



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS.

Sessão de 19 de junho de 19 87

ACORDÃO Nº-CSR/01-0.737

Recurso n.º RD/105-0.112

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrid QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: TRANSLIDER TRANSPORTADORA LTDA.

IRF - DECORRÊNCIA - VIGÊNCIA, INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO DO ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83 - A finalidade do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 foi a de uniformizar a legislação existente sobre tributação de lucros omitidos pela pessoa jurídica e considerados automaticamente distribuídos aos sócios ou acionistas, conforme reiterada jurisprudência desta Câmara. Neste caso, sua aplicação poderia ocorrer no mesmo exercício de sua vigência, sem ferir o princípio da anterioridade da lei. A aplicação deste dispositivo, no entanto, não alcança a diferença verificada na determinação do resultado da pessoa jurídica, por omissão de receita ocorrida no ano-base de 1981, tendo em vista que o disposto nos artigos 105 e 144 do C.T.N. e no art. 153, § 29, da Constituição da República vedam tal procedimento, sendo que o reflexo deverá ser imputado aos sócios da pessoa jurídica, incluindo-o na cédula "F" de suas respectivas declarações de rendimentos, nos termos do art. 34, inciso I, do RIR/80.

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

Assinatura manuscrita, possivelmente de um dos membros do Conselho de Contribuintes.

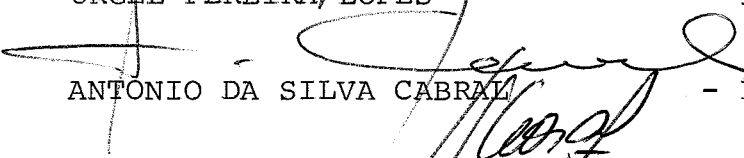
V.V

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir a tributação relativa ao ano de 1981, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Cons. Luiz Alberto Cava Maceira que negava provimento.

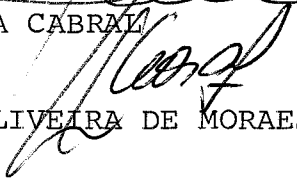
Sala das Sessões (DF), em 19 de junho de 1987.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, LEVY VALÉRIO DE OLIVEIRA, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Cons. RUY CRUVINEL FILHO.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13687/000.010/85-88
Recurso nº RD/105-0.112
Acórdão nº CSRF/01-0.737
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo: TRANSLIDER TRANSPORTADORA LTDA

2.

R E L A T Ó R I O

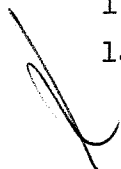
A Procuradoria da Fazenda Nacional junto à Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, não se conformando com a decisão prolatada no Acórdão 105-1.901, de 02.09.86, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, contra essa decisão, com base no art. 3º, incisos I e II do Decreto nº 83.304, de 28.03.79.

O referido Acórdão está assim ementado:

"VIGÊNCIA DO ART. 8º DO DECRETO-LEI Nº 2.065, de..... 26.10.83 - É inaplicável a regra contida no Art.8º do Decreto-lei nº 2.065/83, sobre a tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 25%, incidente sobre o lucro considerado automaticamente distribuído aos sócios, para o exercício financeiro de 1984, ano-base 1983, bem como a exercícios anteriores. É de se observar o princípio da anterioridade na imposição tributária (Art. 153, § 29, da C.F.)."

Tratava-se de hipótese de tributação exclusiva na fonte, com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, em razão de omissão de receita apurada no encerramento do balanço da pessoa jurídica, em 31 de dezembro de 1983, e, assim, tributada, por decorrência, por ser considerada automaticamente distribuída aos sócios.

Entendeu a Câmara recorrida que a tributação é insubsistente, uma vez que se trata de hipótese em que o fato gerador ocorreu em 31.12.83, quando ainda não vigia o Decreto-lei nº 2.065/83, que foi editado somente em 26.10.83 e que, portanto, só passaria a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 1984. Se o referido diploma legal criou nova hipótese de incidência, sua aplicação só poderia se dar a partir de 1984, por força do disposto no art. 104 do C.T.N. No caso, a tributação deveria ter sido feita na cédula "F" do beneficiário, consoante determina o art. 34, inciso I, do

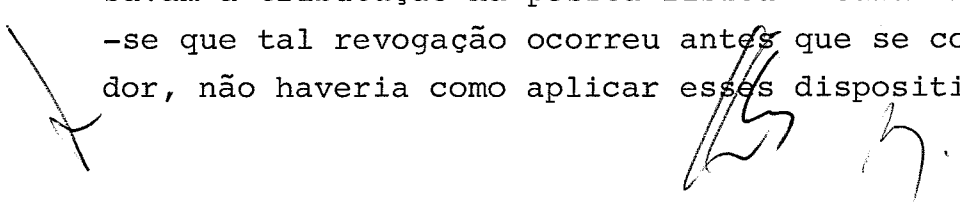


RIR/80, em obediência ao disposto no art. 144 do C.T.N.

O recurso do Procurador adotou como válida a premissa posta no voto condutor daquele julgado, no sentido de que o fato gerador ocorreu em 31.12.83, que foi a data do encerramento do balanço, quando os lucros representados pela omissão de receitas na pessoa jurídica devem ser automaticamente atribuídos aos sócios. De resto, ela decorre do próprio art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, que fala em diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica e está afirmada, também, na Instrução Normativa SRF nº 052, de 08.05.84, segundo a qual considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária na data do encerramento do balanço da pessoa jurídica, motivo este que, aliás, impediu a aplicação da própria Instrução Normativa aos anos anteriores até 1982. Por outro lado, sendo certo que o fato gerador tenha ocorrido em 31.12.83, não há dúvida de que, em 1984, o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 já seria aplicável.

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) que 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 C.T.N. 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 gera - dor, não haveria como aplicar esses dispositivos ao caso concreto, o



que só confirma a aplicação, à espécie, do citado Decreto-lei.

O recurso da D. Procuradoria invoca, ainda, divergência de julgados, com relação à aplicação do Decreto-lei nº 2.065/83 às omissão de receita ocorrida no ano de 1980. Disse o I. Procurador:

"2. O caso é de tributação exclusivamente na fonte, com base no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, de omissão de receita apurada no encerramento de balanços da pessoa jurídica, nos anos de 1980 e 1983, e, assim, tributada por decorrência, por ser considerada automaticamente distribuída aos sócios.

3. Assim, com relação ao ano de 1980, a decisão recorrida deu provimento ao recurso do sujeito passivo por unanimidade de votos; com relação ao ano de 1983, o provimento foi dado por maioria de votos. Daí o presente recurso especial, que se fundamenta no art. 3º, incisos I e II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, conforme será exposto a seguir.

ANO DE 1980

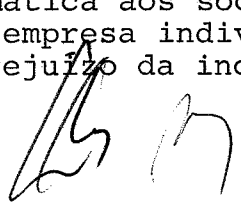
4. Com relação ao ano de 1980, a tributação pelo regime do art. 8º do DL-2.065/83 está amparada em opção manifestada às fls. 90 e 91 do processo, com base no que faculta a Portaria nº 303, de 17.06.85, do Ministro da Fazenda, como se vê do relatório que integra o acórdão recorrido.

5. Não reconhecendo eficácia à opção exercida com base na citada Portaria nº 303/85, o acórdão recorrido divergiu de decisão adotada pela egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 101-76.493, por unanimidade de votos, sendo Relator o culto Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, como faz prova a cópia anexa.

6. Em sua ementa, o acórdão divergente assinalou:

".....

DECORRÊNCIA - Reconhecida, no processo matriz, a ocorrência do fato econômico com inequívoca repercussão na fonte pagadora, é de se manter a tributação reflexa, consubstanciada na decisão recorrida. Com o advento do art. 8º do Dec.lei 2.064/83, reproduzido no Decreto-lei 2.065/83, as infrações que impliquem em repassagem de lucros pressupõem distribuição automática aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, conforme o caso, e, sem prejuízo da incidência do imposto de



renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%. A Portaria (MF) 303, de 17 de junho de 1985, permite que a empresa opte por esse regime em relação aos casos ocorridos antes da vigência do referido decreto-lei."

(GRIFOS DA TRANSCRIÇÃO)

E, no corpo do voto, destaca-se a seguinte passagem:

"Tendo em vista que parte das omissões de receita referia-se ao ano de 1982, e face às determinações constantes da Portaria (MF) 303, de 17.06.85, a empresa foi instada a pronunciar-se sobre a faculdade ali inserta (fls. 04), anuindo com a sua aplicação à espécie (fls. 05)."

"... hipóteses são idênticas: Omissão de receita anterior ao ano de 1983, com opção pela tributação segundo o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 (na pessoa jurídica), com base na Portaria MF nº 303, de 17.06.85. Enquanto o acórdão recorrido não reconheceu eficácia à opção exercida pela pessoa jurídica, o acórdão divergente reconheceu válida tal opção."

Pelo despacho de fls. 170/174, o Presidente da 5ª Câmara deu seguimento ao recurso.

Ciente, em 11.12.86, a contribuinte não ofereceu as contra-razões.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso preenche os requisitos para sua apresentação e, por isso, dele tomo conhecimento.

ANO DE 1983

Trata-se de saber se o art. 8º do Decreto-lei nº..... 2.065/83 seria aplicado com relação a um fato gerador ocorrido em 31.12.83, sabendo-se que esse diploma legal tinha sido publicado em 26.10.83.

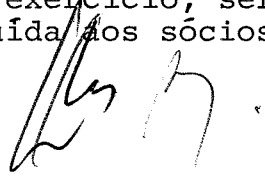
A matéria já foi solucionada por esta Câmara Superior, na sessão do dia 20.06.86, que apreciou o Recurso nº 45.943. Foi Relator da matéria o Cons. Urgel Pereira Lopes, em cujo voto, aprovado por unanimidade, foi fixada a tese de que:

"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 a sua incidência e aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua entrada em vigor."

Sendo a matéria pacífica, neste Colegiado, limito-me a apontar, apenas, alguns aspectos, adotando, na íntegra, os fundamentos do bem elaborado voto do Cons. Urgel Pereira Lopes.

Conforme se ressaltou, o art. 8º do Decreto-lei nº... 2.065/83 não teve por fim criar, propriamente nova incidência, mas uniformizar a legislação existente. Diz o art. 8º:

"A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que impliquem redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou ti-

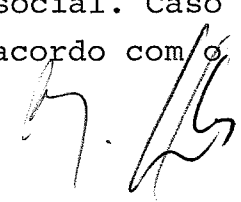


tular da empresa individual e sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)."

Quem vinha acompanhando a legislação referente a lucros distribuídos, ou considerados distribuídos, aos sócios, sabia que a distribuição, em si, provocava duas espécies de incidências : uma na pessoa jurídica e outra nas pessoas físicas dos sócios ou acionistas. A tributação na pessoa física era feita, de maneira geral, na cédula "F", de acordo com o art. 34, inciso I, do RIR/80. As discussões começavam quando a distribuição se dava numa sociedade anônima. Por não poder identificar o beneficiário dos rendimentos distribuídos, a fiscalização começou a tributar a distribuição de lucros, nas sociedades anônimas, exclusivamente na fonte. No Acórdão nº CSRF/01-0.074/80, este Colegiado entendeu que a tributação na fonte é forma indireta de tributação do sócios. Chegou-se, mesmo, a dizer nesse Acórdão:

"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)."

Continuava a existir, no entanto, discussão acerca da alíquota aplicável: para uns seria a alíquota de 40%, de acordo com o art. 570 do RIR/80, pois tal distribuição deveria ser encarada como tendo sido feita a beneficiário não identificado; para outros, dever-se-ia aplicar a alíquota de 25%, na forma do art. 544, inciso II, do RIR/80. Naquela ocasião, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestou, mediante o Acórdão nº CSRF/01-0.285/82, no qual se assentou a tese de que a tributação sobre lucros camufladamente distribuídos deveria ser feita na cédula "F", no caso de sociedade anônima de capital fechado em que se identificassem os acionistas e sua participação no capital social. Caso isso não ocorresse, a incidência seria na fonte, de acordo com o disposto no art. 544, in



ciso II, do RIR/80.

Dentro desse contexto é que se deve entender o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83. Por isso é que a exposição de motivos acentuou o seguinte:

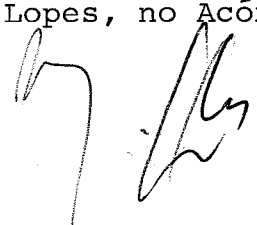
"Atualmente, enquanto nas sociedades anônimas de capital aberto esse valor é tributado na fonte, nas de capital fechado e em outros tipos de sociedade ele é tributado na cédula "F" da declaração do beneficiário (sócios ou acionistas). O dispositivo visa, pois uniformizar o tratamento tributário." (grifei)

Como muito bem ressaltou o Cons. Urgel Pereira Lopes, no Acórdão CSRF/01-0.663, acima citado:

"Atente-se para o fato de que não 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%."

Bastariam estas considerações para se deixar de lado a tese sustentada pela Câmara recorrida, que baseou sua decisão no princípio da anterioridade da lei. Quer se considere o disposto no art. 153, § 29, da Constituição, quer se olhe para o art. 9º, inciso II, do CTN, quer se leia o art. 104 do mesmo Código, a conclusão será a mesma: a aplicação do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 a fato gerador ocorrido em 31.12.83 não fere o princípio da anterioridade, pois este dispositivo não criou imposto, nem majorou sua alíquota mas simplesmente uniformizou a legislação já existente.

Não me posso furtar de transcrever parte do voto do Cons. Urgel Pereira Lopes, no Acórdão CSRF/01-0.663/86, na parte que diz o seguinte:



"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 a 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 encerramento 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 do Decreto-lei nº 2.065/83, por que fora revogada por este;

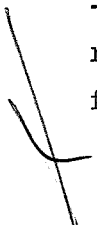
b) a lei vigente à data do fato gerador era, justamente, o Decreto-lei nº 2.065/83, ex-vi do seu art. 45.

c) o problema não é, portanto, de vigência, mas incidência a 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 ser aplicável aos fatos geradores do imposto de renda na fonte nele previstos."

ANO DE 1980

O recurso do I. Procurador envolve, também, divergência de julgados. Enquanto o acórdão recorrido nega aplicação do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 a fatos geradores anteriores ao ano-base de 1983, o Acórdão nº 101-76.493, de 12.03.86, da E. 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, entende o contrário, conforme se vê de sua ementa, assim redigida:



"DECORRÊNCIA - Reconhecida, no processo matriz, a ocorrência do fato econômico com inegável repercussão na fonte pagadora, é de se manter a tributação reflexa, consubstanciada na decisão recorrida. Com o advento do art. 8º do Dec.lei 2.064/83, reproduzido no Decreto-lei 2.065/83, as infrações que impliquem em repassagem de lucros pressupõem distribuição automática aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual, conforme o caso, e, sem prejuízo da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%. A Portaria (MF) 303, de 17 de junho de 1985, permite que a empresa opte por esse regime em relação aos casos ocorridos antes da vigência do referido decreto-lei."

Conforme disse o Presidente, ao admitir o recurso do
Procurador:

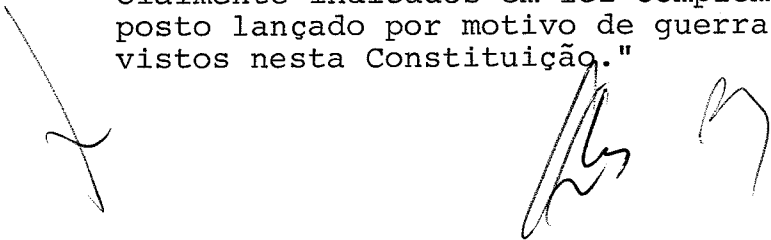
"O dissídio jurisprudencial está evidenciado uma vez que o Acórdão indicado e comprovado como divergente tratou da mesma matéria que versou o "decisum" recorrido, ou seja, tributação exclusiva na fonte face a omissão de receita na pessoa Jurídica, verificando-se a existência de julgados dissidentes, tendo em vista que naquele foi negado e neste foi dado provimento por entender que a regra do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 não é aplicável ao exercício de 1984, ano-base de 1983, bem como a exercícios anteriores."

No caso presente, a aplicação do art. 8º do Decreto - lei nº 2.065/83 a fatos geradores pretéritos haveria de ferir o princípio da legalidade, inserto no art. 153, § 29, da Constituição da República, segundo o qual:

"Art. 153 - (omissis)

.....

§ 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o Imposto sobre Produtos Industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição."



Além do mais, os artigos 144 e seu parágrafo 1º, bem como o 105 do Código Tributário Nacional assim dispõem:

"Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente a ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliados os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros."

.....
"Art. 105 - A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116."

A matéria, de resto, já foi objeto de apreciação por este Colegiado, na sessão do dia 14.11.86, em cujo Acórdão nº CSRF/01-0.702 está assentada a seguinte tese constante de sua ementa:

"IRF - OMISSÃO DE RECEITA - TRIBUTAÇÃO REFLEXA. 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, não alcança a diferença verificada na determinação do resultado da pessoa jurídica, por omissão de receita detectada nos anos-base de 1981 e 1982, tendo em vista o disposto nos artigos 105, 114 e 144 do C.T.N. e art. 153, § 29, da C.F. (E.C. nº 1/69).

O reflexo deve ser imputado aos sócios da pessoa jurídica, incluindo-o na Cédula "F" de suas respectivas declarações de rendimentos, nos termos do art. 34, inciso I, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80."

O Relator da matéria foi o Cons. Amador Outereiro Fernández, que assim se expressou:

"Na espécie dos autos, trata-se de fato gerador já ocorrido (pretérito), pois, de acordo com os elementos que instruem a ação fiscal, a "situação defini

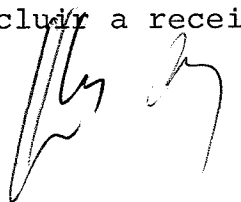
da em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", caracterizou-se nos balanços de 31.12.81 e..... 31.12.82, portanto, a sua disponibilidade tem lugar, segundo uns nos últimos momentos do ano-base; segundo outros, nos primeiros momentos do exercício seguinte, no caso de 1.1.82 e 1.1.83.

Como a incidência na fonte, na presente hipótese, foi instituída em substituição à incidência na declaração de rendimentos dos sócios, prevista no art. 34, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto número 85.450, de 04.12.80, o fato gerador deve ser considerado ocorrido no primeiro dia do exercício financeiro tendo em vista que, até o fechamento do balanço, a pessoa jurídica pode incluir na escrita a receita que omitira e, se não fiscalizada antes da entrega da declaração de rendimentos, por ocasião desta, ainda poderá oferecer à tributação a importância não escriturada.

Portanto, o disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83 não pode alcançar aqueles fatos geradores ocorridos em 01.01.82 e 01.01.83. Deste modo, a empresa em epígrafe é parte ilegítima para figurar como sujeito passivo da presente relação jurídico-tributária."

Aplicar-se o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 a um fato gerador pretérito seria ferir o princípio da legalidade, além de ferir o princípio da irretroatividade da lei. Embora tendo por fim uniformizar a legislação tributária, a lei de 1983 não poderia ser aplicada ao caso de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, cuja tributação, no caso de decorrência, em razão de omissão de receitas era, indiscutivelmente, realizada com base no art. 34, inciso I, do RIR/80. Quando se diz que esse artigo se aplica aos fatos geradores ocorridos em 31.12.83 não se está procedendo a uma aplicação retroativa da lei, pois o referido diploma não só estava em vigor, nessa ocasião, como também já incidia sobre os fatos geradores ocorridos nessa data.

Não há dúvida de que a tributação na fonte, no caso do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, já encontrou uma situação de finida e um fato gerador já ocorrido e sujeito à legislação da época, que era o art. 34, I, do RIR/80. Uma vez que, até o fechamento do balanço, a empresa poderia incluir a receita omitida, o fato ge-



rador da omissão de receitas só ocorre nessa ocasião, razão pela qual o decreto-lei alcançou os fatos geradores ocorridos em 31.12.83. Aliás, a empresa poderia, se não fiscalizada, incluir em sua declaração de rendimentos apresentada em 1984, as omissões ocorridas em 1983. Em se tratando do exercício de 1981, ano-base de.... 1980, no entanto, nenhuma destas razões poderia ser aplicada à hipótese dos autos.

Cumpre, ainda, descer mais a fundo na análise do caso em julgamento, observando-se o seguinte:

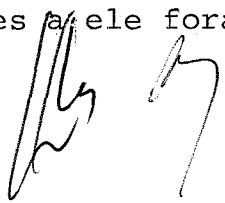
a) o lançamento, com relação ao exercício de 1981, ano-base de 1980, foi nulo, por erro na identificação do sujeito passivo;

b) ainda que o lançamento tivesse sido válido, o contribuinte não poderia ter feito opção no momento em que o lançamento fora elaborado, eis que ainda não baixada a portaria ministerial que permitia essa opção;

c) a repartição não poderia ter-se antecipado à opção do contribuinte e lançado na fonte.

O lançamento infringira o art. 10 do Decreto-lei nº... 70.235/72, que exige conste do auto de infração a qualificação do autuado. De resto, o próprio art. 142 do C.T.N., ao definir o lançamento esclarece que este é um ato administrativo no qual deve constar, como elemento subjetivo, a identificação do sujeito passivo.

O lançamento deveria ter sido feito, portanto, contra os sócios da recorrente, tributando-se na cédula "F", de acordo com a participação de cada um no capital social, o montante da receita omitida e considerada automaticamente distribuída a eles. A circunstância de a empresa ter manifestado sua intenção de optar pela tributação na fonte não tem o condão de convalidar um lançamento nulo, pois todos os atos posteriores a ele foram eivados de nulidade.



A Procuradoria da Fazenda Nacional pretende, no entanto, se aplique ao caso em julgamento a Portaria Ministerial nº ... 303, de 17.06.85, publicada no D.O.U. do dia 18.06.85, cujo texto é o seguinte:

"É facultado à pessoa jurídica distribuidora dos lucros aplicar o tratamento tributário instituído pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 2.064, de 19 de outubro de 1983, mantido inalterado em artigo de igual número do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, a partir da publicação do primeiro diploma legal citado, ou seja, 20 de outubro de 1983, mesmo que o fato gerador haja ocorrido em períodos-base anteriores a 1983, vedada a restituição de tributo."

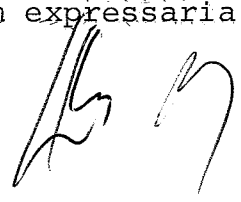
No voto que acaba de ser proferido no Acórdão nº..... CSRF/01-0.735, de 19.06.87, pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, ficou assentado, em caso semelhante ao que está em julgamento, não ser possível aplicar-se a referida portaria. Faço minhas as palavras do ilustre Relator, que assim se expressou:

"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 as 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, sanar, 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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº CSRF/01-0.737

por pagar sem direito a discutir o mérito da tributa-
ção.

De qualquer maneira, aplicar, ou adotar, ou ter mo semelhante, 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 hipótese de aplicar tratamento fiscal algum, porque as normas legais aplicáveis já foram aplicadas por quem de direito.

Considere-se, ainda, que a citada Portaria nº 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 1.983. Ao mesmo tempo afirma que esse é o entendimento constante do item I da Instrução Normativa SRF nº 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 nº 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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº CSRF/01-0.737

deixou claro que o "antes daquela data" retroagia, apenas, até o início do ano de 1.983.

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 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.

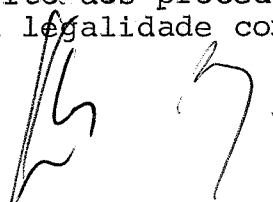
Tratar-se, evidentemente, de fato gerador instantâneo, como é característico da tributação na fonte.

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 dêm 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 preferên-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº CSRF/01-0.737

cias ou conveniências das pessoas interessadas no problema.

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-lei 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 realizadas por força das omissões de receitas nas pessoas jurídicas.

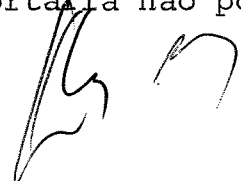
Entretanto, permite a opção das pessoas físicas e jurídicas envolvidas, pela tributação nos beneficiários, nas respectivas declarações de rendimentos, ou nas pessoas jurídicas, exclusivamente na fonte, mediante requerimento assinado pela pessoa jurídica e beneficiários da distribuição de lucros, dentro 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 expostos no PN quanto à aplicação da Portaria nº 303/85 aos casos de procedimento de ofício.

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



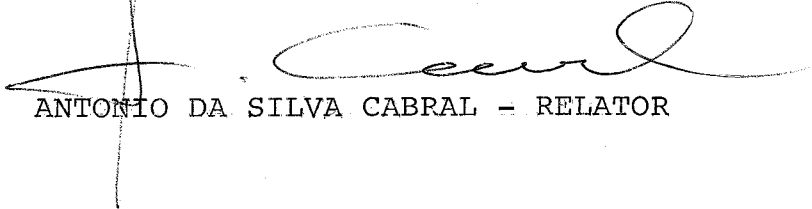
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº CSRF/01-0.737

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 audiência 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.

À vista de todo o exposto, voto no sentido de se dar provimento parcial ao recurso a fim de se restabelecer a tributação na fonte, com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, sobre o montante da receita omitida e apurada no balanço encerrado em ... 31.12.83.

Brasília-DF., em 19 de junho de 1.987



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR