



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 24 de março de 1987

ACORDÃO Nº 105-2.198

Recurso nº 48.432 - IRF - ANO DE 1981

Recorrente FRIPAN - FRIGORÍFICO PARANAVAÍ LTDA.

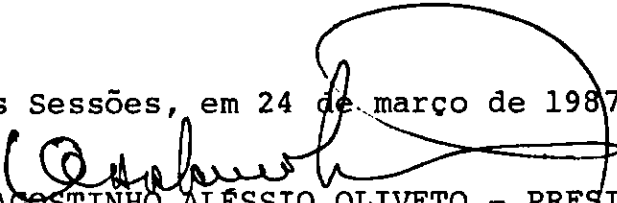
Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM MARINGÁ (PR)

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Aplicação da Lei a fato gerador ocorrido - 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 obrigação, e rege-se pela Lei então vigente (C.T.N. arts. 104 e 144),

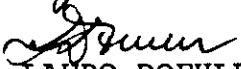
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRIPAN - FRIGORÍFICO PARANAVAÍ LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 24 de março de 1987


CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO - PRESIDENTE


HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO - RELATOR

VISTO EM  LAURO DOEHLER

SESSÃO DE: 28 MAI 1987

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: RD/105-0.127

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros.
v.v.

ros: Digésio Gurgel Fernandes, Luiz Alberto Cava Maceira, Aquiles Ro
drigues de Oliveira, José Rocha e Marinho Mendes Domenici. Ausente o
Conselheiro Denisar Silva de Medeiros.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'J' or 'D' followed by a flourish.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13955/000.031/86-95

RECURSO Nº: 48.432

ACÓRDÃO Nº: 105-2.198

RECORRENTE: FRIPAN - FRIGORÍFICO PARANAVAI LTDA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de tributação reflexa, decorrente de ação fiscal que, no processo nº 13955/000.030/86-22, apurou omissão de receitas praticada pela pessoa jurídica, relativamente ao exercício de 1982, período-base de 1981, no montante de Cr\$ 77.349.525,35 - padrão monetário da época.

Nestes autos exige-se, para o ano de 1981 nos termos do Auto de Infração de fls. 4, o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, a que se refere o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, calculado sobre a omissão de receitas.

Na impugnação de fls. 07/08 a contribuinte reporta-se às alegações de mérito produzidas na fase impugnativa do processo principal, aduzindo comentários sobre suas dificuldades em relação a eventual pagamento do crédito tributário.

Informação fiscal às fls. 10.

Cópia da decisão de primeira instância, prolatada em razão do julgamento de impugnação no processo matriz, às fls.11/13.

Acórdão nº 105-2.198

Com a decisão de fls. 14, assim ementada:

; * "IR - FONTE - DECORRÊNCIA: aplica-se ao processo de corrente o que foi decidido no processo principal, face à íntima relação de causa e efeito.

O valor apurado como receita omitida será considerado automaticamente distribuído aos sócios, para efeito de cobrança de imposto de renda exclusivamente na fonte.

Ação fiscal PROCEDENTE.",

a recorrida autoridade julgou improcedente a impugnação de fls.07/08, determinando a manutenção do lançamento contestado, com fundamento nos considerandos a seguir transcritos:

"CONSIDERANDO que a omissão de receitas operacionais, apurada no processo nº 13955/000030/86-22, foi integralmente mantida, conforme cópia da decisão às fls. 11/13;

CONSIDERANDO que é cabível o crédito tributário questionado, vez que o valor apurado como receita omitida, será considerado automaticamente distribuído aos sócios, e tributado exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, nos termos do Art. 8º do D.L. nº 2.065/83, conforme opção manifestada às fls. 02;

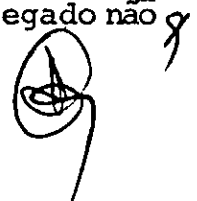
CONSIDERANDO tudo o mais que do processo consta;"

Ciência da decisão em 10.11.86 ("A.R." às fls. 17).

Recurso protocolizado em 27.11.86 (Carimbo de recepção às fls. 18).

No apelo a recorrente diz que não concorda com o entendimento do Delegado, de manter a exigência contestada porque a tributação da omissão de receitas foi integralmente mantida no processo matriz, e conclui:

"A requerente entende que seja ou não, este processo decorrente daquele outro, lá o Sr. Delegado não



Acórdão nº 105-2.198

levou em conta, diversos argumentos que está também submetendo à apreciação do Conselho de Contribuintes.

Por esse motivo, cabe à requerente informar que não aceita a tributação que foi mantida naquele outro processo, motivo pelo qual, entendemos que o caso deve ser revisto pelo Conselho de Contribuintes."

O recurso da contribuinte no processo principal tomou o nº 91.041, foi julgado nesta 5ª Câmara em sessão de 24/03/86, quando seus membros resolveram, por unanimidade de votos, manter a exigência do crédito tributário calculado para o exercício de 1982, período-base de 1981, no regime fiscal de pessoa jurídica.

O acórdão do referido julgamento tomou o nº 105-2.197 e sua ementa tem o teor seguinte:

"LUCRO REAL - Omissão de receitas - Notas fiscais de vendas não contabilizadas - Adiciona-se ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, o valor da receita omitida correspondente às notas fiscais de vendas não contabilizadas, sem se cogitar dos respectivos custos, porque estes somente são computáveis na apuração do resultado no regime normal de escrituração de receitas e custos correspondentes."

É o relatório.

Acórdão nº 105-2.198

V O T O

Conselheiro HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO, relator

O recurso foi interposto no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Trata-se, como se vê do relatório, de tributação re flexa, com fundamento no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 e nas disposições da Portaria MF nº 303/85.

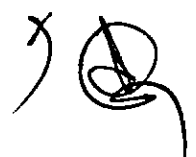
Pretende-se com apoio nos atos citados sustentar-se a tributação relativamente ao ano de 1981.

Em que pese a existência da Portaria nº 303/85, e não obstante a expressa concordância da contribuinte com a forma de incidência em causa, manifestada em opção às fls. 02), mas não ratificada no recurso, entendo incabível aplicar-se ao caso as disposições do artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

Em todo os votos por mim proferidos em recursos que trataram de matéria idêntica à que ora está em julgamento manifestei entendimento - acolhido pela maioria desta Câmara - no sentido de que a aplicação do disposto no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 só é válida a partir de 1º de janeiro de 1984.

Os motivos que fundamentam referido entendimento estão consubstanciados na ementa a seguir reproduzida:

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Aplicação da Lei a fato gerador ocorrido - 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 ocorre a sua publicação. Por isso que, na constituição do crédito tributário, o lançamento deve reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, e reger-se pela Lei então vigente (C.T.N. arts. 104 e 144)",



Acórdão nº 105-2.198

comum a todos os acórdãos prolatados nos recursos de que fui relator.

Em sessão de 03.07.86, o eminente Conselheiro Aquiles Rodrigues de Oliveira, designado para redigir o voto vencedor no julgamento do Recurso nº 47.199, de que resultou o Acórdão nº 105-1.833, produziu texto que, a meu ver, contém subsídios que robustecem a tese defendida pela maioria, razão por que peço vênias para transcrevê-lo na íntegra, como a seguir o faço:

"Peço vênias ao eminente Conselheiro-Presidente desta Câmara, para discordar de seu douto voto.

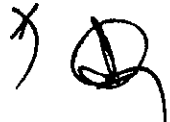
E o faço porque entendo que não se aplica o disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065 de 20.10.83 aos fatos geradores ocorridos no período-base de 1983, inclusive, diante da aplicabilidade do § 29 do art. 153 da Constituição Federal e do art. 104 do Código Tributário Nacional.

Em virtude de fiscalização na empresa, ora recorrente, foi apurada omissão de receita caracterizada no exercício de 1984, ano-base de 1983 e, de acordo com o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 20.10.83, exigiu-se imposto de renda tributado exclusivamente na fonte à razão de 25% sobre o valor omitido, mais multa, juros de mora e correção monetária, em razão de ter sido considerada a distribuição disfarçada de lucros a sócios não identificados.

Diz o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065 que:

"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 sobre a renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)."

Trata-se, como se vê, de uma nova incidência de tributação às pessoas jurídicas que tenham sido autuadas por omissão de receita ou por qualquer outro procedimento que implique em redução no lucro líquido do exercício.



Acórdão nº 105-2.198

Não se diga que o mencionado art. 8º não tenha criado uma nova incidência tributária e que ela, simplesmente, veio de forma indireta, tributando aos sócios aquilo que antes já existia. No caso, a incidência tributária passou da pessoa física para a jurídica; portanto, é inegável que criou-se uma nova modalidade tributária.

Por exemplo, antes do advento do Decreto-lei nº 2.065, poderia haver omissão de receita de uma determinada empresa, caracterizada por aumento de capital, com integralização por parte de um dos sócios, sem a comprovação da origem e a efetividade da operação. Neste caso, o processo decorrente somente atingiria aquele determinado sócio, enquanto que, se o fato venha ocorrer agora, ao processo decorrente aplicar-se-á a norma contida no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 e a tributação irá atingir todos os sócios da empresa e não a determinado sócio, portanto, induzida a existência de nova incidência tributária.

A questão porque divirjo do douto voto, como afirmo anteriormente, tem como suporte a não aplicabilidade da citada norma no exercício de 1983 entendendo que a mesma somente poderá ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 1984, diante do princípio constitucional da anualidade, previsto no § 29 do art. 153 da Carta Magna.

A princípio, chamou-me a atenção o fato de que, tendo o Decreto-lei nº 2.065 sido baixado em 20 de outubro de 1983, e sendo aplicado somente a partir de 1º de janeiro de 1984, poderia fazer com que entre sua publicação e 31 de dezembro de 1983, as normas revogadas por ele não pudessem também ser aplicadas.

Entretanto, para estirpar este possível entendimento, busquei o ensinamento nas lições de ALIOMAR BALEEIRO, em seu festejado livro "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" - 3ª Edição, ajustada à Emenda nº 1/69 - Forense - pág. 70, quando, abordando esta circunstância, disse:

"Ela permanecerá sancionada, mas ineficaz, como a Bela Adormecida no bosque, até que o Orçamento lhe traga possibilidade prática de execução num exercício futuro. Só então cessa a execução da lei anterior, cuja vigência se extingue na parte relativa à alíquota majorada ou, enfim, modificada por outra forma e modo."

Bastaria, como se vê, a lição do Mestre; entre-



Acórdão nº 105-2.198

tanto ousar por afirmar que ela se assenta com o disposto no art. 104, do Código Tributário Nacional, verbis:

"Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178."

O problema da eficácia de uma lei tem tido grande relevo entre os doutrinadores. Embora alguns procurem tornar equivalentes nomes como o de eficácia, vigência, positividade etc.; contudo é importante distingui-los. A vigência formal do referido Decreto-lei 2.065 foi em outubro; entretanto, a vigência material, relativamente a imposto de renda foi a 1º de janeiro de 1984 em razão do art. 104 do Código Tributário Nacional.

Recorde-se que o art. 105, § 29 da Constituição Federal, na redação de 1967, foi substituído pelo art. 153, § 29 da Emenda nº 1, de 1969, que aboliu a exigência da prévia autorização orçamentária.

Ressalvadas as excessões desse dispositivo, ele exige apenas que a lei de imposto seja anterior ao exercício no qual este é arrecadado.

GERALDO ATALIBA escreve que "tem sido conceituada a eficácia dos atos jurídicos como a força ou poder que têm e que lhes é atribuída pela ordem jurídica para produzir os efeitos desejados", a eficácia é, assim, o poder que têm as normas e os atos jurídicos para a conseqüente produção de seus efeitos jurídicos próprios.

Quando uma lei é editada e não fixa o início de sua vigência e nem existe o preceito constitucional que determina o início de sua aplicabilidade, há de se buscar o preceito contido no art. 1º da LICC, que determina a vigência a partir de 45 (quarenta e cinco) dias depois de publicada.



Acórdão nº 105-2.198

Isto significa que o legislador pode estabelecer o prazo de início da vigência que quiser, dentro da própria lei.

Entretanto, há no direito tributário, especificamente na sua parte constitucional, princípio expresso que faz exceção à regra geral de vigência das leis tributárias no tempo. É o chamado princípio da anualidade dos tributos, que, embora mais restrito atualmente, ainda pode ser considerado como a regra geral no que diz respeito à vigência dos tributos novos ou dos seus aumentos. Está esse princípio no art. 153, § 29 da Constituição Federal com a nova redação dada pela Emenda nº 8, de 14.04.77. Segundo este dispositivo, nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que ou houver instituído ou aumentado estejam em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvadas a tarifa alfandegária e de transporte, o IPI e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos na Constituição.

Mais uma vez, busco na lição de ALIOMAR BALEEIRO, in "Direito Tributário Brasileiro" - 2ª edição - Forense - pág. 82, seus ensinamentos, verbis:

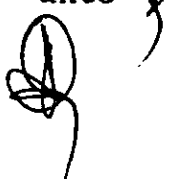
"Pouco importa que a lei, ao criar ou majorar tributo, determine a sua vigência a começar da data de sua publicação: é dispositivo cuja execução ficará diferida até o começo do exercício financeiro seguinte à data de sua publicação. Alcança apenas o fato gerador ocorrido depois do início do ano financeiro imediato à publicação da lei."

Vale dizer, não se pode admitir que o art. 104 do C.T.N. tenha sido derogado pela norma constitucional, ao contrário, está em pleno vigor, como demonstra BALEEIRO.

Além do mais, não se diga que a tese ora defendida esteja em desacordo com a SÚMULA 584, do STF sua aplicação afina-se com o mencionado art. 104 da C.T.N.

E adverte o Mestre ALIOMAR:

"O princípio da anualidade não está mais condicionado à exigência da prévia autorização orçamentária. Basta que a lei do tributo seja anterior ao exercício, vale dizer, ante-



Acórdão nº 105-2.198

rior a 1º de janeiro."

in "Direito Tributário Brasileiro" - 2ª edição - Forense - pág. 83.

Como se vê, o tema da anualidade tributária é no mínimo apaixonante, razão porque peço venia para tecer mais alguns comentários.

O sentido deste princípio constitucional tributário é o de que as exigências fiscais são limitadas no tempo.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento proferido no MS nº 16.036 (RTJ, 41/438), interpretando o § 29 do art. 153 da Constituição Federal, entendeu que a lei que cria o tributo somente terá eficácia a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à sua entrada em vigor; entretanto, diz que, quando se tratar de revisão do lançamento no curso do exercício não há proibição. Veja-se também, o recente estudo do STF feito quanto a aplicabilidade do DL nº 1940/82 (FINSOCIAL) através do RE 103.778-Pleno, que deu pela constitucionalidade de sua aplicação, exceto no mesmo exercício financeiro em que foi criado, por vulnerar o princípio da anualidade do tributo (art. 153 § 29, da C.F.).

No caso ora em estudo, conforme anteriormente mencionado, a norma contida no aludido art. 8º do Decreto-lei nº 2.065 não trata de uma revisão, mas, inegavelmente, de uma incidência nova de tributação.

FÁBIO FANUCCHI em seu livro "Prática de Direito Tributário" - Ed. Resenha Tributária Ltda. - 1974 - pág. 18, traz um exemplo que esclarece e define bem qualquer posição sobre o tema ora em estudo, verbis:

"O Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, criou uma dedutibilidade do lucro das pessoas jurídicas, representada pela manutenção do capital de giro próprio. Criada a dedução, a base de cálculo do imposto estaria automaticamente diminuída e, por consequência, o próprio tributo passou a ser menor. Em 24 de janeiro de 1969, aparece publicado no Diário Oficial o Decreto-lei nº 433, de 23 do mesmo mês e determina uma limitação à dedutibilidade (a 20% do imposto que seria devido sem a dedução criada) e diminui o valor da dedução mandando que sejam abatidos do capital de giro os créditos contra terceiros decorrentes de operações com prazos de emissão superiores a 120 dias."



Acórdão nº 105-2.198

Vale dizer, a nova lei majorava o imposto de renda. Por este motivo ela não poderia ter sido aplicada em 1969, devendo produzir seus efeitos somente a partir de 1970, desde que violava o princípio da anualidade."

No exemplo acima, transcrito, como se vê, a nova lei criou um fato novo, alterou a incidência anterior; com muito maior razão, quando existe uma nova incidência tributária sua aplicabilidade somente ocorre no exercício seguinte após a sua publicação.

Esta Câmara, por diversas vezes, já teve oportunidade de se manifestar sobre o tema; destaque, entre vários acórdãos o de nº 105-1.351 da lavra do eminente Conselheiro Hugo Teixeira do Nascimento, o qual tive a honra de aderir com meu voto, pedindo vênia para destacar alguns tópicos da quele acórdão, verbis:

"Entendo ser inviável a manutenção da exigência tributária, pelos fundamentos a seguir expostos.

Da obra de Contreiras de Carvalho -
"Doutrina e Aplicação do Direito Tributário"
- Liv. Freitas Bastos S.A. - 2ª Edição Pág.
93, se extrai a seguinte observação:

"Sempre que cogita o Estado de obter receitas para atender às suas necessidades, o meio a que obrigatoriamente recorre, é a lei. Por via desta, como já dissemos, constrange o particular a contribuir com uma prestação pecuniária, sob a forma de imposto."

Por isso se diz que a obrigação tributária é uma obrigação ex lege.

.....
.....

Com observância do preceito Constitucional, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), ao inscrever, em seu Livro Segundo, as "Normas Gerais de Direito Tributário", estabeleceu, no capítulo II - "Vigência da Legislação Tributária",

Ainda no Livro Segundo, no Capítulo III - "Da Aplicação da Legislação Tributária", prescreve o C.T.N.:



Acórdão nº 105-2.198

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

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática."

Segundo o momento em que se dá a sua aparição, o fato gerador caracteriza-se como futuro, pendente ou ocorrido."

Na espécie, trata-se de fato gerador ocorrido no ano da publicação da norma, pois, de acordo com os elementos que instruem a ação fiscal, caracterizou-se em 31.12.83, ou seja, no instante do encerramento do balanço, quando o lucro representado pela omissão de receita na pessoa jurídica deve ser automaticamente atribuído aos sócios.

Por outro lado, cabe salientar que as únicas possibilidades de aplicação de lei nova a fato gerador pretérito são aquelas previstas no art. 106 do CTN, anteriormente transcrito; entretanto, nenhum dos seus incisos se enquadra à hipótese destes autos.

Em resumo, entendo ter demonstrado, com os ensinamentos doutrinários trazidos neste voto, a impossibilidade da aplicação da norma contida no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, até o exercício de 1983, mormente com a lição de ALIOMAR BALEEI-



Acórdão nº 105-2.198

RO, que esclarece bem a tese.

Ressalto, outrossim, que a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, através dos acórdãos nºs 01-0.633 e 01-0.634 enfrentou a questão, e se posicionou de forma divergente, mas o fez porque o acórdão então recorrente deixou de demonstrar a distinção havida entre existência, vigência, incidência e aplicação das normas jurídicas. Portanto, a tese jurídica discutida era outra.

Para não incorrer naquela falta apontada pela CSRF é que procurei buscar na doutrina as distinções que se faziam necessárias.

Ante todo o exposto, peço venia ao eminente Presidente, para divergir de seu douto voto, mantendo-me coerente com meus pronunciamentos anteriores, no sentido de considerar que o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 somente se aplica a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1984.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para considerar insubsistente o crédito tribuário exigido.

Entendo que na espécie caberia tributação mediante inclusão na cédula "F" das declarações de rendimentos dos exercícios financeiros de 1982 e 1983 anos-base de 1981 e 1982, dos lucros considerados como automaticamente distribuídos ao supridor."

Nessa ordem de raciocínio, e mantendo o ponto de vista sustentado em julgamentos anteriores, agora subsidiados pelos doutos suprimentos do voto transcrito, dou provimento ao recurso. *x*

Brasília (DF), em 24 de março de 1987

Hugo Teixeira do Nascimento
HUGO TEIXEIRA DO NASCIMENTO - RELATOR

