



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 19 de junho de 19 87.

ACORDÃO N.º CSRE/01-0.735

Recurso n.º - RD/105-0.098

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrida - QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.

IRF - DECORRÊNCIA - OMISSÃO DE RECEITAS - APLICAÇÃO, NO TEMPO, DOS ARTS. 8º DOS DECRETOS-LEI Nºs 2.064/83 e 2.065/83. A sistemática relativa à tributação exclusiva na fonte, introduzida pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.064/83, e mantida pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, é aplicável a partir de sua entrada em vigor (20 de outubro de 1983). A aplicação desses diplomas legais, a fatos geradores anteriores a 20.10.83, deverá observar, nos procedimentos voluntários e nos procedimentos de ofício, os critérios básicos expostos no Parecer Normativo CST nº 03/86.

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, negar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 19 de junho de 1987

URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.V

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA,
JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ANTONIO DA SILVA CABRAL, CARLOS
WALBERTO CHAVES ROSAS, LEVY VALÉRIO DE OLIVEIRA, LUIZ ALBERTO CA
VA MACEIRA, CARLOS AGOSTINHO A. OLIVETO, LOURIERDES FIUZA DOS SAN
TOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Con-
selheiro RUY CRUVINEL FILHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13433-000.094/85-50

RECURSO Nº: RD/105-0.098

ACÓRDÃO Nº: -CSRF/01-0.735

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à Quinta Câmara apela para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma do Acórdão nº 105-1.837, de 04.07.86, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 46.978, interposto por DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.

2. Num outro processo (nº 13433-000.095/85-12), dito matriz ou principal, a mesma contribuinte foi autuada por algumas irregularidades, dentre as quais omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, no ano-base de 1982, exercício de 1983, no valor de Cr\$ 2.948.960, sobre o que foi mantida a tributação no Acórdão nº 105-1.798, de 05.06.86.

3. O auto de infração que ensejou a tributação reflexa, objeto do presente processo, foi lavrado em 26.09.85. Nele se exige o imposto na fonte com base no art. 8º do Decreto-lei número 2.065/83.

4. No próprio auto os autuantes fazem referência à opção da contribuinte pela forma aqui tributada, com base na Portaria nº 303, de 17.06.85.

5. De fato, a fls. 02 encontra-se declaração da contribuinte nesse sentido, embora sem data.

6. Na sua impugnação a contribuinte limitou-se a requerer o sobrestamento do feito até o desfecho do processo matriz.

7. Mantida a tributação no processo matriz, em primeira instância, ali colheu igual sorte este litígio.

8. No recurso voluntário a contribuinte voltou a reiterar sua impugnação.

9. O Acórdão impugnado tem a ementa que se transcreve:

"DECORRÊNCIA - Decreto-lei nº 2.065/83 - Ainda que o art. 8º, do Decreto-lei nº 2.065/83 tenha simplificado e uniformizado procedimentos de tributação preexistentes, é incorreta a sua aplicação em períodos-base anteriores a 1983 se, apesar da opção facultada pela Portaria nº 303/85, o sujeito passivo impugna a tributação reflexa."

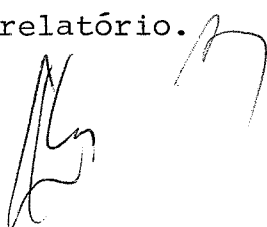
10. O recurso especial da Procuradoria é fundado no inciso II do art. 3º do Decreto nº 83.304/79.

Como paradigma citou o Acórdão nº 101-76.493, no qual se reconheceu eficácia à opção prevista na Portaria nº 303, de 17.06.85, mesmo para continuar discutindo o mérito da tributação.

11. Pelo despacho de fls. 74/78 foi admitido o recurso, por caracterizada a divergência.

12. Aberto o prazo para oferta de contra-razões, a contribuinte, dentro do período, trouxe os argumentos de fls. 84, pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso contém os pressupostos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

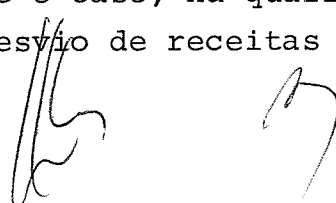
Como se sabe, o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83, publicado no D.O.U. de 28.10.83, estabeleceu que a diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução do lucro líquido do exercício, será considerado automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízos da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

O art. 45 do mesmo diploma legal fixou a sua entrada em vigor na data da respectiva publicação.

Esse Decreto-lei, no mesmo art. 45, revogou o Decreto-lei nº 2.064, de 19.10.83, em vigor desde a sua publicação em 20.10.83, cujo art. 8º tinha o mesmo teor do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

Conseqüentemente, a nova modalidade de tributação exclusiva na fonte, introduzida pelos citados Decretos-leis, entrou em vigor em 20.10.83 e não sofreu solução de continuidade.

Até então as omissões de receitas detectadas nas pessoas jurídicas, além de tributadas nestas, na incidência normal das pessoas jurídicas, eram tributadas também como lucros distribuídos, nas pessoas dos sócios, ou acionistas, ou dirigentes, ou titulares de empresas individuais, conforme o caso, na qualidade de beneficiários dos lucros traduzidos pelo desvio de receitas em seu



proveito, incluindo-se esses rendimentos na cédula F das correspondentes declarações de rendimentos.

Nesse sentido é vastíssima a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes.

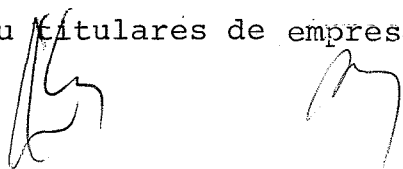
Em essência, os Decretos-lei acima nada mais fizeram do que erigir a pessoa jurídica em sujeito passivo responsável, na forma do art. 45 e seu parágrafo único do Código Tributário Nacional. Pois, consoante deixa claro esse dispositivo legal, "contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43 ..." A fonte pagadora é mera responsável pela sua retenção e recolhimento.

A rigor, modificou-se, apenas, a modalidade de cobrança do tributo, cujo encargo econômico acaba sendo suportado pelos mesmos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

O fato gerador do tributo, antes como a partir dos Decretos-lei nº 2.064/83 e 2.065/83, era e continua sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Em sendo essa renda tributada na fonte, determina-se o momento da ocorrência do fato gerador pela data do pagamento, por ser a mesma do recebimento, ou da percepção dos rendimentos.

Antes como depois do advento daqueles Decretos-lei o fato gerador ocorria e continua ocorrendo na data do balanço final da pessoa jurídica, por ser no balanço, ou a partir dele, que se configuram, inquestionavelmente, as omissões de receitas praticadas ao longo do exercício social. Até o balanço as omissões de receitas podem deixar de ser omissões mediante correções da escrituração. Não efetuadas as correções, e levantado o balanço, fica definitivamente caracterizado o desvio de recursos do movimento normal e escriturado da pessoa jurídica.

Antes do Decretos-lei nºs 2.064/83 e 2.065/83 as pessoas físicas sócias, acionistas ou titulares de empresas indivi-



duais deveriam incluir os rendimentos correspondentes aos recursos desviados das pessoas jurídicas nas suas declarações de rendimentos do exercício financeiro seguinte ao ano-calendário em que a pessoa jurídica tivesse encerrado seu período base.

A partir do advento dos mencionados Decretos-lei , cabe à pessoa jurídica fazer a retenção e o recolhimento do imposto devido na fonte. Se o não fizer, assume o encargo econômico do tributo, além de sujeitar-se às cominações legais pertinentes. Sendo a tributação exclusiva na fonte, os beneficiários dos rendimentos (sócios, acionistas e titulares de empresas individuais) não têm que incluir esses rendimentos na cédula F de suas declarações , por já tributados quanto à sua percepção.

Pode-se afirmar que, de um modo geral, a tributação na fonte, nos moldes introduzidos pelos citados Decretos-lei, é menos onerosa do que a incidente sobre os beneficiários, na sistemática anterior, considerados individualmente e em conjunto, a qual, invariavelmente, os enquadrava numa classe de renda bruta sujeita a alíquota bem superior a 25%.

Certamente levando em conta esses fatores, o Sr. Secretário da Receita Federal baixou a Instrução Normativa nº 52, de 08.05.84, dispondo que o tratamento tributário instituído pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.064, de 19.10.83, e mantido inalterado pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83, aplica-se a partir da publicação do primeiro diploma legal citado, ou seja, 20 de outubro de 1983, quer o fato gerador tenha ocorrido antes ou posteriormente àquela data.

Entretanto, esse entendimento revelou mais atenção aos aspectos econômicos do problema do que às suas implicações jurídicas, na medida em que determinou a aplicação da nova legislação a fatos geradores já ocorridos, quando os sujeitos passivos das correspondentes obrigações tributárias eram os próprios contribuintes



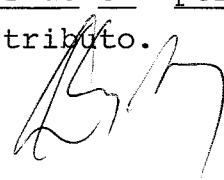
(sócios, acionistas e titulares de empresas individuais), e não a pessoa jurídica como fonte pagadora, vale dizer, sujeito passivo responsável.

Ademais, essa mesma Instrução Normativa explicitou, com acerto, que, para o efeito da incidência do imposto de renda na fonte em questão, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária na data do encerramento do balanço da pessoa jurídica.

Ora, de acordo com essa orientação, perfeitamente ajustada ao lançamento por homologação consentâneo com a nova sistemática de tributação na fonte, pelo fato da percepção dos rendimentos, em substituição ao anterior sistema de tributação desses mesmos rendimentos com base nas declarações de rendimentos, houve antecipação do elemento temporal do fato gerador. Isto, nos casos em que as pessoas jurídicas encerrassem seus exercícios sociais antes de 31 de dezembro de cada ano-calendário correlacionado com o exercício financeiro em que sócios, acionistas e titulares de empresas individuais devessem apresentar as respectivas declarações de rendimentos e nelas incluir os lucros correspondentes às receitas omitidas nas pessoas jurídicas.

Por essas razões, os feitos subidos a julgamento no 1º Conselho de Contribuintes em que houvera aplicação, das regras pertinentes à nova ordem, a fatos geradores anteriores ao advento dos Decretos-lei nºs 2.064/83 e 2.065/83, obtiveram provimento dos respectivos recursos voluntários, por erro na identificação do sujeito passivo.

Veio, então, a Portaria Ministerial nº 303, de 17.06.85, publicada no D.O.U. de 18.06.85, facultar às pessoas jurídicas distribuidoras dos lucros a aplicação do tratamento tributário instituído pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.064/83, mantido pelo art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, ou seja, a partir de 20 de outubro de 1983, mesmo que o fato gerador haja ocorrido em período-base anteriores a 1983, vedada a restituição de tributo.



A terminologia adotada na Portaria sugere algumas dúvidas quanto ao seu alcance, nomeadamente no que diz respeito, também, ao exercício da opção e conservação do direito de continuar discutindo a legitimidade da tributação.

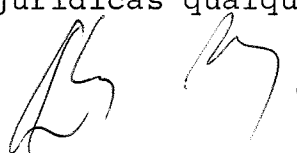
Pois, a Portaria ao dispor que é facultado às pessoas jurídicas aplicar o tratamento fiscal da tributação exclusiva na fonte, terá querido significar que lhes é facultado optar por essa modalidade de tributação e tomar a iniciativa para que ela se efetive, mesmo porque a aplicação da lei tributária, no sentido técnico-jurídico, não é deferida nem deferível aos contribuintes.

Então, "aplicar o tratamento tributário", na expressão utilizada na Portaria, só poderia significar a faculdade, pura e simples, de a própria pessoa jurídica, dando-se conta de que incorrera em omissões de receitas, sanassem, espontaneamente, a irregularidade tributária.

O sentido mais próximo de aplicar, no contexto da Portaria, seria "adotar o tratamento tributário", o qual também expressaria a idéia de optar por pagar sem direito a discutir o mérito da tributação.

De qualquer maneira, aplicar, ou adotar, ou termos semelhantes, não poderiam abrigar a possibilidade de aplicar condicionalmente, por ser ilógico que a pessoa jurídica "raciocinasse" em termos tais como: "eu aplico o tratamento tributário instituído pelos arts. 8º do Decreto-lei nº 2.064/83 e 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 se o tributo for devido, com o que não concordo."

Além de muito estranho esse raciocínio, como é fácil depreender pelo simples enunciado, ainda conta com dois óbices de ordem prática: o primeiro, é a expressa vedação de restituição de tributo, contida na Portaria, o que afasta a aplicação para posterior discussão. O segundo é que, havendo lançamento tributário por iniciativa do fisco, não resta às pessoas jurídicas qualquer hipóte



ACÓRDÃO Nº-CSRF/01-0.735

se de aplicar tratamento fiscal algum, porque as normas legais aplicáveis já foram aplicadas por quem de direito.

Considere-se, ainda, que a citada Portaria número 303/85 defere às pessoas jurídicas a faculdade de aplicar o tratamento tributário dos referidos Decretos-lei, mas silenciou, completamente, quanto à hipótese de que o mesmo tratamento fosse aplicado pelas autoridades tributárias, por iniciativa própria, vale dizer, no exercício de suas funções fiscalizadoras do cumprimento das normas tributárias por parte dos contribuintes.

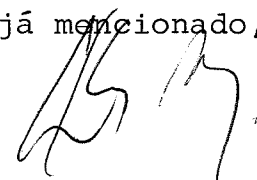
Tanto é verdadeiro o surgimento de dúvidas sobre a matéria que algumas delas foram encaminhadas à Coordenação do Sistema de Tributação sob a forma de consultas, conforme consta' do Parecer Normativo CST nº 3, de 05.02.86.

Esse Parecer sustenta (item 5.2) que o Decreto-lei nº 2.065/83 entrou em vigor na data de sua publicação e que, por essa razão, as disposições de seu art. 8º aplicam-se a fatos geradores ocorridos a partir do período-base encerrado em qualquer dia do ano de 1983. Ao mesmo tempo afirma que esse é o entendimento constante do item I da Instrução Normativa S.R.F. número 52/84.

Ora, o item I da referida IN dispôs que a regra dos arts. 8º do Decreto-lei nº 2.064/83 e 8º do Decreto-lei número 2.065/83 aplicar-se-ia a partir de 20.10.83, "quer o fato gerador tenha ocorrido antes ou posteriormente àquela data", mas, de modo algum deixou claro que o "antes daquela data" retroagia, apenas, até o início do ano de 1983.

Na prática, segundo se observou nos processos subidos a julgamento no 1º Conselho de Contribuintes, as autuações aplicando a sistemática introduzida pelos referidos Decretos-lei alcançaram fatos geradores ocorridos em 1982, 1981, 1980 e assim por diante.

No entanto, consoante já mencionado, o item II da



ACÓRDÃO Nº-CSRF/01-0.735

citada IN-SRF nº 52/84 definiu, com acerto, que o fato gerador da tributação na fonte ocorre na data do encerramento do balanço da pessoa jurídica.

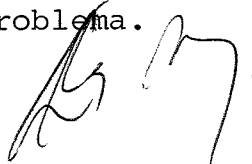
Trata-se evidentemente, de fato gerador instantâneo; como é característico da tributação na fonte.

Por essa razão, considero que o Parecer Normativo CST nº 03/86 também não foi feliz na parte em que admitiu a tributação na fonte, pela modalidade introduzida pelos citados Decretos-lei nºs 2.064/83 e 2.065/83, a todos os fatos geradores a partir do período-base encerrado em qualquer dia do ano de 1983. É que, ao expressar esse entendimento, acabou estendendo a aplicação das novas regras a fatos geradores anteriores ao advento dessas regras jurídicas, ou seja, às hipóteses em que as pessoas jurídicas tenham encerrado seus exercícios sociais em 1983, mas antes de 20.10.83. Continuaríamos, assim, com o problema da aplicação de lei tributária a fatos geradores que lhe fossem anteriores, vale dizer, em flagrante colidência com o art. 144, "caput", do Código Tributário Nacional.

Na verdade, prefiro a interpretação que vem sendo adotada no 1º Conselho de Contribuintes, segundo a qual a nova tributação exclusiva na fonte aplica-se, apenas, aos casos de pessoas jurídicas que tenham encerrado seus balanços a partir de 20.10.83.

Por outro lado, o mesmo PN-CST nº 03/86, louvado na Portaria nº 303/85, está perfeito na parte em que explicita o Ato Ministerial na sua aplicação ao "Procedimento Voluntário", isto é, quando as pessoas jurídicas se dão conta, antes de qualquer procedimento fiscal, de que receitas foram omitidas em sua escrituração, e desejem sanar a irregularidade do ponto de vista fiscal.

Já no que diz respeito aos procedimentos de ofício, procura conciliar a legalidade com as preferências ou conveniências das pessoas interessadas no problema.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13433-000.094/85-50

ACÓRDÃO Nº-CSRF/01-0.735

Assim, no item 5.1 começa de maneira correta ao aludir ao art. 144 do CTN recomendando que o Auto de Infração ("rectius": lançamento) deve ser lavrado com observância da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, que reafirma ser a data do encerramento do exercício social.

Depois, claudica, ao considerar que o divisor da sistemática antiga para a atual, de tributação exclusiva na fonte, deu-se em 31.12.82, esquecido de que entre 01.01.83 e 19.10.83 inexistia regra jurídica permitindo, ou determinando, a tributação na fonte.

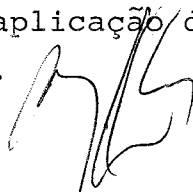
Ora, conforme salientado linhas acima, a data de 31.12.82 preferida no PN deve ser deslocada para 19.10.83, último dia do período anterior àquele regido pelos Decretos-leis nºs 2.064/83 e 2.065/83.

Prossegue o PN esclarecendo que, em relação aos fatos geradores ocorridos nessa fase anterior, os lançamentos de ofício devem identificar como sujeitos passivos, na tributação reflexa, os beneficiários das distribuições de lucros realizados por força das omissões de receitas nas pessoas jurídicas.

Entretanto, permite a opção das pessoas físicas e jurídicas envolvidas, pela tributação nas pessoas dos beneficiários, nas respectivas declarações de rendimentos, ou nas pessoas jurídicas, exclusivamente na fonte, mediante requerimento assinado pela pessoa jurídica e beneficiários da distribuição de lucros", dentro do prazo para impugnação (item 5.5).

Em consequência, será sustada a tramitação do feito contra os beneficiários e outro lançamento será feito tendo por sujeito passivo a pessoa jurídica, observadas as condições e cautelas preconizadas no referido PN.

Reconhece-se a razoabilidade dos critérios ex postos no PN quanto à aplicação da Portaria nº 303/85 aos casos de procedimento de ofício.



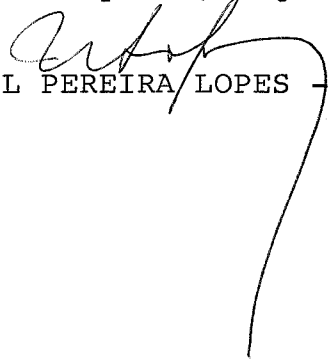
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13433-000.094/85-50
ACÓRDÃO Nº-CSRF/01-0.735

No caso destes autos, o lançamento e a opção da contribuinte foram anteriores ao advento do PN-CST nº 03/86.

Contudo, parece-me inquestionável que qualquer exegese da citada Portaria não poderia conduzir ao entendimento de que, nos fatos geradores anteriores a 19.10.83, o lançamento poderia ser efetuado diretamente contra a pessoa jurídica, mediante simples opção desta, sem audiências dos beneficiários dos lucros, verdadeiros sujeitos passivos.

Deu-se interpretação erroneamente ampliativa à Portaria, antes que a Coordenação do Sistema de Tributação viesse esclarecer a questão, disciplinando-a.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso. 


URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE E RELATOR