

**PARECER**  
**PGFN/CRJ/Nº 1021/1998**

Imposto de renda sobre lucro líquido. Retenção na fonte. Acionista. Art. 35 da Lei nº 7.713/88. Expressão “O Acionista”. Inconstitucionalidade. Julgamento definitivo do Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 173.490-6/PR.

Resolução nº 82/96 do Senado Federal:

-- Suspensão da expressão “O Acionista” (art. 52, X, CF/88); e

-- efeito *ex tunc* (art. 1º, § 2º, do Decreto nº 2.346/97).

Conclusões:

- Inclusão no art. 18 da Medida Provisória nº 1.621-36/97. Desnecessidade; e

- Dispensa de interposição de recursos. Desistência dos já interpostos. Art. 19, II, da Medida Provisória nº 1.621-36/97. Art. 5º do Decreto nº 2.346/97. Ato Declaratório. Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Trata-se do Memorando nº 164/98 da Procuradoria da Fazenda Nacional em Minas Gerais, solicitando a inclusão de mais um inciso no art. 18 da Medida Provisória nº 1.621/98, dispondo sobre o Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido exigido do acionista, *verbis*:

“Conforme dispositivo previsto no artigo 18 da Medida Provisória nº 1.621/98, ficaram dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente a diversas matérias discutidas pelos contribuintes face à União Federal.

A razão de ser da norma fundamentou-se no entendimento consolidado e pacífico nos tribunais a respeito de cada matéria, a desaconselhar o alongamento de discussões fadadas ao insucesso por parte da Fazenda Nacional.

Pois bem. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou a respeito da cobrança do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido, exigido de acordo com o art. 35 da Lei 7.713/88:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 173.490-6

ORIGEM : PARANÁ  
RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO  
RECTE. : UNIÃO FEDERAL  
RECD. : MOTÉIS E RESTAURANTES RODOVIÁRIOS S/A

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea “b” do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República.

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

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicação do fato gerador estabelecido no art. 43 do CTN, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

**IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade “desconto na fonte”, relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no art. 43 do CTN, isto diante da Lei nº 6.404/76.**

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O art. 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no art. 43 do CTN, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização. (Segunda Turma do STF, provimento do recurso por unanimidade, DJ de 29/09/95, p. 31.918)

Na esteira desse precedente o Senado Federal editou a Resolução nº 82/96, com o seguinte teor:

RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 82, DE 18/11/1996  
DOU 19/11/1996 REP 22/11/1996

Suspende, em parte, a Execução da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão “O Acionista” contida no seu Art. 35.

Com base nestas razões, apresenta-se aconselhável a inclusão de mais um inciso no artigo 18 da Medida Provisória nº 1.621/98, dispondo sobre o Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido exigido do acionista, o que fica aqui sugerido.”

2. Para melhor exegese da questão, inicialmente, transcrevem-se as normas que regulam o presente pedido:

“Constituição Federal:

“Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

...

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

“Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de :

...

VII - Resoluções.”

“DECRETO Nº 2.346, DE 10 DE OUTUBRO DE 1997

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, em ação direta, **a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional**, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

**§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.”**

3. Conjugando os dispositivos constitucionais infere-se que a resolução é um instrumento utilizado para proporcionar efeito *erga omnes* às decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal, que julgam a inconstitucionalidade de leis e atos normativos federais, incidentalmente, as quais dizem respeito a casos concretos submetidos ao judiciário.

4. As resoluções do Senado Federal, fulcradas no art. 52, X, CF/88, têm efeito externo capaz, por força constitucional, repita-se, de suspender a execução de lei declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal.

5. Colacionam-se os ensinamentos do Professor Afonso da Silva sobre a Resolução, *verbis*:

“9. Atribuições privativas do Senado Federal

...

Art. 52, X, CF/88: é procedimento adequado à declaração de inconstitucionalidade de *incidenter tantum*, ou seja, no caso concreto segundo a técnica do controle difuso, pois que sua razão de ser está precisamente em fazer expandir, a todos, os efeitos de decisão que, em si, só tem eficácia entre as partes; é a suspensão da execução da lei, já vimos, que confere efeitos *erga omnes* à sentença que decretou a inconstitucionalidade;

...

### III - PROCESSO LEGISLATIVO

Nada se diz sobre o processo de formação dos decretos legislativos e das resoluções. Aqueles são atos destinados a regular matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional (art. 49) que tenham efeitos externos a ele; independem de sanção e de veto. As resoluções legislativas são também atos destinados a regular matéria de competência do Congresso e de suas Casas, mas com efeitos internos; assim os regimentos internos são aprovados por resoluções. **Contudo, são previstas algumas resoluções com efeito externo, como a de delegação legislativa e as do Senado sobre matéria financeira e tributária (arts. 68, § 2º, 52, IV a X, e 155, § 2º).** Como a Constituição não dispôs sobre o processo de sua formação, isso ficou para os regimentos internos.”<sup>1</sup>

6. Conseqüentemente, quando o Senado Federal edita a resolução para suspender a executoriedade da lei, nos termos do art. 52, X, CF/88, esta lei perde sua vigência, eficácia e aplicabilidade.

7. Nesse ponto, sabedores de que essa manifestação do Senado não revoga nem anula a lei, mas simplesmente lhe retira a eficácia, indaga-se se a resolução tem efeito *ex nunc* ou *ex tunc*. A resposta a esta pergunta consta do § 2º do art. 1º do Decreto 2.346/97, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais.

8. O § 2º do Decreto nº 2.346/97 estatui que a decisão de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, produzirá efeitos desde a entrada em vigor de norma declarada inconstitucional.

9. Assim, publicada a Resolução, ela alcançará a norma declarada inconstitucional, desde a sua entrada em vigor, ressalvados os casos já transitados em julgado, ou seja, insuscetíveis de recursos.

10. Conclui-se, portanto, que é desnecessária a inclusão da matéria em foco no art. 18 da Medida Provisória nº 1.621-36, porque a constituição de crédito, a inscrição como Dívida Ativa da União e o ajuizamento da respectiva execução fiscal pressupõem uma lei tributária instituidora, criadora do tributo; se não há essa lei, logicamente, não há tributo; adentra-se, assim, no âmbito do princípio da legalidade tributária, consubstanciado no art. 150, I, da CF/88 que preconiza, *verbis*:

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

---

<sup>1</sup> *Curso de Direito Constitucional Positivo*, JOSÉ AFONSO DA SILVA, 12ª Edição, Ed. Malheiros, p. 495, 496.

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

11. Em outras palavras, o efeito pretendido pelo art. 18 da Medida Provisória nº 1.621-36/97 já foi alcançado pela publicação da Resolução do Senado Federal nº 82, de 18.11.96, combinado com o § 2º do art. 1º do Decreto nº 2.346/97.

12. Esse, de certo, foi o posicionamento adotado pela Secretaria da Receita Federal, tanto que cuidou apenas de expedir a Instrução Normativa nº 63, de 24 de junho de 1997, *verbis*:

“INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 63, DE 24 DE JULHO DE 1997

Determina a dispensa da constituição de créditos da Fazenda Nacional e o cancelamento do lançamento nos casos que especifica.

**O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso de suas atribuições, e em vista do que ficou decidido pela Resolução do Senado Federal nº 82, de 18 de novembro de 1996, e com base no que dispõe o Decreto nº 2.194, de 7 de abril de 1997, resolve:

Art. 1º Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1998, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.

Art. 2º Ficam os Delegados e Inspectores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito da Fazenda Nacional.

Art. 3º Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º estejam pendentes de julgamento, os Delegados de julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da lei declarada inconstitucional.

Art. 4º O disposto nesta instrução Normativa não se aplica às empresas individuais.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 6º Revoga-se as disposições em contrário.”

13. Seguindo essa linha de raciocínio, e tendo em vista, ainda, a presença dos pressupostos estabelecidos pelo art. 15, II, da MP nº 1621-36, de 10.06.98, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10.10.97, resta à Coordenação-Geral recomendar a autorização pelo Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, mediante Parecer aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, de dispensa e de desistência dos recursos cabíveis nas ações judiciais que versem exclusivamente a respeito de retenção na fonte de imposto de renda sobre o lucro líquido exigido de acionista, com base no art. 35 da Lei nº 7.713/88, desde que inexistam qualquer outro fundamento relevante.

É o parecer.

À consideração do Sr. Coordenador-Geral.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 2 de julho de 1998.

**MARIA WALKIRIA RODRIGUES DE SOUSA**

Procuradora da Fazenda

De acordo.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 2 de julho de 1998.

**JOSÉ ARNALDO DA FONSECA FILHO**

Coordenador-Geral da Representação Judicial  
da Fazenda Nacional

De acordo.

À consideração do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 10 de julho de 1998.

**ALMIR MARTINS BASTOS**

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

De acordo.

Submeta-se à apreciação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 14 de julho de 1998.

**LUIZ CARLOS STURZENEGGER**

Procurador-Geral da Fazenda Nacional