fez as necessárias distinções, acabou incorrendo em algumas perplexidades. Veja-se, por exemplo, que, no voto seguido pela maioria, sustenta-se ter ocorrido o fato gerador na data do encerra

3

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 11060/001.180/84-95  
Acórdão nº CSRF/01-0.633

mento do balanço, isto é, em 31.12.83, para, em seguida, com base no art. 144 do C.T.N., afirmar-se que o lançamento deve reportar-se à data do fato gerador e reger-se pela lei então vigente (subentendido que o Decreto-lei nº 2.065/83 só vigeu a partir de 01.01.84).

Não se prestou atenção a alguns pontos importantes:

a) a lei vigente em 31.12.83 não era mais aquela anterior ao Decreto-lei nº 2.065/83, porque fora revogada por este;

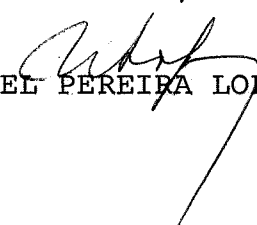
b) a lei vigente à data do fato gerador era, justamente, o Decreto-lei nº 2.065/83, ex vi do seu art. 45.

c) o problema não é, portanto, de vigência, mas de incidência e aplicação. A lei pode vigor e incidir mas não ser aplicável, como pode vigor e não incidir nem ser aplicável, ou, ainda, vigor, incidir e ser aplicável.

Em conclusão: o art. 8º do Decreto-lei nº..... 2.065/83 está em vigor desde a data de sua publicação (28.10.83), a partir de quando passou a incidir e a ser aplicável aos fatos geradores do imposto de renda na fonte nele previstos.

Dou provimento ao recurso especial.

Brasília-DF., 11 de abril de 1986

  
URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR