



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 13 de junho de 1980

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.075

Recurso nº - RP/101-0.019

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - 1ª. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SUJEITO PASSIVO: HÉRCULES DE MELLO E FARO

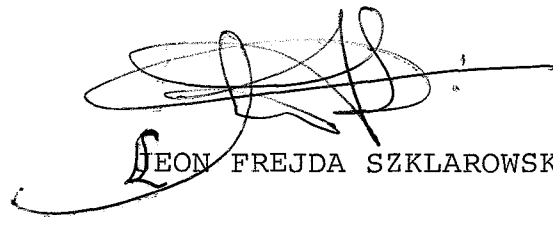
IRPJ - ARBITRAMENTO - SOCIEDADES ANÔNIMAS - Por força de normas legais expressas e dentro da sistemática da incidência prevista para o Imposto sobre a Renda, os lucros das pessoas jurídicas qualquer que seja a modalidade de sua apuração (lucro real, arbitrado ou presumido) sobre dupla incidência do tributo: como ônus da pessoa jurídica que o produziu e como ônus dos acionistas beneficiários, seja diretamente nas suas declarações, seja indiretamente nas fontes que o distribuíram (quer com a obediência às normas contábeis e fiscais, quer sem aqueles requisitos, através de desvios de receita). Conhecidos os beneficiários da fraude, o lucro assim distribuído inclui-se na Cédula "F" das respectivas declarações, em obediência ao estabelecido no art. 51, alínea "a", do RIR/66 e art. 34, alínea "a", do RIR/75.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Fernando Cícero Velloso.

Sala das Sessões (DF) em 13 de junho de 1980

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR



LEON FREJDA SZKLAROWSKY - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse—
lheiros:

JACINTO DE MEDEIROS CALMON

CARLOS DANILO BARBUTO CABRAL DE MENDONÇA

URGEL PEREIRA LOPES

LUIZ MIRANDA

PEDRO MARTINS FERNANDES

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845/009.502/72

RECURSO N.º: - RP/101-0.019

ACÓRDÃO N.º: - CSRF/01-0.075

RECORRENTE: - FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: HÉRCULES DE MELLO E FARO

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional, pelo seu representante junto à Colenda Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes — conforme petição de fls. 168/170, endereçada a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais — da decisão prolatada pela referida Câmara, em sessão de 21.11.79, e consubstanciada no Acórdão nº 101-71.433 (fls.157 /166), da qual teve vista oficial, em sessão de 24.01.80.

Na decisão recorrida, o Colegiado, por maioria de votos, deu provimento total ao recurso voluntário, tendo sido vencidos os Conselheiros Sylvio Rodrigues (Relator), José Nascimento Dias e Amador Outereiro Fernández (Presidente), que davam provimento, em parte, para reduzir o lucro incluído na Cédula "F" ao efetivo percentual do recorrente no capital da sociedade donde aquele tem origem.

Na ementa do decisório recorrido foi assentado:

"IRPF - ARBITRAMENTO - SOCIEDADES ANÔNIMAS -
- TRIBUTAÇÃO REFLEXA. - Inexiste fundamento legal para tributar na pessoa do Diretor acionista, por reflexo, o lucro arbitrado na Sociedade Anônima. Recurso a que se dá provimento."

Acórdão nº CSRF/01-0.075

O voto do Conselheiro Dr. Raul Pimentel, designado para redigir o Acórdão, assentou nos seguintes fundamentos:

"Quando ocorre o arbitramento do lucro da pessoa jurídica resultante da desclassificação de sua escrita por imprestável, entendemos não caber a tributação por reflexo, contra os possuidores de ações de sociedades anônimas, ante a impossibilidade, com adoção de tal critério, de submeter-se à tributação todos os acionistas dessa espécie de sociedade que tanto podem ser possuidores de ações nominativas, como ao portador, sujeitas, no tempo, a tratamento diferente.

Ao fundamentar seu voto proferido no recurso nº 18.082, o ilustre Conselheiro, Dr. Fernando Cícero Velloso, assim se expressou:

.....

"Evidentemente, é a tributação em questão fruto de princípio consubstanciado no art. 51, letra "a" do mesmo regulamento, pelo qual os sócios se beneficiam do lucro arbitrado. Todavia, temos a considerar o fato de que, no caso, trata-se de uma sociedade de capital e não de pessoas, não sendo possível, portanto, concluir-se pela ocorrência da tributação reflexa isto sem levar em conta não ter ficado claro serem todas as ações ao portador."

Na realidade, a distribuição de resultados de sociedades anônimas estava sujeita a disposição da letra "c" do referido artigo 51, que nada tem a ver com lucro arbitrado, capitulado na letra "a".

Tratando-se de uma sociedade de capital e não de pessoas, seria defeso ao fisco, por interpretação analógica, incluir o sujeito passivo da obrigação tributária nos efeitos por si desejados.

O entendimento da Instância Especial é exatamente este, conforme nos informa o julgamento do recurso interposto pelo Dr. Procurador-Representante da Fazenda Nacional, contra o Acórdão nº 101-70.777, de 19/04/78, desta Câmara, que amparou-se no Parecer 367/78, donde se extrai:

.....



Acórdão nº -CSRF/01-0.075

"Quanto ao fundamento do recurso propriamente dito, teríamos a dizer que a tributabilidade, na cédula "F" da pessoa física dos sócios, do lucro presumido ou arbitrado das pessoas jurídicas em geral está prevista no art. 51, letra "a" do RIR/66.

Já relativamente à distribuição dos resultados da sociedade anônima, cuja imposição expressa, na pessoa física, está fixada na letra "c" do mesmo dispositivo não há menção à sujeição do lucro arbitrado ou presumido.

Logo, a primeira conclusão extraída é no sentido de que a lei distinguiu no tratamento ser dispensado ao lucro arbitrado ou presumido, conforme se tratasse de sociedade anônima ou outros tipos de sociedades comerciais.

.....

A tributação desses rendimentos, a nosso ver, envolverá recurso à analogia, para estender uma regra prevista a um caso sem previsão legal, o que é defeso, nos termos do art. 108, § 1º, do C.T.N."

Ante tais fundamentos, o Acórdão em questão foi mantido, sendo negado provimento ao recurso do digno representante da Fazenda Nacional. (In Imposto de Renda - Jurisprudência - Decisões de Instância Administrativa Especial nº 4 - Editora Resenha Tributária - pag. 848/850).

Por derradeiro, é de se considerar que somente o Decreto-lei nº 1.648, de 18/12/78, reconhe— cendo a inexistência de qualquer diploma legal prevendo a tributação em causa, veio a fazê-lo , criando porém a seguinte distinção:

Dec. lei 1.648:

"Art. 9 º - O lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não anônimas, na proporção da participação no capital social, ou ao titular da empresa individual.

§ único: O lucro arbitrado atribuído a acionista de sociedade anônima será tributado exclusivamente na fonte à alíquota de 30% devendo o imposto ser recolhido dentro do mês seguinte àquele em que for notificado o arbitramento pela autoridade lançadora."



Mesmo com o advento de tal comando legal que não retroage aos exercícios examinados, o lucro arbitrado atribuído à acionista de sociedade anônima, não é passível de tributação na pessoa física do acionista, mas unicamente na fonte.

Ante o exposto e considerando mais o que dos autos consta, voto pelo provimento do recurso."

As razões pelas quais o Conselheiro Relator (vencido), Dr. Sylvio Rodrigues, provia, apenas parcialmente o recurso, foram assim explicitadas:

"Ficaram comprovadas pelo processo nº 0845/08.708/72, correspondente ao Banco Faro S.A., os inúmeros atos ilícitos praticados por seus acionistas dirigentes em proveito próprio, com detrimento para o imposto de renda.

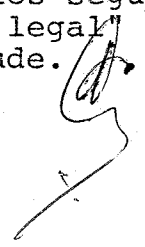
A tributação reflexiva do lucro arbitrado na pessoa jurídica, quanto à cédula "F" das pessoas físicas, está regulada no artigo 51, alínea "a", do Regulamento então vigente, acostado ao Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966, e, atualmente no artigo 34, alínea "a", do Regulamento anexo ao Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975.

Diz o artigo 51, alínea "a", do RIR/66:

"Art. 51 - Na cédula F serão classificados os seguintes rendimentos distribuídos pelas pessoas jurídicas ou pelas empresas individuais:

a) - os lucros, computando-se o lucro presumido ou arbitrado, quando não for apurado o real."

A lei fiscal não pode ser essencialmente casuística. Ela estabelece as linhas mestras das diretrizes, nas quais procura caracterizar as incidências tributárias, de forma a orientar a aplicação dos seus dispositivos aos inúmeros fatos econômicos suscetíveis de produzir rendimentos sujeitos a imposto, o que a torna fundamentalmente dinâmica para vedar possíveis entendimentos de existência de lacunas, tão procuradas pelos seguidores da desmoralizada "escola da evasão legal", como se a lei estivesse a serviço da fraude.



Quando aparece alguma tese, um tanto ou quanto temerária, a lei, não para criar novas incidências, mas para evitar tanto quanto possível as questões judiciosas para o erário, torna-se mais clara em relação a determinados rendimentos, ou lucros, como ocorreu com o advento do Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978. Este Decreto-lei não criou novo tipo de incidência, apenas modificou a forma de tributação que já existia.

Estreme de dúvida que ela já existia, está no próprio dispositivo do artigo 51, "caput", que se refere, expressamente, a pessoas jurídicas, sem distinguir-lhes a forma de constituição.

Não tendo, pois, o dispositivo regulamentar feito distinção do tipo de pessoas jurídicas, o comando legal se dirige a qualquer empresa, seja esta organizada sob a forma de sociedade por ações (anônimas), sociedade em nome coletivo, sociedade por quotas, ou sob qualquer outra designação.

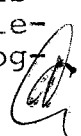
O fato é que houve uma distribuição sub-rep-tícia de lucros ou rendimentos tributáveis, com os quais se aquinhoaram os acionistas dirigentes com os desmandos no desempenho de suas funções. Ocorreu o enriquecimento ilícito desses dirigentes, com a prática de atos fraudulentos na manipulação de valores pertinentes à pessoa jurídica de que eram diretores. E note-se o Banco Faro S.A. era uma pessoa jurídica de capital fechado.

Se tais atos foram realizados de maneira ardilosa, é claro que não pode o Fisco permanecer impassível, principalmente quando os seus resultados locupletaram de maneira fraudulenta os diretores da empresa, principalmente aqueles aos quais incumbem resguardar o seu patrimônio.

Assegura a defesa que sociedade anônima não distribui lucros e sim dividendos, com o que não se pode concordar, uma vez que a noção de dividendos cabe no conceito de lucro.

Militam, ainda, em desfavor da tese defendida pelo recorrente, os vários estágios da legislação fiscal ao se referirem a lucros distribuídos a acionista.

Ora, se a sociedade anônima não distribui lucros, porque é que em vários dispositivos regulamentares se fala em lucros distribuídos a acionistas, sabendo-se que o acionista está para a sociedade por ações (anônima), como aqueles que se cog



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

nominam sócios estão para as sociedades respectivas, como, por exemplo, sócio quotista para a sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

O artigo 51 do RIR/66 fala em pessoa jurídica, sem distinguir o tipo de empresa ou sociedade, a alínea "a" se refere a lucros e esclarece que neste se computa o lucro arbitrado e se o conceito de lucro comporta, também, a noção de dividendos, não há como deixar-se de tributar o lucro arbitrado reflexivamente na pessoa física do acionista dirigente, principalmente, quando este agiu dolosamente no desempenho de suas funções.

A confirmação do Acórdão nº 101-70.777, de 19/04/1978, pelo Sr. Secretário-Geral da Fazenda Nacional, ao negar, por delegação de competência, provimento ao recurso hierárquico do Dr. Procurador Representante da Fazenda Nacional, não favorece a defesa, não só porque, por se tratar de caso isolado, não forma jurisprudência, senão também porque dos seus efeitos só as partes integrantes daquele pleito se beneficiam.

Sendo, pois, o presente caso consequência do que foi decidido pelo Acórdão nº 68.212, voto no sentido de dar provimento, em parte, ao recurso para apenas dividir-se o lucro em proporção à participação originária do recorrente."

168/170

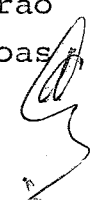
No apelo de fls. 168/170, o Procurador da Fazenda que interpôs o recurso, alega, em resumo, inferir-se "do inteiro teor do voto vencedor, que a decisão recorrida admite a tributação reflexa, mesmo em se tratando de arbitramento de lucros, desde que se trate de sociedade de pessoas; assim, às sociedades de capital, em situação idêntica, isto é, tributadas através da forma de arbitramento de lucros, não se aplicaria o disposto no art. 51, alínea "a", do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400/66 (art. 34, a, RIR/75)," ... "carece de suporte legal a posição adotada pela maioria, por isso que a lei declara, expressamente, sujeitos à tributação todos os lucros apurados nas pessoas jurídicas inclusive o lucro presumido ou o arbitrado, considerando-se estes automaticamente distribuídos. De outra forma, haveria uma isenção não prevista em lei, beneficiar



do-se justamente, o contribuinte faltoso, ou seja, aquele que não atendessem à determinação legal de manter escrituração contábil regular, na forma das leis comerciais e fiscais." "O argumento do voto vencedor no sentido de que somente com o advento do Decreto-lei nº 1648/78 é que passaram os rendimentos em causa a ser tributados, data venia, não pode prosperar. Na verdade, o referido diploma legal apenas adotou nova modalidade de tributação, exclusivamente na fonte, à alíquota de 30%, nos casos de arbitramento do lucro nas sociedades anônimas, tornando, destarte, mais operacional e mais segura a exigência do crédito tributário. Tal fato, porém, não autoriza a afirmação no sentido de que inexistia, anteriormente, dispositivo legal determinante da imponibilidade daqueles rendimentos o que, de resto, implicaria na quebra de todo o sistema de tributação do imposto sobre a renda, criando-se, como já se disse, um privilégio em favor do contribuinte faltoso, o que contraria a lógica e o bom senso." Declara que a matéria já é "do perfeito conhecimento dos experimentados membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o que nos dispensa, nesta oportunidade, de maiores delongas para a demonstração do acerto da tese ora defendida." Finalmente, "espera a Procuradoria da Fazenda Nacional seja provido o presente apelo, para o fim de ser reformado o Acórdão recorrido, restabelecendo-se a tributação tendo-se em vista a real participação originária do interessado no capital da pessoa jurídica, e a multa aplicada pela autoridade de 1ª instância, tudo nos termos do voto do Sr. Conselheiro-Relator, vencido, que integra o decisório, com o que se restabelecerá o império da Lei e da

J U S T I Ç A!"

A Procuradoria junto a esta Instância Especial encampa as razões apresentadas pela Procuradoria junto à Câmara Recorrida e, aditando-as, escreve o que passo a ler literalmente, donde destaque que o atual Regulamento do I.R. acrescenta ao texto da alínea "a" do art. 34, onde se prevê que "Na Cédula "F" serão classificados os seguintes rendimentos distribuídos pelas pessoas



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

jurídicas ou pelas empresas individuais:

a) os lucros, computando-se o lucro presumido ou o arbitrado, quando não for apurado o real, (grifos da transcrição) a seguinte expressão:

"INCLUSIVE NOS CASOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 108 e 109 (Decreto-lei número 5844/43; art. 8º, a; Lei nº 154/47, art. 1º; e Lei nº 4506/64, art. 29, § 2º)"

Escreve ainda o culto Procurador da Fazenda Nacional - Dr. LEON FREJDA SZKLAROWSKY - não proceder a exegese desenvolvida pelo Conselheiro Relator, pois "a letra "c", do art. 51, do anterior Regulamento, cuida de matéria diversa e não se presta, evidentemente, ao fim colimado, porquanto a letra "a" refere-se

"aos lucros, computando-se o lucro presumido ou arbitrado, quando não for apurado o real,"

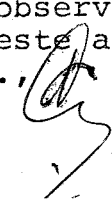
enquanto que a letra "c" responde pelos

"dividendos e quaisquer bonificações atribuídas às ações nominativas, nominativas endossáveis e ao portador;"

na primeira hipótese, os lucros, arbitrados ou presumidos, constituem o núcleo da questão e, na segunda hipótese, outro é o centro, objeto de classificação.

A letra "c" do artigo 34 do atual Regulamento repete a cláusula legal anterior e acrescenta:

".... portador, nos casos de não opção pela tributação exclusiva na fonte, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 35"



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

com o que se percebe, de imediato, a diversidade de situações.

.....

Pois bem, o preclaro relator distingue onde a lei não distingue, restringe onde a lei não restringe, tão somente explora situações inexistentes!

Se não vejamos.

O texto legal comanda que

"Na cédula F serão classificados os seguintes rendimentos distribuídos pelas PESSOAS JURÍDICAS ou pelas empresas individuais:

.....

o § 2º considera como lucros pagos ou creditados aos titulares ou sócios de firmas e sociedades, para os efeitos do disposto neste artigo, as importâncias declaradas como pagas ou creditadas nas condições previstas no art. 181 (Lei nº 4728, art. 32).

Por sua vez, o artigo 181 citado mandamenta que

"Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões.....,

e o artigo 52 deste mesmo Regulamento observa que serão também classificadas na cédula F, como lucros distribuídos, as importâncias que forem retirada pelos sócios, acionistas, seus cônjuges e dependentes

Não conseguimos perceber onde embasou sua fundamen



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

tação o nobre relator, porquanto a disposição acobertada pelo artigo 51 não diferencia a espécie de pessoa jurídica, se sociedade de pessoas, se sociedade de capital, tanto que, quando o legislador quer a distinção, ele fá-lo expressamente, v. g., o "caput" deste dispositivo menciona PESSOAS JURÍDICAS ou EMPRESAS INDIVIDUAIS. Por que o faria? Obviamente, porque pretendeu marcar claramente a distinção.

A-seu turno, desejasse encampar a dicotomia, como o fez o julgador, ou consagrar somente a hipótese de o arbitramento do lucro da pessoa jurídica resultante da desclassificação de sua escrita, por inidônea, para incidir apenasmente sobre o sócio (de sociedade por pessoas), por via reflexa, não temos dúvida de que ele inscreveria expressamente essa posição, em texto legal.

"Assim, mesmo, admitindo-se "ad argumentandum", seu pensamento, a lei impediria a incidência reflexa sobre o acionista e não sobre o diretor. São suas as palavras candentes nesse sentido (leia-se o primeiro parágrafo de fls.); por via de consequência, o recorrente, sendo diretor e não apenas acionista, estará perfeitamente enquadrado no dispositivo legal.

Mais, se se aceitar como válida, sua teoria, o diretor, por ser acionista de sociedade anônima ficaria impune mas o sócio por ter tido in felicidade de fazer parte de uma sociedade de pessoas, seria apenado, pela "DURA LEI", o que é verdadeiro absurdo e injustiça!

Correta exegese da lei

Ora, Senhores, prelecionam os mestres que o Direito deve ser interpretado, sistematicamente e não conduzir a absurdos, injustiças ou incoerências.

Adverte Carlos Maximiliano:

"Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis".



ou

"Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentir legal e o bem presente e futuro da comunidade" (in Hermenêutica e Aplicação do Direito", Carlos Maximiliano, apoiado em autores como Berriat Saint - Prix, Caldara, Black, Max Rumelin, Pasquale Fiore etc.).

"O hermeneuta", prossegue, ainda, o autor, "eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos, indaga se obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim, contemplados do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial (ob. e aut. cits.)."

"Ademais, por ocasião do julgamento do recurso interposto pelo Banco Faro S.A., do qual fazia parte o recorrido como diretor, e que originara o presente processo, ficou patenteado o correto procedimento do Fisco que desclassificou as escritas, tendo o voto do relator vencedor, Conselheiro Paulo Érico Silva Castelo Branco, aprovado "o método adotado pela fiscalização", e "consignado irrefutáveis as irregularidades apontadas," inclusive quanto à aplicação da multa de 150% cominada nos casos de evidente intuito de fraude, de acordo com o artigo 21, letra "c", do Decreto-lei nº 401/68.

E o Conselheiro, Jacinto de Medeiros Calmon, hoje eminente integrante deste Órgão Julgador Superior, com a autoridade de profundo conhecedor deste árido ramo do Direito Tributário, após exaustiva análise, conclui que os diretores da empresa devem ser "responsabilizados pessoalmente, sem prejuízo do prosseguimento ou instauração de ação para apurar, na esfera própria, responsabilidades decorrentes da prática do crime de sonegação fis-



cal". (fls. 76 usque 83 - Ac. nº 68.212).

Todos os pressupostos, para a responsabilização do diretor — recorrido, estão presentes. A instituição financeira foi objeto de liquidação extrajudicial, com a cobertura da Lei nº 6024, com — provando-se a ocorrência de inúmeras infrações, inclusive a sonegação à tributação do lucro, convola das pela Egrégia 1ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, e o relator sugere o "eventual prosseguimento ou instauração de ação para apuração, na esfera própria, das responsabilidades decorrentes da prática de crime de sonegação" (fls. 76 e segs), o que autoriza, de pronto, também, sua responsabilização por débitos fiscais da própria empresa devedora, dadas as circunstâncias de que se reveste o caso, e não apenas o débito oriundo do reflexo da pessoa jurídica. (V. Responsabilidade Tributária, cit.).

Leia-se, a propósito, o Relatório do GIFE/8, que, sem, quaisquer rodeios, objetiva e insofismavelmente, aponta, também, com base no Relatório do Liquidante, a série interminável de infrações, catalogando as mais diversas fraudes, desvios de receitas etc.

E' deste, entre outras, a manifestação de que:

"... E esse, do recebimento de juros" por fora, é mais um dos expedientes utilizados, há longo tempo, pelos referidos ex-administradores para se apropriarem de receitas do Banco, empregando-se a seu bel prazer, incorporando - as aos seus honorários, vale dizer, enriquecendo-se ilicitamente, sem mesmo pagar o imposto de renda correspondente" (fls. 38).

ou

.....
"Esses valores foram transferidos aos diretores e/ou às empresas do grupo e com tal consideramos que integram o ativo do Banco"
..... (fls. 44).

A "disregard doctrine" ou a desconsideração da pessoa jurídica.



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

Nem mesmo a intocabilidade dos componentes da pessoa jurídica, ou seja, a distinção entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas de seus respectivos componentes, seria óbice à atuação daquele preceito legal, "moderno tempero", ao princípio dessa separação, trazido pelas correntes, já consagradas, da "disregard doctrine", que, da Alemanha, com Rolf Serick, passou para a Europa, Estados Unidos da América do Norte, Argentina, e, finalmente, para o Brasil, com Rubens Resquião, Konder Comparato, Alberto Xavier etc., com a aquiescência da jurisprudência e do legislador.

Alberto Xavier, no seu Direito Tributário Internacional do Brasil, dá-nos uma magnífica aula, ensinando que

".... Na verdade sendo a personalidade jurídica uma criação do direito, um simples instrumento de prossecução coletiva dos interesses dos sócios, como argutamente revelou Ascarelli, tal criação só deve ser consagrada e respeitada na medida em que ela não se revelar, em si mesma, anti-jurídica. E, sendo a personalidade jurídica realidade meramente instrumental, não repugna que ela seja considerada para certos fins e desconsiderada para outro ou outros."

DECRETO-LEI Nº 1648, DE 18 DE DEZEMBRO DE 1978

Não carecem, outrossim, maiores comentários os assentos do relator, com vistas à promulgação do Decreto-lei nº 1648, bem como acentuado pelo Conselheiro Sylvio Rodrigues e arrematado pelo Procurador-recorrente.

Realmente, este diploma legal não capitulou nova incidência senão alterou a sistemática da tributação, v.g., determinou que

"o lucro arbitrado a acionista de sociedade anônima será tributado exclusivamente na fonte à alíquota de trinta por cento, devendo o imposto ser recolhido dentro do mês seguinte àquele em que for notificado o arbitramento pela autoridade lançadora" (art. 9º do Decreto-lei nº 1648, de 1978).



MAIS, o "caput" do artigo 9º deste diploma legislativo corrobora nossa proposição (itens 13 e segs., 23 e segs, supra), vez que, efetivamente, quando o legislador intenciona distinguir, ele fá-lo, sem tergiversar.

O "caput", traçou uma diretriz própria para o sócio ou acionista de sociedade não anônima (FORMA DE CONDUTA) — atribuição de lucro arbitrado, presumido, enquanto que o seu parágrafo único impôs a exclusiva tributação na fonte, se o lucro arbitrado for atribuído a acionista de sociedade anônima.

O que mudou? Criou-se nova incidência? Cristalina é a resposta! Apenas a sistemática de cobrança conteve alteração. E o legislador, agora, sim, diferenciou a sociedade anônima da não anônima, para dar-lhe tratamento variado, o que não ocorria, anteriormente. Repetimos, quando o legislador deseja a dissimilitude no trato, esta vem categórica!"

.....

"CONCLUINDO, não há como furtar-se à aplicação da norma sancionadora, com base em falsas premissas, porquanto mesmo que se admitisse não incidir sobre o acionista, por via reflexa, as consequências do lançamento para as pessoas jurídicas, in casu, o recorrido é SIMPLEMENTE o DIRETOR (ADMINISTRADOR, GERENTE) DA EMPRESA atuada e não mero acionista, despencando-se, por inconsistente, toda a armadura de suas assertivas.

No caso vertente, entanto, é a própria legislação que impõe a responsabilização do recorrido, clara e peremptoriamente! A jurisprudência, a seu turno, convolou essa exegese.

IMPÕE-SE, em consequência, a restauração da decisão do julgador monocrático de primeiro grau, para o pronto restabelecimento do império da Lei e a plena realização da JUSTIÇA!"

É o relatório.

Acórdão nº - CSRF/01-0.075

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

A presente exigência fiscal é decorrente da desclassificação da escrita do BANCO FARO S.A., de que o sujeito passivo era diretor, em razão de haver sido apurado, entre muitas outras irregularidades, consignadas no Relatório de Ação Fiscal de fls. 31/47, as seguintes:

"a) Recebimento de depósitos a Prazo Fixo, com controle paralelo, não contabilizado, nos termos da legislação vigente;

.....

d) Desvio de numerário para empresas de que participavam e participam os Diretores do Banco Faro S.A.;

e) Pagamento de despesas particulares dos Diretores, com numerário pertencente ao Banco Faro S.A. e não contabilizado;

f) Quitação de título de diversos devedores, mediante a aposição de carimbo de "caixa", sem entrada do numerário correspondente;

g) Escrituração de dois caixas, sendo um para o movimento contabilizado e o "caixa 2" para o movimento realizado "por fora";

h) Quando as contas "por fora" recebiam cheques em depósito, estes eram trocados no caixa oficial por dinheiro, para que os cheques fossem remetidos para a compensação;"

Quanto aos controles dos depósitos não contabilizados, assim se expressou no depoimento prestado à Comissão de Inquérito do Banco Central, um dos três Diretores autuados:

"As cartelas referentes a depósitos não contabilizados, após o transporte do respectivo saldo, eram inutilizadas, assim como os cheques e fichas de

Acórdão nº - CSRF/01-0.075

depósitos, que também eram inutilizados, logo que feitos os correspondentes lançamentos na aludidas cartelas. Essa inutilização objetivava evitar que esses documentos fossem encontrados pela fiscalização, mesmo porque, não havia necessidade de conservá-los nem mesmo para efeito de prestação de contas perante os demais diretores, visto como essas operações eram conduzidas em confiança". (grifos nossos)."

Descrevendo a modalidade de sonegação de "depósitos capados", descritos pelo Senhor Liquidante do Banco Faro S.A., às fls. 62/113 e 115 do seu relatório, lê-se na parte inicial da primeira dessas folhas:

"As quantias de Cr\$12.156.724,46, Cr\$ 13.050.745,21 e Cr\$1.075.691,50, constituem, a primeira delas, o valor de depósitos parcialmente subtraídos da escrituração oficial do Banco, e as duas outras, o montante dos depósitos integralmente não contabilizados, tudo conforme expressa declaração dos responsáveis pelo desvio, os ex-dirigentes da Casa. Tais importâncias somente passaram a figurar da escrita do estabelecimento quando, premidos pelas circunstâncias, confessaram seus ex-diretores a existência dessa fraude que de longa data vinha sendo por eles praticada, e só então providenciaram os lançamentos devidos, como se vê dos documentos anexos (Nºs 29 e 32). No Capítulo VII deste relatório, está o assunto pormenorizadamente focalizado, tendo em vista a importância capital que representa para a pesquisa das causas de fracasso do estabelecimento.

O desfalque praticado na Tesouraria e a sonegação, nos registros contábeis do Banco, dos depósitos acima citados, atinge o gigantesco montante de

= Cr\$27.532.310,19 =

todo ele de exclusiva responsabilidade dos três ex-dirigentes da instituição, os Srs. Ruy de Mello e Faro, seu diretor-presidente, e Hércules de Mello e Faro e Hércio Francisco Paulo, seus diretores-gerentes, únicas pessoas que vinham compondo a Diretoria do Banco desde a data de sua transformação em sociedade anônima, isso em 30 de abril de 1958, há mais de 12 anos, portanto." (grifos da transcrição)."



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

Como consequência da omissão de registro no caixa de numerário — depósitos e juros ativos — muitas operações foram cobertas com esse dinheiro por fora, como constam dos depoimentos prestados à fiscalização e foram resumidos pelo Senhor Liquidante às fls. 119 do seu relatório, in verbis:

"Assim, inaugurado o desvio criminoso dos recursos de terceiros, sob a guarda do estabelecimento, para atender, como disse seu ex-presidente, Ruy de Mello e Faro, ao pagamento de responsabilidades de seu sócio, nos idos de 1952, continuou essa apropriação, nos anos que se lhe seguiram, já então com os mais variados objetivos, como, por exemplo:

- para efetivação dos aumentos de capital, em dinheiro, dos ex-diretores do Liquidando, Srs. Ruy de Mello e Faro, Hércules de Mello Faro e Hércio Francisco Paulo (vide Capítulo "DO CAPITAL DO BANCO");
 - devolução, aos promitentes-adquirentes de ações do aumento de capital do Banco, das quantias por eles pagas ao ex-presidente, Sr. Ruy de Mello e Faro, no caso de desistência do negócio (vide Capítulo "DAS PROMESSAS DE TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES");
 - regularização de diferenças de Caixa (vide Capítulo "TESOURARIA");
 - pagamento de títulos de responsabilidade dos incorporadores do Edifício e Galerias São Bento, na Capital (vide Capítulo "EMPRÉSTIMOS-Edifícios e Galerias São Bento");
 - pagamentos parciais de títulos "de favor" (vide Capítulo "EMPRÉSTIMOS - Títulos "de favor");
 - liquidação de empréstimos, junto ao Banco, em nome de firmas ligadas ou empreendimentos imobiliários de interesse dos ex-dirigentes (vide Capítulo "EMPRÉSTIMOS-Operações com firmas ligadas");
- 

Acórdão nº - CSRF/01-0.075

- pagamento a funcionários, sem contabilização, por serviços extras realizados, principalmente os relativos aos depósitos subtraídos (vide Capítulo "Pagamento de Despesas Sem Contabilização");
- remessas de dinheiro às firmas ligadas ou aos empreendimentos imobiliários realizados pelos ex-dirigentes do Banco, ou do interesse dos mesmos (vide Capítulo "EMPRÉSTIMOS");
- pagamento de juros "por fora" (vide Capítulo "TAXAS DE JUROS EXTRA LEGAIS");
- manutenção de contas de depósito em outros estabelecimentos bancários em nome de funcionários da Casa (vide "CONTAS DE DEPÓSITOS EM NOME DO EX-FUNCIONÁRIO JOSÉ PEREIRA CASANOVA").

O caixa mantido pelos depósitos capados e depósitos não escriturados era ainda alimentado pela omissão dos rendimentos provenientes de empréstimos a terceiros conforme depoimento do Sr. Edis Pereira (fls.21):

"que as únicas inversões lucrativas do Banco Faro S.A. que eram de seu conhecimento eram os empréstimos por títulos descontados, não sabendo a taxa cobrada, e os empréstimos rurais; que os juros que eram pagos por fora estavam declarados na própria ficha do fichário a cargo do declarante, sendo que as que continham a expressão "sem juros" pertenciam às pessoas que tinham grandes depósitos e combinavam os juros particularmente com o Sr. Hércio; que o Sr. Accácio Dias Pitta tinha contato com esses clientes e deve estar a par dessas taxas de juros;"

No relatório do Sr. Liquidante, às fls. 156 , consta:

"3 Desvio de receitas

No curso dos trabalhos realizados pela Comissão de Inquérito, foi verificado que parte da receita do Liquidando era ilícitamente desviada por seus ex-dirigentes, em pro

veito próprio, e isso porque, quando da concessão de empréstimos a seus clientes, cobravam -se "por fora" encargos e taxas variáveis - geralmente de 1% ao mês -, cujo produto ficava em poder daqueles ex-administradores, utilizada para seus fins particulares.

Com efeito, conforme vem consignados nos depoimentos prestados à aludida Comissão pelos ex-funcionários, Srs. Benjamim Colmenero Peres, João Alves Ferrada e Rubens de Angelis, confirmados pelos ex-diretores Hércio Francisco Paulo e Hércules de Mello Faro (Docs. nºs. 271-4-9) cobrava o Banco, por autorização de seus ex-dirigentes, juros "por fora" em suas operações de empréstimos, à taxa de 1% ao mês, que eram pagos pelo cliente diretamente na Caixa, com recursos próprios, em dinheiro, sem interferência com a operação realizada de maneira a não deixar traços dessa cobrança. Tal prática, segundo também se verifica dos aludidos depoimentos, era habitual e vinha adotada há muitos anos.

Dessa forma, os ex-administradores do Liquidando se apropriavam de parte da receita, pois os valores assim recolhidos na Caixa não davam entrada na contabilidade da instituição, passando a constituir recursos disponíveis daqueles mesmos dirigentes.

A falta de provas materiais desse procedimento, encoberto propositadamente pelo expediente adotado a fim de não deixar vestígios de sua realização, é suprida pelas declarações unânimes das pessoas que participavam da tramitação dos documentos internos do Banco, como vem consignado nos depoimentos anexos (Docs. nºs 274/275).

Apenas para melhor caracterizar a fraude, transcrevem-se as palavras do ex-funcionário sr. João Alves Ferrada, pessoa que vinha chefiando o setor de Descontos da Matriz (Doc. nº 274):

"por determinação do Presidente do Banco, sr. Ruy de Mello e Faro, cobrava-se habitualmente juros "por fora" sobre operações de empréstimos em geral, à taxa de 1% (um por cento) ao mês. A cobrança era feita pelos caixas, com base em boletim



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

to de crédito, em duas vias, contendo nome do devedor, número da operação, a expressão "juros B", valor e data."

O boleto acima citado é representado pelo documento nº 184.

Sob todos os ângulos em que se focalizem as operações, ativas ou passivas, do Liquidando, sempre se depara com a fraude, com a prática de atos ilícitos, com a utilização de expedientes irregulares, com o exercício de métodos escusos, tendentes, invariavelmente, a favorecer seus autores, os próprios ex-dirigentes do estabelecimento.

E esse, do recebimento de juros "por fora", é mais um dos expedientes utilizados há longo tempo pelos referidos ex-administradores para se apropriarem de receitas do Banco, empregando-as ao seu bel prazer, incorporando-as aos seus honorários, vale dizer, enriquecendo-se ilícitamente, sem mesmo pagar o imposto de renda correspondente."

Lê-se ainda no item 15.3.3 do Relatório da Fiscalização:

"Adicionamos ao realizável ainda em 31.12.70, os seguintes valores de depósitos não contabilizados de correntistas "por fora", cujas cartelas de controle não foram encontradas e que se habilitaram na fase de liquidação, conforme informação do Sr. Liquidante às fls. 121 de seu relatório:

"Além dos depósitos parcialmente subtraídos da escrituração do Banco ("capados") e dos integralmente não contabilizados ("c/c"), cuja existência seus ex-administradores confessaram às vésperas da decretação da liquidação extra judicial ... apurou o Liquidante, no curso de seus trabalhos, haver ainda alguns outros sobre os quais nenhuma documentação, oficial ou extracontábil, foi localizada nos arquivos da Casa ou nos guardados particula-



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

res de seus ex-diretores, nem foram por estes denunciados quando da confecção e escrituração daquelas contas subtraídas. A existência desses créditos de terceiros tem sido trazida ao conhecimento do Liquidante através da apresentação, feita pelos próprios interessados, das cadernetas de depósito e dos recibos de entrega do numerário ao Banco."

"Até a data da confecção deste relatório, tinham sido apresentados comprovantes referentes aos depósitos dos seguintes credores:

- Alberto Franco e/ou Esther Franco
Depósito de 01.06.70 Cr\$150.000,00
- Alvaro Miguez (Rio de Janeiro -GB)
Depósito..constituído em
28.08.70 Cr\$ 30.000,00
- Ezequiel Magalhães Junior
e/ou Ester do Amaral Magalhães
Depósito ... em 13.05.70.... Cr\$ 30.000,00
- Domingos Saviano e/ou Lidia Saviano
Depósito... em 12.05.70..... Cr\$ 10.000,00
- Donato Saviano e/ou Consíglia P. Saviano
Depósito ... em 12.05.70.... Cr\$ 60.000,00
- João Baptista da Fonseca
Depósito... em 13.05.70 ... Cr\$ 20.000,00
- José Lopes Ribeiro
Depósito "sem data" e "sem nº de ficha", a prazo de seis meses, vencimento inicial para 24.06.70 e prorrogado para 24.12.70, com abono efetivo de juros à taxa de 3% ao mês, conforme caderneta exibida e depósito de 01.02.71 (Doc. nº 289) Cr\$ 5.000,00"

Esses valores foram transferidos aos diretores e /ou às empresas do grupo e como tal consideramos que integram o ativo do Banco."



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

Esses são alguns dos fatos que motivaram a desclasificação da escrita do Banco Faro S.A. e levou a Fiscalização ao arbitramento dos lucros que ora são objeto de reflexo nos três Acionistas-majoritários e Diretores-Controladores da atuada.

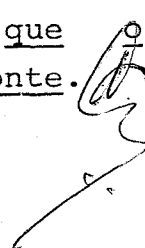
O motivo pelo qual subiram os autos para a apreciação desta Superior Instância foi amplamente demonstrada no Relatório com a transcrição da fundamentação dos votos vencido e vencedor, bem assim, com a transcrição das razões de recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional.

A nosso ver, a razão está com a Fazenda Nacional, isto porque, como muito bem ressaltou o Procurador da Fazenda Nacional junto a este Colegiado, Dr. Leon Frejda Szklarowsky:

1º) As hipóteses descritas nas alíneas "a" e "e" do artigo 34 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186/76, ~~que reproduziu~~ que se continha em idênticas alíneas do art. 51, do Regulamento do mesmo tributo, anexo ao Decreto nº 58.400/66) são totalmente diversas. Enquanto na alínea "a" se prevê a incidência de qualquer tipo de lucro, inclusive do presumido ou arbitrado, oriundo: quer das pessoas jurídicas, quer das empresas individuais; enfatizando-se as hipóteses de arbitramento das empresas individuais e das sociedades de redução da receita bruta, com a remissão aos arts. 108 e 109, e observando-se que no parágrafo único deste último dispositivo, voltou o executivo, para eliminar quaisquer dúvidas que

"Os rendimentos auferidos pelos sócios das sociedades a que se refere este artigo, inclusive o lucro presumido ou o arbitrado na forma deste Regulamento, serão tributados nas declarações das pessoas físicas beneficiárias."

Na alínea "c" se disciplina a incidência dos dividendos e bonificações atribuídas a todos os tipos de ações, nos casos em que acionista não tenha optado pela tributação exclusiva na fonte.



29) Quer no caput do art. 34, quer em sua alínea "a", se faz qualquer distinção entre pessoas jurídicas, declarando-se na alínea que se computaria o lucro presumido ou arbitrado, quando não fosse apurado o real. Do mesmo modo, quando no art. 109 se cuida das sociedades de reduzida rendas, não se indaga de sua natureza jurídica;

39) A tese de que os acionistas não recebem lucros, revestisse de um preciosismo não só incabível mas também frontalmente contrário à sistemática do tributo, pois:

a) o dividendo é uma espécie de lucro, logo se compreende neste último conceito, sem dúvida muito mais abrangente, como o demonstrou o voto vencido (fl.164).

b) só para argumentar, se prevalecesse a inovadora tese de que dividendo não é lucro, quando se prevê no art. 227 do RIR/75 ou no art. 249 do RIR/66 a incidência de 5% sobre os lucros distribuídos, quando a distribuição fosse efetuada por uma S/A., o gravame não encontraria hipótese fática, o que, repitamos, seria um absurdo, isto para só mencionarmos um.

c) sem qualquer amparo ainda a distinção que se pretende fazer, para o efeito de tributação de lucros, entre sociedades de capital e sociedades de pessoas, isto porque, além de a lei fiscal não a contemplar, dado que ela normalmente só distingue entre categorias de sócios e o faz expressamente (tal distinção existe no Direito Comercial para efeito de responsabilidade patrimonial dos sócios): a tese conduziria a verdadeiros absurdos, pois:

- não seria viável a tributação dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, dado ser, segundo a doutrina prevalente, sociedade de capital;

- implicaria dizer-se que acionista não é sócio, tese já superada pela jurisprudência da Colenda 3a. Câmara do

Acórdão nº - CSRF/01-0.075

1º Conselho, mas que traz grandes implicações na área do Imposto sobre a Renda;

- indagar-se-ia como ficaria o reflexo nas sociedades de capital e indústria?

4º) justamente, como oportunamente lembrou o ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto a esta Câmara, invocando a "disregard doctrine" e trazendo à colação os ensinamentos sempre atualizados do brilhante publicista Alberto Xavier, in Direito Tributário Internacional do Brasil, toda as atenções da doutrina e da legislação se voltam para a natureza dos controles das pessoas jurídicas, sendo totalmente relegadas a plano secundário a sua natureza jurídica. Observa-se que enquanto os grandes pensadores juristas da atualidade se preocupam com as consequências desastrosas do fantasma da personalidade jurídica das entidades econômicas, tentando minorar as consequências danosas que os maus administradores geram àqueles que com elas mantêm relações comerciais e ao Tesouro Público e tentando responsabilizá-los, inclusive penalmente, pelos débitos por eles praticados, como se observa pelo excerto já transcrito e aqui repetido dado o alcance de seu significado:

".... Na verdade sendo a personalidade jurídica uma criação do direito, um simples instrumento de prossecução coletiva dos interesses dos sócios, como argutamente revelou Ascarelli, tal criação só deve ser consagrada e respeitada na medida em que ela não se revelar, em si mesma, anti-jurídica. E, sendo a personalidade jurídica realidade meramente instrumental, não repugna que ela seja considerada para certos fins e desconsiderada para outro ou outros."

certos defensores dos maus contribuintes ficam criando distinções não autorizadas pela lei, como a que se observa nos presentes autos, ou entre lucros e dividendos e entre sócio e acionista, como já tivemos oportunidade de observar em autos de que fomos Relator, quando membro da Colenda 3a. Câmara do 1º Conselho



de Contribuintes, gerando prejuízos incalculáveis à coletividade, representada pelo Tesouro Público.

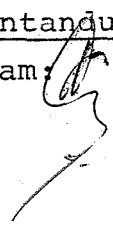
5º) Como também lembrou o dinâmico Procurador da Fazenda junto a esta Instância Superior, invocando o magistério de Carlos Maximiliano, o Direito há de ser interpretado sistematicamente e em consonância com os princípios maiores, tais como o da isonomia, o de proteção ao economicamente mais fraco, não conduzindo a "absurdos, injustiças ou incoerências" valendo, mais uma vez, recordar, transcrevendo as palavras de um dos maiores mestres no ensino da exegese, CARLOS MAXIMILIANO, in Hermenêutica e Aplicação do Direito, Freitas Bastos, Rio-São Paulo, 1965, pág.178:

"Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconviniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis".

.....

Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, com tradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdo, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentir legal e o bem presente e futuro da comunidade".

Ora como bem disse o Procurador da Fazenda Nacional junto à Câmara recorrida, Dr. ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO, se se infere-se "do inteiro teor do voto vencedor, que a decisão recorrida admite a tributação reflexa, mesmo em se tratando de arbitramento de lucros, desde que se trate de sociedade de pessoas" como negar-se a incidência, em situação idêntica, quando a sociedade for de capital? Notadamente quando a lei somente faz referência a pessoas jurídicas sem as distinguir! Ad argumentandum tantum, mesmo que distinção se pudesse fazer, onde ficariam:



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

a) os princípios maiores: isonomia, proteção do mais fraco economicamente;

b) os princípios de interpretação ensinados por Carlos Maximiliano apoiado em Berriat Saint-Prix, Caldara, Black, Max Rumelin, Pasquale Fiore etc.;

c) os ensinamentos da "disregard doctrine"

Tenta-se, justamente, como disse o Procurador da Fazenda Nacional que interpôs o recurso, de beneficiar "o contribuinte faltoso, ou seja, aquele que não atendesse à determinação de manter escrituração contábil regular, na forma das leis comerciais e fiscais" e, no caso, acrescentamos nós, o mais forte: os acionistas majoritários e diretores das grandes empresas (S.A.) e, como também disse o Conselheiro FRANCISCO PETRAGLIA, em monografia de sua autoria:

"O surgimento de exceção à regra geral do lançamento decorrente traduz tratamento diferenciado entre sociedades anônimas e de outra natureza jurídica, nos casos de arbitramento, que deve ser evitado, sob pena de beneficiar-se aquelas cujo poder econômico é superior a estas."

6º) Alega-se ainda, em reforço da tese da não incidência, que: em reconhecimento da inexistência de qualquer diploma legal prevendo a tributação em causa, veio o Parágrafo único do art. 9º do Decreto-lei nº 1.648, de 18/12/78 a instituí-la, mas que, todavia, não é de aplicar-se retroativamente.

Ora, como muito bem salientou o Conselheiro Sylvio Rodrigues no seu voto vencido "Quando aparece alguma tese, um tanto quanto temerária, a lei, não para criar novas incidências, mas para evitar tanto quanto possível as questões judiciais para o erário, torna-se mais clara em relação a determinados rendimentos, ou lucros, como ocorreu com o advento do Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978. Este Decreto-lei não criou novo tipo de incidência, mas apenas modificou a forma de tributação que já existia."

Acórdão nº - CSRF/01-0.075

Estreme de dúvida que ela já existia, está no próprio dispositivo do artigo 51, "caput", que se refere, expressamente, a pessoas jurídicas, sem distinguir-lhes a forma de constituição.

Não tendo, pois, o dispositivo regulamentar feito distinção do tipo de pessoas jurídicas, o comando legal se dirige a qualquer empresa, seja esta organizada sob a forma de sociedade por ações (anônimas), sociedade em nome coletivo, sociedade por quotas, ou sob qualquer outra designação.

O fato é que houve uma distribuição sub-reptícia de lucros ou rendimentos tributáveis, com os quais se aquinharam os acionistas dirigentes com os desmandos no desempenho de suas funções. Ocorreu o enriquecimento ilícito desses dirigentes, com a prática de atos fraudulentos na manipulação de valores pertinentes à pessoa jurídica de que eram diretores. E note-se o Banco Faro S.A. era uma pessoa jurídica de capital fechado.

Se tais atos foram realizados de maneira ardilosa, é claro que não pode o Fisco permanecer impassível, principalmente quando os seus resultados locupletaram de maneira fraudulenta os diretores da empresa, principalmente aqueles aos quais incumbem resguardar o seu patrimônio."

Não paira qualquer dúvida de que a incidência sobre o reflexo do lucro arbitrado de qualquer sociedade, cujos beneficiários da fraude são conhecidos, como ocorre nestes autos, não importante em que percentual, pois a eles caberia informar o exato montante dos rendimentos desviados, presumindo-se, até prova em contrário, que o locupletamento foi na proporção do seu capital na sociedade: está previsto no art. 34, alínea "a" do vigente RIR/75, que reproduz os termos de igual alínea do art. 51, do RIR/66.

Ninguém irá esperar que o lucro sonegado venha a



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

ser escriturado para posterior distribuição, mediante autorização da Assembléia-Geral, indagando-se dos beneficiários se desejam a tributação na fonte ou preferem incluir estes lucros na cédula "F" para tributação na declaração, isto porque é notório que a Assembléia-Geral só autoriza, e também a escrituração só registra os lucros apurados em balanço e não os lucros distribuídos camufladamente, ou seja, as parcelas de que acionistas-diretores se apropriaram sem deixar vestígios na contabilidade ou sob o disfarce de pseudodespesas.

Como escreveu o ex-Conselheiro da 2a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Dr. THEÓ PEREIRA DA SILVA, quando relator do Recurso nº 19.968, em que era recorrente a CIA. DE EMPREENHIMENTOS MINAS GERAIS:

"Sucedee, porém, que entre a doutrina e a lei, materialmente considerada, há uma grande diferença. Seja por presunção, seja por ficção legal, o fato é que o artigo 51, letra "a" do RIR/66 não enseja dúvidas quanto à legalidade do lançamento ora impugnado.

O mencionado dispositivo é taxativo ao considerar rendimento distribuído o lucro presumido ou arbitrado, quando não for apurado o real. A tributação, portanto, é ex vi lege ainda que, em tese, possa ser considerada anômala à luz da Doutrina.

Exarado na forma passiva, o referido artigo considerada consumada a distribuição, isto é, ter sido distribuído o lucro quando sua apuração tenha decorrido de arbitramento. Não há, pois, que se indagar das causas do arbitramento e, por extensão, da desclassificação da escrita. Num certo sentido, poder-se-ia, até, dizer que o fato gerador do imposto de fonte, na hipótese, é o próprio arbitramento do lucro.

Assim, parece-me que a tese do Recorrente perde toda sua substância ante à clareza do texto legal.

Ademais, está evidenciado no processo, que a desclassificação da escrita não decorreu, apenas, de meras irregularidades de ordem técnica contábil.

Acórdão nº - CSRF/01-0.075

Na informação fiscal de fls. 17/19, está bem claro que houve omissão de receita, houve créditos da empresa lançados nas contas bancárias dos sócios, houve, ainda, pagamentos de despesas pessoais desses mesmos sócios levados à débito da Recorrente, além de suprimentos de numerário não comprovados.

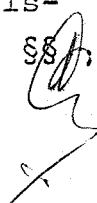
Ora, tais fatos, de resto não contestados pela pessoa jurídica no processo originário caracterizam, inquestionavelmente, lucros desviados da empresa e apropriados pelos sócios, consoante torrencial jurisprudência administrativa e judicial.

Assim, ainda que não houvesse a previsão legal expressa no artigo 51 do Regulamento, a matéria de fato subjacente é bastante para configurar a tributação pretendida."

Realmente, quando se flagram ações de locupletamento como as de que nos dão notícia estes autos, sempre surgem os pescadores de águas turbas tentando fantasiar brechas da chamada "evasão legal" procurando deixar o Fisco a ver navios e, em consequência, prejudicar o interesse público coletivo.

Assiste inteira razão ao Conselheiro Relator vencido, secundado pelos argumentos do Procurador da Fazenda Nacional junto à Câmara recorrida e pelo Procurador da Fazenda junto a esta Instância Superior, salientando este em reforço da tese de que quando a lei quer fazer distinção entre espécies de sociedades,fa-lo expressamente como ocorreu com o caput do art. 9º do Decreto-lei nº 1648/78 ao estabelecer tributação especial na fonte para o lucro arbitrado da S/A., quando explica que o Decreto-lei nº 1.648/78 não criou novo tipo de incidência, apenas modificou a forma de tributação que já existia.

Observa, ainda, que os que invocam o parágrafo único do art. 9º deste Decreto-lei para justificar a inexistência até aqui da incidência sobre os lucros arbitrados na S/A, esquecem-se, todavia, que o mencionado diploma dispôs por inteiro sobre a sis-temática do arbitramento (art. 7º, incisos I a VI; art. 8º e §§



1º a 7º) e também sobre o reflexo do lucro arbitrado (art. 9º e parágrafo único). Por outro lado, exatamente no caput do art. 9º dispos sobre o reflexo do lucro arbitrado quanto a: 1º) só - cios; b) acionistas de sociedades não anônimas; c) titular da empresa individual; dispondo no parágrafo único deste artigo 9º sobre o reflexo quanto aos acionistas da sociedade anônima. Então é de perguntar-se àqueles que invocam exatamente este diploma legal para justificar a não incidência até aqui, se:

a) só agora também teria a lei estabelecido a incidência sobre os demais sócios e o titular da empresa individual, em face do que consta no caput do art. 9º?

b) por acaso, também, já não teria a Administração Fiscal poderes para proceder ao arbitramento dos lucros?

A resposta tem de ser óbvia, o argumento prova de mais! Logo não têm qualquer consistência a tese ensaiada. Aliás, a bem da verdade, diga-se que já tivemos a oportunidade de apreciar um recurso nesta Câmara Superior em que os ilustres patronos (todos de grande renome), alegaram que o arbitramento dos lucros no caso de o comissário ou representante de pessoa jurídica deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470/58, somente fora estabelecido por este Decreto-lei nº 1.648/78.

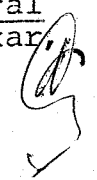
Evidentemente que o seu argumento não foi acolhido e a Fazenda Nacional teve o recurso provido por unanimidade de votos.

Como consta da informação do Processo nº 0713/3.004.120/70, com muita propriedade esclarecia o fiscal autuante:

.....

"Por força de normas legais expressas e dentro da sistemática de cobrança do imposto de renda, os lucros distribuídos ou como tais considerados, sofrem dupla incidência do tributo: como ônus da pessoa jurídica que os produziu e como ônus da pessoa jurídica ou física beneficiária desses rendimentos. Nessa última condição, o contribuinte (pessoa física), na generalidade dos casos, responde pelo tributo incidente sobre os lucros presumidos ou arbitrados, quando não for apurado o real (art. 51, letra "a" do R.I.R.), como rendimento tributável na cédula "F" de sua declaração e em função de suas cotas ou parcelas de capital na empresa de que participa não excluídos pois, os sócios da Sociedade Anônima detentores de ações nominativas ou ao portador quando identificáveis e que não hajam optado pelo pagamento do imposto na fonte. E, embora pareça, também não ficam imunes do tributo devido os rendimentos de ações ao portador pelo fato de não se acharem os rendimentos decorrentes, quando mantenham os seus beneficiários o anonimato, incluídos na modalidade de pagamento do imposto mediante declaração. E isso porque a obrigação de pagamento do imposto pelo contribuinte, seja ele de fato ou de direito, se sobreleva de direito, se sobreleva a tudo mais, mormente em se tratando simplesmente de forma ou maneira por que deva ser recolhido, o fato não pode jamais se constituir em motivo excludente da obrigação tributária de pagamento. As exceções legais só existem quando expressamente declaradas. Não é o caso. E assim não pode prosperar nenhum processo ou entendimento interpretativo objetivando tal fim, pois não se presumem isenções tributárias. Elas resultam sempre de preceitos expressos de lei.

E é ainda por ficção legal, que todo lucro arbitrado é considerado distribuído e nessa conformidade e, por decorrência, reflete na pessoa dos sócios ou acionistas e nas mesmas condições e proporções em que refletiriam, se houve distribuição, ou refletiriam os lucros normalmente distribuídos no exercício financeiro que estiver em causa. No arbitramento do lucro nada se altera quer quanto à matéria tributável, quer quanto aos sujeitos passivos da obrigação tributária, quer quanto à modalidade de recolhimento ou pagamento do imposto, quer ainda quanto ao exercício financeiro a que devem corresponder. A única modificação que ocorre por força de lei, é a da faculdade concedida ao Fisco para, se superpondo ao resultado obtido no balanço econômico ou a determinações da Assembléia Geral Ordinária, conforme a natureza da sociedade, fixar



Acórdão nº - CSRF/01-0.075

determinar, apontar ou declarar o lucro a ser considerado como distribuído ainda que referentemente a exercícios pretéritos ao em que assim haja procedido a autoridade fiscal com base na lei (Parágrafo único do art. 423, combinado com o 198 e §§ do R.I.R.). E, por via de consequência, de considerá-los também já adjudicados ao patrimônio dos respectivos beneficiários.

Assim, se a empresa não cumpre o dever legal de determinar, declarar ou informar com exatidão os rendimentos sujeitos ao tributo, tem o Fisco competência para promover essa determinação e com base na mesma exigir, em todas as suas consequências, o imposto devido."

Também em voto que proferimos no Acórdão nº 101-71.463, dissemos:

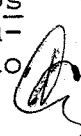
"A legislação do Imposto sobre a Renda declara genericamente sujeitos à tributação na Cédula "F" todos os lucros apurados nas pessoas jurídicas, inclusive

"o lucro presumido ou arbitrado"

Isto porque, segundo a sistemática do tributo, tanto o lucro presumido como o arbitrado é considerado automaticamente distribuído, independentemente da vontade da pessoa jurídica onde ele foi apurado, vez que o lucro constante da contabilidade, e abandonado para efeitos fiscais, em razão de, no caso do lucro arbitrado, não haver merecido fé a escrita da pessoa jurídica fiscalizada.

Nos casos de desclassificação de escrita, a Fiscalização, através de meios indiretos, apura por aproximação, através do arbitramento, os lucros da pessoa jurídica cuja escrita à luz da legislação comercial e fiscal, não se presta para efeito de determinar os resultados sujeitos ao Imposto de Renda.

Evidentemente que, não merecendo crédito a escrita fiscal do contribuinte, os lucros por elas contabilizados ou distribuídos, mesmo através de assembleias formais, desde que se refiram aos anos em que a escrita foi considerada imprestável, eles são abandonados para efeito da incidência do imposto sobre a Renda, passando a considerar-se, exclusivamente, o lucro apurado através do arbitramento



lucro este que, por razões óbvias jamais será objeto de deliberação de qualquer assembléia geral.

Fato idêntico ocorre nos casos em que, embora se deixe de desclassificar a escrita, se apura desvio de receitas ou pagamentos fictícios, pois, como nestes casos, os lucros são camufladamente distribuídos, jamais se ira esperar que a sociedade realize qualquer assembléia para documentar a fraude por ela mesma praticada. Isto, todavia, em hipótese alguma, impede a cobrança do tributo incidente sobre pessoa jurídica e sobre os beneficiários (seja tributando-os individualmente, seja fazendo recair o tributo sobre a fonte por substituição, na circunstância de não haver viabilidade de identificá-los), pois o fato gerador do tributo é a sua efetiva ocorrência (tenha sido ela apurada pela contabilidade ou por arbitramento) e também a distribuição (tenha ela ocorrido em obediência a todos os ditames legais, seja de maneira sorrateira e ao arrepio dos mandamentos jurídicos."

.....

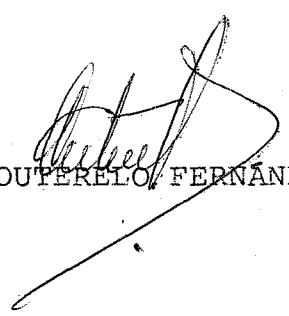
"Ressalte-se que se viesse a prevalecer entendimento diverso, ou seja, se a conclusão for no sentido de que nos casos de lucro arbitrado (desclassificação de escrita) e nos casos em que se descobrem sonegações cujos resultados são adicionados aos lucros contabilizados, não ocorresse a incidência referente à distribuição e a que grava os acionistas ou a fonte, poucos seriam os contribuintes que assumiriam o ônus de apresentar uma escrita nos termos da lei, visto que a desclassificação da escrita pelo Fisco passaria a ser para eles um grande negócio, pois, como por passe de mágica, ficariam livres da incidência dos 5% da pessoa jurídica e do progressivo das pessoas físicas ou fonte, conforme o caso, ou seja, essa curiosa interpretação beneficiaria justamente aquele que dá mais trabalho ao Poder Público: o infrator, pois lhe traria uma economia de quase 50% sobre os lucros auferidos ou desviados.

Evidentemente que, ad argumentandum, mesmo que a legislação não fosse muito explícita, qualquer interpretação razoável que levasse em conta o fato econômico, como não pode deixar de ocorrer no Direito Tributário, afastaria de plano tal absurda conclusão."

.....

Finalmente, a lógica diz que se deve evitar o tratamento diferenciado entre as sociedades anônimas e as de outra natureza jurídica, nos casos de arbitramento, sob pena de beneficiar-se aquelas cujo poder econômico é superior ao destas."

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso especial apresentado pela FAZENDA NACIONAL, para restabelecer a incidência, nos termos dos votos vencidos da decisão recorrida.



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR