



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CMVG

Sessão de 25 de maio de 1984

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.446

Recurso nº RP/104-0.117

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: FRANCISCO DE ASSIS SANTOS (FIRMA INDIVIDUAL).

CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - Reserva integrada em conta não representativa da espécie não a desnatura, a menos que implique em efetiva exigibilidade da quantia contabilizada.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar, apresentada pelo sujeito passivo, e, no mérito, negar provimento ao recurso especial, apresentado pela Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, (DF), em 25 de maio de 1984.

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:

RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e FRANCISCO AMARAL MANSO. Ausente justificadamente o Cons. OSWALDO SANT'ANNA.

Fez sustentação oral, pelo sujeito passivo, o Sr. Manoel Correia de Oliveira Filho, com instrumento de mandato nos autos e, pela Fazenda Nacional, o Dr. Luiz Fernando Oliveira de Moraes.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0510/009.026/81-48

RECURSO N.º: RP/104-0.117

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.446

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: FRANCISCO DE ASSIS SANTOS (FIRMA INDIVIDUAL)

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, recorre a Fazenda Nacional pelo seu representante junto à Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes — conforme petição de fls. 254/255, protocolizada em 14.11.83 — da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 15.09.83 e consubstanciada no Acórdão nº 104-03.982 (fls. 238/252), da qual teve vista oficial em sessão de 11.11.83.

Os fatos que ensejaram o presente litígio foram assim descritos no Relatório da decisão recorrida, verbis:

"A firma individual Francisco de Assis Santos, jurisdicionada pela DRF em Aracaju, SE, foi autuada (fl.1) por terem sido constatadas as seguintes irregularidades:

b) inclusão, no cálculo da correção monetária do patrimônio líquido, de valores de lucros já distribuídos ao titular (Cr\$ 84.418,00, Cr\$ 185.099,00 e Cr\$ 329.355,00, nos exercícios de 1979, 1980 e 1981, respectivamente);

A autuada impugnou a exigência fiscal (fls.30/34), sustentando, em síntese:

.....

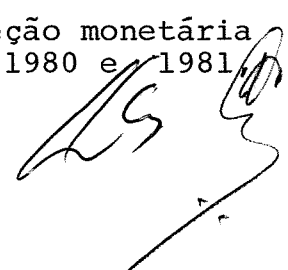
b) os lucros contabilizados em favor do titular provêm de exercícios anteriores, sujeitos à correção monetária, conforme IN.SRF-71/78 e não significam "lucros distribuídos", devendo-se à praxe administrativa de reinvestir os lucros auferidos na própria empresa, através de aumentos de capitais periódicos; os lucros contabilizados representam valores que pertencem ao grupo das "Contas do Proprietário" e que em determinado momento servem para reforçar o "Capital" da firma, constituindo o patrimônio líquido; já a distribuição de lucros exige a ocorrência do efetivo pagamento ao titular da firma e a presença de um ato jurídico formal ou livre; de acordo com o Ac. 1.9/416/75, não ocorre a distribuição de lucros "quando o crédito for procedido em conta destinada a futuro aumento de capital, não importando o título da conta nem o histórico utilizado. A situação fática geradora da obrigação tributária, nesse caso, só ocorre com o pagamento posterior ao titular, sócio ou acionista que constituirá na reconsideração da indisponibilidade pretendida com mencionado crédito"; a firma não utilizou, na apuração de seu lucro, custos relativos a mercadorias em estoque, pois deduziu o valor do ICM efetivamente pago, deixando de considerar o ICM correspondente às mercadorias em estoque;"

Em contra-razões à peça impugnatória a Fiscalização sustentou que

"Quanto à correção monetária de balanço, esta foi instituída com o advento da Lei 6.404/76, aderida pela legislação do Imposto de Renda a partir do ano base de 1978, exercício de 1979, conforme Decreto Lei 1.598/77.

O artigo 39, alínea "b" do citado Decreto Lei estabelece o procedimento da correção monetária do Patrimônio Líquido, não só das Sociedades Anônimas como qualquer outra forma de constituição de empresa e em contra partida, o valor da correção desse Grupo de contas, será utilizado na redução do lucro do exercício, isto é, terá o tratamento de uma despesa.

A suplicante, ao preceder a correção monetária relativamente aos exercícios de 1979, 1980 e 1981



incluiu, a título de Patrimônio Líquido, lucros já distribuídos ao titular, proporcionando, destarte, a correção desses elementos, conseqüentemente, ensejando a redução do lucro de cada exercício.

O sentido de lucros distribuídos, consiste no lucro líquido de um determinado exercício sofrer ramificações, ser destinado a reservas, aos sócios ou titulares etc., a parte remanescente, isto é, sem destinação, ficará como lucros acumulados ou suspensos. Ora a empresa promoveu distribuição de parte dos lucros ao titular, inclusive tributando na pessoa física (vide cópia da declaração de rendimento fls. 44 e 45), nesse momento a distribuição pode ser tratada de duas maneiras: Uma com a ocorrência do pagamento imediato; e a outra sob a forma de crédito, daí o surgimento de obrigações - Créditos de sócio ou titular.

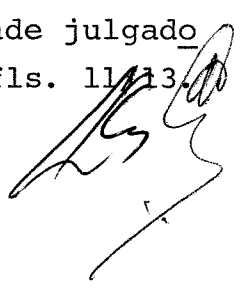
O contribuinte vem creditando ao titular os lucros dos exercícios, portanto é tranquila a classificação desses créditos no elenco das obrigações e não vinculados ao Patrimônio Líquido a título de lucros suspensos ou acumulados. Desta forma a correção monetária de balanço da conta - Francisco de Assis Santos c/lucros configura-se como indevida.

Em 1978, exercício de 1979, a correção indevida foi Cr\$ 84.418,00, fruto da correção da conta Francisco de Assis Santos c/lucros.

Base 1979, exercício de 1980, correção indevida Cr\$ 185.099,00, resultado da correção da conta - Francisco de Assis Santos c/lucros.

Base 1980, exercício de 1981, observa-se dois aspectos, a correção irregular da conta - Francisco de Assis Santos c/lucros, no valor de Cr\$ 32.567,00 e ocorrência de aumento do Capital Social com a utilização de Cr\$ 623.374,90, proveniente da conta Francisco de Assis Santos c/lucros. Por se tratar de uma conta do Passivo Exigível, sua correção dar-se-á a partir do aumento do capital social, o que ocorreu no 4º trimestre de 1980, vide documento fls. 07. A empresa considerou a partir do balanço de abertura, documento fls. 36, considerando transferência de conta sujeita a correção, para outras contas sujeitas a correção, portanto, erroneamente. Valor da correção indevida Cr\$ 296.788,00. Total incorrido no ano Cr\$ 329.355,00."

A impugnação foi indeferida pela autoridade julgadora singular (fls. 55/56), à vista da réplica fiscal de fls. 11/13.



Regularmente cientificado, por via postal, em 28.01.82. (fls. 58 - v), o contribuinte recorre a este Colêgiado, conforme petição de fls. 61/68, protocolizada em 26.2.82 (fls. 57 - v), reiterando os argumentos apresentados na impugnação e admitindo, relativamente ao passivo fictício, a não comprovação de mais Cr\$...... 133.767,20.

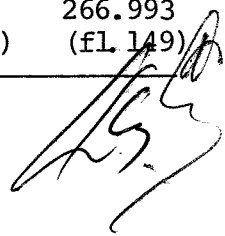
A Câmara recorrida, por maioria de votos, acolheu o apelo do sujeito passivo, em decisão de que foi Relator o seu culto Presidente, lendo-se na ementa e nos fundamentos da decisão, respectivamente:

"CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - Reserva integrada em conta não representativa da espécie não a desnatura, a menos que implique em efetiva exigibilidade da quantia contabilizada.

.....

Com relação às alterações havidas no cálculo da correção monetária, os documentos acostados aos autos em consequência das diligências promovidas por esta Câmara esclarecem que, na verdade, a empresa não possuía forma escorreita de contabilizar os resultados apurados ao final do exercício. As declarações de rendimentos dos exercícios de 1979/81 permitem a confecção do seguinte quadro:

C O N T A S	DATA DO BALANÇO		
	31.12.78 fl. 124-v	31.12.79 fls. 142-v e 148-v	31.12.80 fl. 148-v
1 - Capital	100.000	100.000	850.000
2 - Reservas de Capital	46.372	126.625	---
3 - Reservas de Reavaliação	---	---	431.630
4 - Reservas de Lucros	---	577.344	---
5 - Soma das Reservas (2+3+4)	46.372	703.969	431.630
6 - Lucros Acumulados	392.246	92.279	362.694
7 - Patrimônio Líquido (1+5+6)	538.618	896.248	1.644.324
8 - Lucro Líquido do Exercício	71.603 (fl. 144)	92.279 (fl. 144)	266.993 (fl. 149)



Por outro lado, os balanços de fls. 88/94 apresentam os seguintes valores:

C O N T A S	DATA DO BALANÇO		
	31.12.78 (fl. 88)	31.12.79 (fl. 91)	31.12.80 (fl. 94)
10 - Capital	100.000	100.000	850.000
11 - Conta F. A. Santos/Lucros	320.551	577.343	96.700
12 - Res. Man. Cap. Giro	27.579	40.594	---
13 - Res. Especial Capital	18.120	73.860	431.630
14 - Res. Correção Monetária	673	992	---
15 - Lucros Suspensos	71.693	92.279	265.993
16 - Res. p/Aum. Capital	---	11.177	---
17 - Total Patrimônio Líquido	538.617	896.247	1644.324

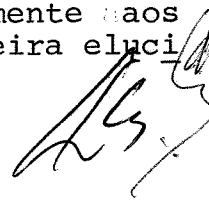
Observa-se, ainda, que o titular da firma individual declarou, como lucros efetivamente percebidos, as seguintes quantias:

- Ex. 1979: Cr\$ 71.693,32 (fl. 152)
- Ex. 1980: Cr\$ 92.279,00 (fl. 187)
- Ex. 1981: Cr\$ 265.993,00 (fls. 21, 154, 159).

Comparando-se os dados acima reproduzidos, verifica-se que parte dos lucros, correspondentes ao denominado "Lucro Líquido do Exercício" (item 8), era distribuída ao titular da firma e por ele apropriada; parte era contabilizada como lucros acumulados (item 6), reservas de lucros (item 4), reserva de reavaliação (item 3), ou, ainda, registrada na conta pessoal do titular (item 11); no balanço, a conta do titular era absorvida por "Lucros Acumulados" (item 6) ou "Reservas de Lucros" (item 4).

Pode-se concluir que o titular da empresa considerava os valores correspondentes a "Lucros Suspensos" como tributáveis na declaração da pessoa física, evidenciando que o "projeto de balanço" fazia constar nessa rubrica apenas a parcela do resultado que se destinasse especificamente ao consumo pelo titular; as quantias restantes, com finalidades diversificadas, já constavam do demonstrativo segundo o destino previsto: reservas para aumento de capital, reservas de lucros, reservas de correção monetária, etc.

Os novos elementos trazidos solicitadamente aos autos pelo diligente servidor são sobremaneira eluci-



dativos, principalmente o Demonstrativo da Evolução do Capital Social (fl. 182). No período focalizado ocorreu um único aumento, em novembro de 1980. Contudo, em dezembro de 1978 teria havido outro aumento, quando foram incorporadas as reservas para Manutenção do Capital de Giro (Cr\$ 48.000,00) e igualmente Cr\$ 2.000,00 da Conta "Francisco A. Santos c/lucro", passando o Capital de Cr\$ 50.000,00 para Cr\$ 100.000,00.

Quando do aumento verificado em novembro de 1980 foram aproveitadas:

a) as reservas para aumento de capital (Cr\$.. 11.177,60 - item 16 dos quadros precedentes);

b) as reservas especiais do capital (Cr\$..... 73.860,82 - item 13);

c) as reservas de Correção Monetária (Cr\$.... 992,61 - item 14);

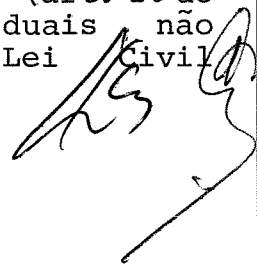
d) as reservas para Manutenção do Capital de Giro próprio (Cr\$ 40.594,07 - item 12).

Além disso transferiu-se, da conta "Francisco A. Santos c/lucro", o montante de Cr\$ 623.374,90. Esta quantia corresponde ao saldo da mencionada conta em 31.12.79 (Cr\$ 577.343,70 - item 11) acrescida de novos valores apurados durante o ano de 1980, conforme detalhado à fl. 194.

Verifica-se, assim, que a conta "Francisco A. Santos c/lucro" representava verdadeira reserva para aumento de capital, tendo sido aplicada efetivamente nesse intento.

É sabido que as reservas de lucros representam lucros obtidos pela empresa, retidos com finalidade específica, ficando à disposição da empresa, não de seus sócios. Sendo, em suma, a explicação da diferença entre o Capital Realizado e o Patrimônio Líquido, não têm nenhuma característica de exigibilidade imediata ou remota; se, em algum dado momento, houver essa característica de exigibilidade, deixar de ser Reservas para passarem ao exigível, como no caso de decisão de distribuição de dividendos.

É também sabido que "as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros" (art. 20 do Código Civil). Contudo, as firmas individuais não são consideradas pessoas jurídicas pela Lei Civil



(arts. 13/17), apenas dando-se sua equiparação às pessoas jurídicas pela legislação tributária (RIR/80, art. 97). Na verdade, consoante estabelece o art. 2º do Decreto nº 916, de 24.10.1980 (ainda em vigor!), "firma comercial é o nome sob o qual o comerciante exerce o comércio e assina-se nos atos a ele referentes" (grifei).

Ainda que, por estar equiparada a pessoa jurídica, a firma individual possa ter sua existência considerada distinta da de seu titular, a própria legislação tributária reconhece que existe maior identificação entre a pessoa natural e a pessoa jurídica, quando presente a firma individual. Assim, o lucro apurado pela firma individual, considera-se como automaticamente distribuído no ano-base, ficando impedida sua conservação na pessoa jurídica equiparada em razão de operações com imóveis (RIR/80 art. 104). Por outro lado, como ainda se observa nas empresas individuais imobiliárias, mesmo que apenas alguns imóveis se considerem integrantes do ativo da pessoa jurídica (RIR/80, art. 105, § 1º), o resultado da alienação de imóveis que constituam o patrimônio de seu titular (pessoa física) será computado para apuração do lucro da empresa individual (RIR/80, art. 120, III).

Parece-me, pois, que a simples anotação, no balanço da empresa, de que parte dos resultados foi creditada ao seu titular não implique em exigibilidade da quantia contabilizada, permanecendo, de direito e de fato, à disposição da empresa, com natureza, portanto, de verdadeiras reservas. E a maior comprovação da veracidade dessa conclusão é o fato de tais quantias terem sido efetivamente utilizadas para incorporação ao capital da pessoa jurídica, antes mesmo que tivesse início a ação fiscal, por livre iniciativa do sujeito passivo.

O entendimento acima foi por mim esposado quando da prolação do Acórdão nº CSRF-01-0.348, de 1.7.83, aprovado pela maioria daquele Colegiado, em situação análoga. A mesma linha de posicionamento encontramo-la em Parecer da lavra do eminente fiscal de tributos federais, Dr. Haroldo Funke, ao propor à extinta Instância Especial fosse negado provimento ao recurso da Fazenda que intentava reformar decisão proferida pela sétima Câmara deste Conselho, assim ementada:

"DECORRÊNCIA - Reserva integrada em conta não representativa da espécie não ades natura. Incabível a tributação reflexiva de fonte. Recurso provido" (Ac. nº 1.7-1141/76)."



Admite-se, é verdade, que o procedimento adotado pelo sujeito passivo possa ser inquinado de irregular, sob o enfoque contábil. Contudo tratando-se de firma individual, não me parecem diferentes os resultados de serem as quantias questionadas contabilizadas de uma forma ou de outra, desde que efetivamente aproveitadas no aumento de capital, beneficiando igual e unicamente a mesma pessoa, o titular da empresa. Entendo, pois, que os dados apresentados pelo sujeito passivo refletem, com maior precisão, a realidade dos fatos econômicos sobre os quais deva incidir a norma tributária, cabendo excluir da tributação as quantias de Cr\$ 84.418,00, Cr\$.... 185.099,00 e Cr\$ 329.355,00, respectivamente nos exercícios de 1979 a 1981."

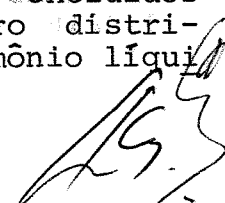
Não se conformando com essa decisão, a Fazenda Nacional, visando à reforma do aresto, interpôs o Recurso Especial nº-RD/104-0.117, onde se lê:

"4. O brilhante voto do ilustre Relator e Presidente fez minucioso exame do processo, mas ateuve-se demais à circunstância de, no aumento de capital verificado em novembro de 1.980, haver sido transferido da conta "FRANCISCO A. SANTOS C/LUCROS" o montante de Cr\$ 623.374,90. Por essa razão, o digno Relator entendeu que tal conta representava verdadeira reserva para aumento de capital.

5. Laborou-se, contudo, em ledo engano. A prefalada conta "FRANCISCO A. SANTOS C/LUCROS" era a destinatária dos lucros distribuídos pela firma individual ao seu titular, constituindo-se uma obrigação (fls. 191). Até lucros suspensos foram transferidos para essa conta (fls. 193), descartando a sua natureza de reserva. O que ocorreu com o aumento de capital foi uma operação contábil mais simples: havendo saldo disponível, em lugar de o titular sacar o montante necessário e, depois, integralizar o aumento, fez-se a transferência direta da conta "FRANCISCO A. SANTOS C/LUCROS" para a conta "CAPITAL".

6. Vê-se, assim, que a operação simples efetuada por uma contabilidade simples (aliás, como convinha ao movimento da firma individual) foi complicada pelo culto Relator, destoando dos autos e atropelando a lei.

7. Constituindo, então, os valores excluídos da tributação pela decisão recorrida lucro distribuído, e não parcela integrante do patrimônio líquido

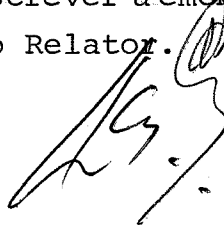


do, a sua inclusão no cálculo da correção monetária feriu o art. 39, I, "b", do DL-1.598/77 (RIR/80, art. 347, I, "b"), razão pela qual deve este recurso ser provido, para reforma, em parte, do julgado da Colenda Quarta Câmara, restabelecendo-se a decisão singular."

O Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso, considerando que ele foi apresentado dentro do prazo legal e visou à reforma de decisão não unânime.

Em contra-razões, tempestivamente apresentadas, o sujeito passivo, alegou, em preliminar, ser intempestivo o "recurso interposto pelo digno Procurador, vez que, o ACÓRDÃO Nº 104-3.982, foi prolatado em 15/09/83 e o visto em sessão de 11/11/83, ou seja na última sessão de novembro, com aproximadamente 60 dias da sua prolação, o que contraria o art. 23 do Regimento Interno combinado, com o art. 37 do Decreto nº 70.235/72; no mérito, nenhum argumento novo apresentou, limitando-se a transcrever a ementa do Acórdão nº 1.9-416 e repisar trechos do voto do Relator.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

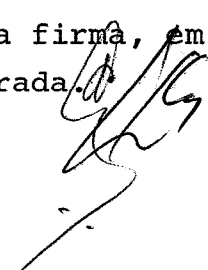
A preliminar levantada em contra-razões pelo sujeito passivo não tem qualquer procedência.

A falta de cumprimento do prazo para formalizar a decisão por parte do Conselho é assunto de sua economia interna e não pode, a exemplo do que ocorre no Poder Judiciário, prejudicar qualquer das partes: Fazenda ou sujeito passivo.

O recurso da Fazenda foi apresentado tempestivamente como vimos do Relatório e também o consignou o nobre Presidente do Colegiado recorrido.

No mérito, entendemos que a decisão recorrida deve ser mantida, assistindo razão ao ilustre Relator do aresto recorrido, quando reconhece que a exigência tem origem na imperfeição contábil, a ponto de submeter à tributação no fim dos exercícios: não o lucro creditado à conta Francisco de Assis Santos - c/Lucros, mas todo o lucro apurado e creditado à conta Lucros Suspensos, que no caso funcionou como intermediária (cf. os lucros apurados nos balanços encerrados em 31/12/78 (fls. 90), 31/12/79 (fls. 93) e 31/12/80 (fls. 96) e os lucros informados e submetidos à tributação na pessoa física: fls. 150/152, fls. 184 e fls. 21 ou 154.

Observa-se da movimentação da conta Francisco de Assis Santos - c/Lucros, elaborada pela Fiscalização às fls. 194, que seus únicos débitos tiveram como contrapartida a conta Capital, quer dizer, não houve, por parte do titular da firma, em todo o período de 31/12/77 a 31/12/80, qualquer retirada.



Por fim, se qualquer dúvida ainda restar, a alternativa deverá ser a que favoreça o autuado, dado ser indiscutível que aquela parcela de lucros creditada àquela conta permaneceu, até prova em contrário, no giro dos negócios da pessoa jurídica, não sendo justo que, por mera irregularidade contábil, deixasse de ser corrigida monetariamente.

Portanto, sem deixar de reconhecer o meritório trabalho Fiscal, eis que teoricamente parecia ser correta a sua posição; em face, porém, de outros elementos posteriormente anexados aos autos, principalmente o baixo nível técnico observado na movimentação das contas e o irregular procedimento adotado na tributação dos resultados na pessoa física, embora sem prejudicar o Fisco; nos convenceram do simples erro de forma e não de substância.

Pelo exposto, rejeito a preliminar levantada pelo contribuinte e, no mérito, nego provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

Brasília, DF, em 25 de maio de 1984.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR