



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 03 de março de 1980

ACORDÃO Nº 101-71.569

Recurso nº 28.794 - IRPF - EX. DE 1973

Recorrente ABILIO GUSTAVO SCHMAEDECKE

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOAÇABA (SC).

IRPF - DECORRÊNCIA - O rendimento oriundo de distribuição disfarçada de lucros apurada na pessoa jurídica é tributável, como reflexo, na declaração de rendimentos da pessoa física beneficiada.

A legislação do imposto de renda institui regime específico para imposição de multas, por infrações às normas regulamentares, ao espólio, nos casos de débitos a lançar (inclusive na ocorrência de créditos não definitivamente constituídos), ou já lançados e não pagos, existentes por ocasião da abertura da sucessão (art. 11, § 2º, e 12, do RIR/75). Estão excluídos da regência das normas supracitadas, as infrações cometidas pelo inventariante (Art. 11, § 1º do RIR/75). Exclusão da multa de lançamento ex officio. Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ABILIO GUSTAVO SCHMAEDECKE:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso para: a) excluir da tributação a importância de Cr\$ 30.700,16; b) excluir a multa aplicada; c) determinar a exclusão dos juros de mora. Vencidos os Conselheiros Amador Outereiro Fernández (Relator), Sylvio Rodrigues e João Valenza que, embora de acordo quanto aos itens "a" e "c", reduzem a multa de 150% para 50%. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Judite de Carvalho Guerra.

Sala das Sessões (DF), em 03 de março de 1980.

*[Signature]*  
AMADOR GUTERRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

*Judite de Carvalho Guerra*  
JUDITE DE CARVALHO GUERRA

RELATORA DESIGNADA

*[Signature]*  
ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FA  
ZENDA NACIONAL

*Dever*  
VISTO EM

SESSÃO DE 25 ABR 1980

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.027

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 0925/50.173/73

RECURSO N.º: 28.794

ACÓRDÃO N.º: 101-71.569

RECORRENTE N.º: ABILIO GUSTAVO SCHMAEDECKE

**R E L A T Ó R I O**

A presente exigência fiscal é decorrente da ação fiscal instaurada contra a empresa MADEIREIRA TIJUCAS S.A., onde, entre outras irregularidades, foi apontada uma distribuição disfarçada de lucros, no valor de Cr\$4.775.270,00, em consequência dos fatos declarados no "TERMO DE VERIFICAÇÃO E ESCLARECIMENTOS" (fls. 20/23).

2. O valor tributável da distribuição disfarçada de lucros atribuída ao autuado, face aos fatos narrados no aludido "TERMO DE VERIFICAÇÃO E ESCLARECIMENTOS", foi de Cr\$157.250,00, como se observa dos "Elementos para Cálculo", do "Auto de Infração e Notificação Fiscal" e "Informação Fiscal", de fls. 12, 14 e 49 a 54, respectivamente, tendo sido aplicada a penalidade de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 21, alínea "c", do Decreto-lei nº 401/68.

3. Tempestivamente, impugnou a autuada a exigência fiscal com as alegações de fls. 16 a 19 (lidas na íntegra em sessão), tendo, nesta oportunidade, feito a juntada aos autos dos doc. de fls. 21 a 39.

4. Decidindo o feito, assim fundamentou a autoridade julgadora singular:

"Considerando que o processo está ins-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      Processo nº 0925/50.173/73

Acórdão nº 101-71.569

truído de acordo com as normas vigentes, não tendo o impugnante apresentado razões capazes de invalidar o feito;

Considerando que as condições de suficiência para a configuração da distribuição disfarçada de lucros pela pessoa jurídica da qual o interessado é acionista foram devidamente consubstanciados em processo fiscal a parte;

Considerando irrelevante, no caso, o fato de existir ou não lucros acumulados à época da alienação dos pinheiros em causa;

Considerando que a compra ou incorporação de pinheiros pertencentes a seus acionistas por valores artificialmente majorados caracteriza distribuição disfarçada de lucros, tal como definida no artigo 251, letra "b" do RIR;

Considerando que no caso os modelos de contratos de compra e venda de pinheiros apresentados pelo impugnante em sua defesa não podem ser tomados por parâmetro, visto que em se tratando de pinheiros cada negócio se reveste de características próprias, eis que referidos contratos limitam-se a mencionar os diâmetros das árvores, silenciando quanto à altura ou número de toros a que correspondem;

Considerando que a distribuição disfarçada de lucros apurados na pessoa jurídica tem repercussão na pessoa física de seus sócios ou acionistas;

Considerando que a infração está perfeitamente caracterizada e plenamente confessada;

Considerando que foram infringidos os artigos 251, letra "b"; 252, letra "a" e 253 do Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966;

Considerando que houve no caso intuito de crime de sonegação fiscal, tal como definido nas leis 4.357/64 e 4.729/65;

Considerando que a multa básica é de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 21, letra "c" do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, aplicada sobre o imposto devido de Cr\$51.778,00 (cinquenta e um mil setecentos e setenta e oito cruzeiros);

Considerando tudo o mais que do processo consta,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL  
Acórdão nº 101-71.569

Processo nº 0925/50.173/73

JULGO PROCEDENTE a presente ação fiscal".

5. Devidamente cientificada dessa decisão, com guarda do prazo legal apelou a autuada com as razões de fls. 60/63, lidas por inteiro em sessão, dizendo especificamente quanto ao reflexo que "a pessoa jurídica - MADEIREIRA TIJUCAS S.A. - espera, em grau de recurso, obter a reforma da decisão de Primeira Instância para anular o "suposto" débito fiscal, e, na oportunidade, o "reflexo na pessoa física" haverá de cair por terra." Todas as demais alegações dizem respeito a ausência dos pressupostos da configuração da distribuição disfarçada de lucros na pessoa jurídica, já apreciados por este Colegiado quando do julgamento do Recurso nº 82.035, interposto pela MADEIREIRA TIJUCAS S.A.

6. Quando do julgamento do litígio de que este é decorrente pela autoridade julgadora a quo esta excluiu da tributação a importância de Cr\$301.511,70 correspondente ao custo de 4.174 pinheiros (embora nesse preço também estivesse incluído o valor da terra crua) da fazenda "São Bento", constatando-se que desse total o recorrente forneceu 425 pinheiros, o que, guardadas as proporções, corresponde a Cr\$30.700,16.

7. Julgando o Recurso nº 82.035, de que este é decorrente, este Tribunal Administrativo deu-lhe provimento parcial para excluir da tributação as parcelas de Cr\$147.678,00 e Cr\$.... 269.030,00, referentes aos pinheiros fornecidos pelo Senhor LIBÓRIO SCHMAEDECKE (fazendas CAPÃO RICO, TIJUCAS, SÃO LOURENÇO e POMBINHAS), mandando ainda reduzir a multa de 150% para 50% sobre as parcelas de Cr\$1.242.868,30 e Cr\$474.230,00, tendo determinado, ainda, a exclusão dos juros de mora.

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0925/50.173/73  
Acórdão nº 101-71.569

V O T O

Conselheira: JUDITE DE CARVALHO GUERRA, Relatora Designada:

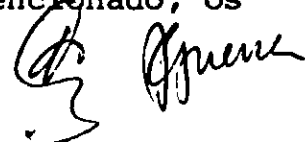
A legislação do imposto de renda institui regime de exceção para imposição de multas, por infrações à normas regulamentares, ao espólio, nos casos de débitos a lançar (inclusive na ocorrência de créditos não definitivamente constituídos, ou já lançados e não pagos, existentes por ocasião da abertura da sucessão (Arts. 11, § 2º, e 12, do RIR/75).

Na composição dos débitos primeiramente citados, ao imposto acresce (quando couber) a multa de mora de 10% (Art. 533, letra c, do RIR/75). Observe-se que esta multa não se acumula com as do lançamento ex officio (Portaria Ministerial GB nº 374/71). Quanto aos débitos citados por último, compõem-se os mesmos do imposto devido acrescido de correção monetária, juros moratórios e multas por falta de recolhimento previstas no artigo 531 do RIR/75.

Não há, como visto, previsão de lançamento ou cobrança de multas de lançamento ex officio em nome do espólio.

Estão excluídas da regência das normas supracitadas, as infrações cometidas pelo inventariante (artigo 11, § 1º do RIR/75). Quanto a este aspecto não se faz qualquer comentário, por não se tratar do caso dos autos. Também não se cogita aqui de sucessão com envolvimento de pessoas jurídicas.

A objeção comumente invocada para não aplicação do regime, no que toca às penalidades pecuniárias "formalmente constituídas", não tem consistência. Trata-se de situação de fato não prevista na lei e que a esta não se sobrepõe para o fim de imposição de multa. A norma legal estabelece expressamente que os impostos já lançados e não pagos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão (Art. 131, III, do C.T.N.), serão cobrados do espólio acrescidos de correção monetária, juros moratórios e de multas aplicáveis por recolhimento fora dos prazos. Incorpora, assim, ao regime de exceção supramencionado, os

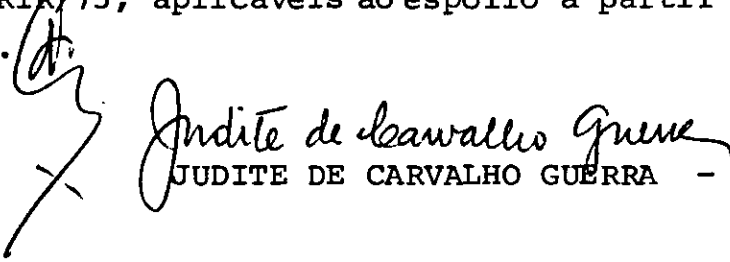


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0925/50.173/73

Acórdão nº 101-71.569

débitos já lançados e não recolhidos pelo de cujus.

Acompanho o voto do ilustre Conselheiro Relator, exceto no que se relaciona com a multa de lançamento ex officio imposta, que excluo, por incabível, pois, no caso dos autos, trata-se de contribuinte já falecido, antes da constituição definitiva do crédito tributário (Doc. de fls. 80), e, por consequinte, o processo passa a ser regido pelas normas dos artigos 11 e 12 do RIR/75, aplicáveis ao espólio a partir da abertura da sucessão.



Judite de Carvalho Guerra

JUDITE DE CARVALHO GUERRA - Relatora Designada

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0925/50.173/73  
Acórdão nº 101-71.569

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-PRESIDENTE DR. AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ:

Como vimos pelo relato, o valor aqui tributado de corre exclusivamente dos montantes tributados na empresa MADEIREIRA TIJUCAS S.A., sob a forma de distribuição disfarçada de lucros, não tendo o recurso do recorrente versado qualquer questão jurídica pertinente à exclusão do reflexo: o crédito tributário deverá ser excluído da mesma parcela em que foi excluído nos autos do processo em que foi analisada a distribuição disfarçada de lucros.

Deste modo, tendo sido excluídas na tributação nos autos do Recurso nº 82.035, interposto por MADEIREIRA TIJUCAS S.A., a importância de Cr\$30.700,16 referente aos pinheiros fornecidos pelo recorrente, excludo da tributação reflexa nestes autos a mesma quantia.

Quanto à multa aplicada, em face do decidido no processo principal, reduzo-a de 150% para 50% e determino, ainda, a exclusão dos juros de mora.

Entendeu a maioria que, tendo o sujeito passivo falecido após a decisão recorrida, em face do estabelecido no art. 11 do RIR/75, não mais era exigível a multa de 50%.

A nosso ver, a interpretação que a r. maioria lhe deu não condiz; nem com o texto regulamentar, que se refere aos débitos apurados, após a abertura da sucessão (e não aos débitos constituídos em vida); nem com os dispositivos do C.T.N.

As razões por que discordamos do entendimento da Conselheira designada para redigir o voto vencedor - Dra. Judite de Carvalho Guerra - por nós reiteradamente manifestadas em todas as decisões em que o fato se nos apresentou, desde o ano 1972, quando fomos designados para integrar a Egrégia 2a. Câmara deste Conselho, também constam expressamente dos votos escritos por



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0925/50.173/73  
Acórdão nº 101-71.569

nós apresentados, como relator.

No Pedido de Reconsideração nº 02.332, apreciado em 20/09/73 (Acórdão da 2a. Câmara deste Conselho nº 10.979, aprovado por unanimidade de votos), escrevemos:

"Finalmente, também não procede a invocação dos artigos 9º e 444 do R.I.R. e artigo 131, item II e III, do CTN, para eximir-se da multa de 50% lançada, dado que a multa de 10% prevista nos dois dispositivos do Regulamento só têm lugar quando o débito se apura após a abertura da sucessão, o que não é o caso, pois o contribuinte somente veio a falecer muito depois de haver sido lavrado o Auto de Infração. Por outro lado a citação do art. 131, itens II e III, do C.T.N. também é totalmente descabida pois além de não se estar exigindo qualquer prestação de co-autor ou terceiro (art. 134 e 135) e não se cuidar de infração penal ou de infração praticada por terceiro em cuja definição o dolo específico do agente sela elementar (art. 137); face ao que dispõe o art. 129, a responsabilidade dos sucessores pelos "créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data" só sofre a limitação que os próprios dispositivos estabelecem.

A fonte imediata do dispositivo é o art. 167, itens II e III, do Projeto GOMES DE SOUSA - OSWALDO ARANHA, que tinha igual redação e, segundo nos esclarece o Relator-Geral do referido Projeto no item 123 do Relatório da Comissão Especial:

"O artigo 167, corresponde ao art. 243 do Anteprojeto (elaborado pelo próprio RUBENS GOMES DE SOUSA, observo) com redação simplificada,...".

Pois bem neste art. 243 do Anteprojeto, fonte mediata do atual 131, se dispunha:

"Art. 243. São pessoalmente responsáveis, nos termos do disposto no art. 230:  
(Grifamos)

.....

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      Processo nº 0925/50.173/73  
Acórdão nº 101-71.569

IV - O espólio, por todos os tributos devidos pelo de-cujus, até à data do falecimento."

Dispondo o art. 230, citado no caput do art. 243, que:

"Art. 230. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, previstos neste Código ou em lei tributária, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e rendas, de qualquer natureza, do contribuinte, ou de seu espólio". (Grifamos)

Constata-se, assim, efetivamente, que não houve qualquer alteração de substância, tendo ocorrido como expressamente declarou o Relator-Geral da Comissão e autor do Anteprojeto, simplificação de redação. Portanto, a frase "tributos devidos" utilizado na Seção II do Capítulo V, Título II, Livro Segundo, do Código é sinônima de crédito tributário, como expressamente também se declara no art. 129 do atual C.T.N.

Aliás, da análise atenta da exceção que nos apresenta o parágrafo único do art. 134, do CTN, quanto à responsabilidade solidária de terceiros em matéria de penalidades, em razão de simples intervenção ou omissão nos atos praticados pelo contribuinte, já nos revela que a regra é o contribuinte ou o espólio (seu patrimônio) responder pelo crédito tributário integralmente, ou pela obrigação principal como diz o art. 134 e que na conceituação dos artigos 113 e 121 do mesmo diploma compreende o tributo e penalidade pecuniária.

Por outro lado, observa-se que o termo "tributos devidos" utilizado pelo inciso III do artigo 131, como sinônimo de crédito tributário, também aparece no inciso I e II do mesmo artigo, no artigo 132 e no art. 133, portanto seria um contra-senso que "a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra" (art. 132) somente fosse responsável pelo imposto, taxa ou contribuição de melhoria (tributo). Se assim pudesse ser entendido nenhuma pessoa jurídica mais pagaria qualquer penalidade, apenas mudava sua natureza jurídica (transformação). Isto para falar na forma mais simples de fugir ao pagamento pelas infrações que houvesse cometido.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL      Processo nº 0925/50.173/73  
Acórdão nº 101-71.569

Convém salientar, a bem da verdade, que o C.T.N. não alterou as bases do entendimento da jurisprudência tributária, administrativa e judiciária anterior, resumida no Acórdão unânime nº 10.523, desta Câmara."

No recurso nº 78.324, apreciado em 24/11/75 (Acórdão da Colenda 11a. Câmara deste Conselho nº 111-00.207, também unânime, sustentamos que o sucessor responde pelas multas devidas.

Quando da apreciação do Recurso nº 80.129 (Acórdão nº 103-01.847), afinal reformado, dizíamos que:

"4. O declarado nesses votos, embora proferidos já há bastante tempo, ainda representa nosso entendimento atual, visto ser o resultado da exegese decorrente dos métodos histórico, sistemático, gramatical e teleológico.

4.1) Histórico porque a fonte é o Anteprojeto RUBENS GOMES DE SOUSA e o Projeto OSWALDO ARANHA - RUBENS GOMES DE SOUSA;

4.2) Sistemático ou harmônico porque quando o legislador do Código Tributário Nacional desejou excluir a responsabilidade do sucessor pelas multas o fez expressamente, além do mais no art. 129 referiu-se a CRÉDITOS constituídos ou a constituir.

4.3) Gramatical porque o legislador nos aludidos dispositivos empregou o termo "tributos" (no plural) ao invés do vocábulo "tributo" (no singular);

4.4) Teleológico porque a lei deve ser interpretada em conformidade com os princípios da moral que a informam. Ora, a interpretação diferente da que sustentamos, S.M.J. poderia conduzir, como vimos, à situação de que os sócios de uma sociedade em nome coletivo após praticarem toda espécie de fraudes, com uma simples mudança de razão social, v.g. transformando a sociedade de "em nome coletivo", para a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL  
Acórdão nº 101-71.569

Processo nº 0925/50.173/73

uma "limitada" se eximiriam de todas as penalidades fiscais. Note-se também seria viável, por exemplo, transferir o patrimônio a terceiros (inclusive parentes) até ultrapassar o prazo decadencial (art. 150 ou 173 do C.T.N.) ou prescricional (art. 174 do C.T.N.) e depois investir-se legal e novamente na titularidade do patrimônio.

5. Finalmente, entendemos que a natureza patrimonial da multa fiscal, sustentada por uma boa corrente da doutrina, foi agasalhada pelo Código Tributário, quando:

5.1) no art. 139 declarou que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, após ter estabelecido no art. 113, § 1º, que a obrigação principal "tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária";

5.2) no art. 136, dispôs que:

"Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato." (grifamos)

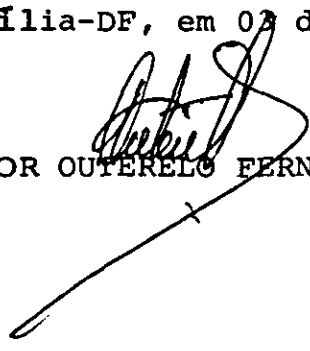
6. Portanto, sendo a multa, por expressa determinação da lei maior tributária, considerada parte do crédito fiscal, isto é, perdendo sua individualidade, própria do direito penal, e também afastados a maioria dos postulados utilizados na interpretação e aplicação do direito penal, entendemos, ressalvadas as exceções que o próprio Código Tributário Nacional apresenta, totalmente afastado o princípio da extrita personalidade segundo o qual a responsabilidade pela infração não passaria do infrator."

Invocando o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 83.613-SP (in RTJ 78/965) recorreu o Procurador da Fazenda Nacional junto ao Colegiado, sendo afinal reformado o decisório, com base no Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, publicado com a decisão, no Vol. 1, pág. 225/234, das decisões de Instância Administrativa Especial.



Em razão do exposto, deixo de acompanhar a r.maioria  
eventual.

Brasília-DF, em 03 de março de 1980



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

---