

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

PROCESSO Nº 10120/000.112/86-74

Sessão de 30 de agosto de 19 91

ACORDÃO Nº CSRF/01-01.169

Recurso nº: RP/105-0.183

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: LEONEL LOUREDO TELES

**IRPF - CÉDULA "F" - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DE-CORRÊNCIA - LUCROS DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS.**

- Verificada a inoccorrência de acréscimo patrimonial ou de efetiva distribuição de valores pela pessoa jurídica, ou ainda, de uma das hipóteses de presunção legal, não há como manter a tributação, por omissão de rendimentos, em função de desvio de recursos da empresa e com base nas disposições contidas nos artigos 20 e 30 - II do RIR/80. Recurso não provido.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julga-ga. Vencido o Conselheiro João Dias Neto, que lhe dava provimento.

Sala das Sessões (DF), em 30 de agosto de 1991.

  
MARIAN SEIF

- PRESIDENTE

  
BENEDITO ONOFRE EVANGELISTA

- RELATOR

  
IRAN DE LIMA

- PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIONAL

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, AQUILES RODRIGUES DE OLIVEIRA, JUAREZ DE MORAIS, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, MANOEL ANTONIO DIAS, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

- Defendeu o sujeito passivo o Dr. Marcos Jorge Caldas Pereira - OAB/DF nº 2.475/77

- Defendeu a Fazenda Nacional seu Procurador - Representante, Dr. Iran Lima.



**RELATÓRIO**

Como decorre do exame das diversas peças dos autos, especialmente do "Termo de Encerramento da Ação Fiscal" de fls. 20 e da decisão prolatada na ação fiscal movida contra a pessoa jurídica, a fiscalização detectou que as empresas PITE S/A e ALCOOLVERDE S/A simularam a compra de determinados equipamentos, valendo-se, de Notas Fiscais "Frias" ou "De favor", emitidas por diversas empresas.

O procedimento adotado consistiu, inicialmente, em debitar a conta do imobilizado e creditar as supostas fornecedoras em contas do Exigível. Posteriormente, lançou mão do financiamento bancário, liquidando (debitando) o fictício exigível dos Fornecedores e creditando a conta representativa do financiamento bancário.

Inicialmente foram formalizadas duas exigências principais contra a pessoa jurídica: uma, anulando todos os efeitos da contabilização do suposto imobilizado, glosando os custos ou encargos da depreciação e da correções dessas depreciações a qual, em face de Recurso Voluntário, foi mantida por este Conselho; outra, para exigir imposto de fonte, com fundamento no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

A segunda exigência não prosperou, tendo a autoridade julgadora singular decretado a sua improcedência, asseverando para tal que:

"A operação que consistiu em registrar o valor das Notas Fiscais a débito da conta do Ativo Per



Acórdão nº CSRF/01-01.169

manente e crédito de Fornecedores, pela compra simulada e, posteriormente, débito de Fornecedores e crédito de Financiamento, pelo pagamento simulado, foi totalmente fictícia. Não obstante o valor mutuado ter sido desviado para os acionistas da empresa, o financiamento existiu."

Acrescentou que todavia:

"No caso em tela, o procedimento adotado pela empresa, contabilizando no Ativo Permanente os valores das NF'S "Frias", não implicou em redução do lucro líquido do exercício, já que tais valores não representaram uma despesas propriamente dita." (Grifos da Transcrição)

Sob o fundamento de que o procedimento da empresa caracteriza SIMULAÇÃO de gasto, com a canalização da quantia para o patrimônio dos acionistas na proporção equivalente à sua participação no capital social o Delegado da Receita acolhendo proposta da DIVITRI, autorizou novo lançamento, consubstanciado no Auto de Infração, para inclusão dos valores das notas fiscais na cédula "F" das Declarações de Rendimentos dos exercícios de 1984 e 1985, indicando como suporte o declarado nos arts. 20 e 34, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 85.450 de 04.12.80 (RIR/80).

Vencido, na Câmara recorrida, o relator Conselheiro Digésio Gurgel Fernandes, foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Hugo Teixeira do Nascimento. O recurso voluntário foi provido por maioria de votos em decisão assim ementada.

" CÉDULA "F" - RENDIMENTOS - Como rendimentos só se consideram os acréscimos patrimoniais. ... Como rendimentos classificáveis na cédula "F" só se



Acórdão nº CSRF/01-01.169

admitem os que forem distribuídos pela pessoa ju  
rídica e que em seu poder estejam sujeitos à ta-  
xação proporcional."

Inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 105-3.840 datado de 07/11/89 (fls. 91) que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, a Digna representante da Procuradoria da Fazenda Nacional, junto à Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais em petição tempestivamente apresentada (fls. 104/106).

Em seu recurso especial, após ressaltar, inicialmente, que a decisão merece ser reformada por ter sido proferida contra as provas existentes nos autos e em desacordo com a legislação pertinente, registrou:

"Trata-se de tributação reflexa de pessoa físi  
ca, decorrente de autuação no âmbito da pessoa  
jurídica, pela apuração de operações irregulares  
que resultaram em aquisição fictícia de bens, com  
reflexos na apuração de lucro tributável.

No julgamento do processo matriz foi reconhecida, por unanimidade, a fraude praticada pelos responsá  
véis das empresas PITE S/A e ALCOOLVERDE S/A que uti  
lizaram "notas "frias" para simular aquisição de bens lan-  
çados no ativo permanente, obtiveram recursos  
oriundos de financiamento em nome da sociedade; re-  
cursos estes que, na realidade, jamais aportaram  
aos cofres societários, posto que a destinação  
contábil que lhes foi dada é inexistente.

Pelo exame das provas contidas no processo ma-  
triz, restou comprovado a realização de opera-  
ção fraudulenta sintetizado no seguinte procedi-  
mento:

- lançamento na conta fornecedores de valores  
constantes de "notas frias" referentes à aqui-



Acórdão nº CSRF/01-01.169

- sição de bens comprovadamente inexistentes;
- lançamento no ativo imobilizado dos bens inexistentes;
  - em um segundo momento foi obtido um financiamento real, com o qual foi ficticiamente quitado o débito da conta fornecedores referentes às "notas frias", permanecendo, no passivo, como obrigação da sociedade, a dívida referente a financiamento, sendo contabilizada a saída do valor do empréstimo para pagamento de despesas inexistentes (conta fornecedores).

A inexistência da aquisição dos bens ativados, e, conseqüentemente, das despesas correspondentes foi, repetimos, reconhecida no processo matriz, sendo glosados todos os valores correspondentes à operação fraudulenta.

No entanto, houve entrada de numerário real, representada pelo financiamento obtido pela sociedade, e que teria sido lançado como pagamento de despesas inexistentes - a falsa aquisição de bens.

Ora, as despesas inexisteram, mas o aporte de numerário é verdadeiro. Anulado o lançamento contábil que justificava a saída de tais valores do ativo da empresa, resta demonstrar qual a verdadeira utilização que foi dada aos valores oriundos do financiamento. Como foram retirados da sociedade tais valores?

Evidentemente, dele se apropriaram os sócios, desviando-os do patrimônio da empresa para o seu próprio patrimônio, caracterizando assim a incidência do art. 34, inciso II, do Decreto 85.450/80, que determina:

"Art. 34 - Na cédula F serão classificados os seguintes rendimentos distribuídos pelas pessoas jurídicas, ou pelas empresas individuais

.....

II - as retiradas não escrituradas em despe-

Acórdão nº CSRF/01-01.169

sas gerais ou contas subsidiárias e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspon-  
dem à remuneração de serviços prestados às  
firmas ou sociedades;" (Grifamos)

Antes de requerer o provimento de seu recurso apresen  
tou, para concluir, a seguinte argumentação:

"Caracterizada a retirada não escriturada por  
parte dos sócios, tais valores vão constituir ren-  
dimento tributável, independente de haverem pro-  
duzido reflexo declarado no patrimônio da pessoa  
física tributada.

Dentro da sistemática do Imposto sobre a Renda,  
qualquer rendimento, ainda, que advindo de ativi-  
dade ilegal, como por exemplo ganhos auferidos  
no "jogo do bicho", deve ser submetido à tributa-  
ção, mesmo que não se enquadre na exemplificação  
do art. 20, do Decreto nº 85450/80, como preten-  
de o voto vencedor.

Ademais, a retirada dos sócios, ainda, que não es-  
criturada, constitui uma forma de rendimento do  
capital: Não fossem os beneficiários detentores  
do capital social, e não teriam como transfêr  
ir para seu próprio patrimônio valores pecuniários  
obtidos através de financiamento de responsabili-  
dade da sociedade.

O conjunto de provas dos autos, tanto do proces-  
so matriz, quanto do presente, demonstra clara-  
mente o desvio de recursos pertencentes à socie-  
dade, que caracterizando retiradas não escri-  
turada sujeitou-se à tributação na cédula F, confor-  
me legislação vigente à época."

O contribuinte, em suas contra-razões, invoca os fun-  
damentos contidos no voto vencedor.

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/01-01.169

## V O T O

Conselheiro BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA, Relator:

Inobstante a irresignação manifestada pela Ilustre Procuradora da Fazenda Nacional estar lastreada em firme convicção da ocorrência de apropriação, por parte dos sócios, de recursos pertencentes à pessoa jurídica, com a simulação de aquisição de bens do ativo permanente, torna-se imperioso reconhecer a ocorrência de equívocos cometidos na capitulação legal da autuação.

Nos dispositivos invocados para fundamentar a exigência (Arts. 20 e 34, inciso II, do RIR/80) se declara:

"Art. 20 - Constituem rendimento bruto, em cada cédula, o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e demais proventos previstos neste Regulamento, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes como os rendimentos declarados (Decreto-lei nº 5.844, art. 10, Lei 5.172/66, art. 43, I e II, e Decreto-lei nº 1.301/73, art. 3º).

.....

Art. 34 - Na cédula F serão classificados os seguintes rendimentos distribuídos pelas pessoas jurídicas ou pelas empresas individuais (Grifamos):

.....

II - As retiradas não escrituradas em despesas gerais ou contas subsidiárias e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não corresponderem à remuneração de serviços prestados às firmas ou



Acórdão nº CSRF/01-01.169

sociedades (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 8º,b)."

Sendo certo que ao Poder Regulamentar não é outorgada qualquer margem de competência para declarar imposições tributárias, não previstas em lei, mister ser faz trazer à colação as normas legais que lhe dão suporte, ou seja, os arts. 8º, do Decreto-lei nº 5.844/43, e art. 43 do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.66), que estabelecem respectivamente:

"Art. 8º - Na cédula F serão classificados os rendimentos sujeitos à taxaçaõ proporcional em poder das pessoas jurídicas, a saber:

.....

b) as retiradas não escrituradas em despesas gerais ou contas subsidiárias e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não corresponderem à remuneração de serviços prestados às firmas ou sociedades e, ainda, as quantias excedentes aos limites fixados nos §§ 2º, 3º e 4º do art. 5);

.....

Art. 43 - O Imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos:

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Tanto das normas regulamentares invocadas para fundamentar a exigência, como dos diplomas legais que lhe dão suporte, ve-

Acórdão nº CSRF/01-01.169

rificar-se-a ser indispensável que o valor recebido por aquele, a cuja subsunção à norma se pretende, represente um acréscimo patrimonial.

Com efeito, a interpretação do art. 43 do C.T.N. revela que a incidência tem como suporte fático a renda ou qualquer acréscimo patrimonial, o qual serve como base de cálculo do tributo, nos termos do art. 44 do mesmo Código.

Nesse sentido é o entendimento indiscrepante de todos aqueles que se ocuparam do tema, como se verifica da leitura do CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS, Vol. II, onde se acolhem os seguintes excertos:

"...mas não pode estender a incidência a casos em que não se verifique aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre o acréscimo patrimonial (pág. 2)

.....

"Sendo assim para efeito de correta configuração do fato gerador e da base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como enunciamos nos art. 43 e 44 do CTN, dever-se-ia, em princípio, considerar como tributável apenas o valor que se adiciona positivamente ao patrimônio do contribuinte, pois os dispositivos falam em "acréscimos de patrimônio", indicando que à sua incidência somente importam as alterações para mais;..." (pag. 9)

Concluindo diversos autores, entre os quais citamos os Drs. GILBERTO DE ULHOA CANTO, HUGO DE BRITO MACHADO e RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, por serem os mais conhecidos na literatura tributária que:



Acórdão nº CSRF/01-01.169

"...o imposto não pode ser cobrado sem que fique satisfeita a condição básica que lhe é própria, ex-vi do que consta do art. 43 e seus incisos do CTN, de haver acréscimo patrimonial, apurado de modo que se ajuste ao conceito que a lei estabelece."

Vejamos agora se, no caso dos autos, os sócios efetivamente obtiveram qualquer renda, como sinônimo de acréscimo patrimonial e se ocorreu o estabelecido no art. 8º do Decreto nº 5.844/43.

Preliminar e obviamente para que os sócios tivessem obtido renda era necessário que alguém, (no caso a pessoa jurídica) arcasasse com despesa de igual valor, distribuindo-a aos sócios.

Isso não ocorreu porque a importância igual a lançada nos sócios foi imobilizada e não levada a despesa, tanto que o Fisco exigiu da pessoa jurídica o tributo sobre o valor da depreciação e da correção monetária dessa depreciação (único prejuízo causado nos resultados da pessoa jurídica) e não sobre o valor total da imobilização.

Foi por essa mesma razão (não ter afetado o lucro líquido do exercício) que o Delegado da Receita tornou insubsistente a exigência que fora fundamentada no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, consignando:

"No caso em tela, o procedimento adotado pela empresa, contabilizando no Ativo Permanente os valores das NF'S "Frias", não implicou em redução do lucro líquido do exercício, já que tais valores não representaram uma despesa propriamente dita." (grifos da transcrição)



Acórdão nº CSRF/01-01.169

Ora, se a operação da empresa não implicou em reduzir o seu lucro líquido do exercício e também não se está tributando lucro líquido do exercício devidamente apurado e distribuído, é de perguntar-se: após neutralizar os efeitos da contabilização do ativo fictício na pessoa jurídica com a ação fiscal contra esta movida, o que efetivamente representa a apropriação do empréstimo bancário pelos sócios, quando simularam estar pagando aos credores fictícios (os fornecedores dos equipamentos inexistentes)?

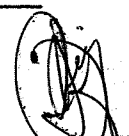
Tal apropriação se traduz numa redução indireta do capital, eis que a empresa quando viesse a pagar o empréstimo bancário de que os sócios se apropriaram, mediante débito à conta de Financiamentos (Bancos) e crédito de Caixa, não estava distribuindo qualquer lucro e sim uma parte do Capital aplicado na empresa.

Essa parte do capital que deveria estar no ativo foi para as mãos dos sócios em duas etapas: quando da tomada do empréstimo bancário pela empresa e simultâneo desvio para os sócios (o que até aí não passava de um empréstimo) e depois com a liquidação desse empréstimo por parte da sociedade sem debitar o sócio.

Prova-se o alegado, com o fato de que se a fiscalização anulasse contabilmente aquele ativo fictício teria de debitar a Conta de Capital e creditar a Conta do Ativo imobilizado ou debitar Capital creditando sócios e depois debitar os sócios creditar a conta de ativo imobilizado fictício.

A redução de capital pode ocorrer de várias formas, entre elas a disfarçada, sendo a de que cuidam os autos uma delas.

Caso se tratasse de distribuição de lucros, além de seu jeitar-se à incidência na pessoa jurídica como previsto no caput do



Acórdão nº CSRF/01-01.169

art. 8º do Decreto-lei nº 5.844/43, que foi o dispositivo regulamentado e no caput do art. 34 do RIR/80, a que se subordina o disposto no inciso II, que serviu de suporte para exigência, também como o simples acréscimo ao lucro real da parcela glosada já estaria regularizada e escrita, o que não ocorreu na presente situação.

Não fossem suficientes, essas argumentações, para o provimento do recurso voluntário, restariam, ainda, os fundamentos a colhidos pela Câmara recorrida, por maioria de votos, e constantes do voto vencedor do Conselheiro Hugo Teixeira do Nascimento.

Peço vênha ao Digno Conselheiro para adotar, na íntegra, os fundamentos contidos em seu voto e transcrever alguns trechos que considero essenciais à apreciação do litígio pelo Colegiado.

Após discordar do voto proferido pelo relator, por considerar que o fato gerador do imposto vincula-se a uma ocorrência determinante de acréscimo patrimonial, salvo a hipótese de ficção, legal, o relator-designado transcreveu e analisou as disposições dos artigos 20 e 34 - II do RIR/80, invocados na autuação, chegando às seguintes conclusões:

"Prescreve o artigo 20 do RIR, citado como um dos dispositivos legais fundamentadores da exigência fiscal:

'Art. 20 - Constituem rendimento bruto, em cada cédula, o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e demais proventos previstos neste Regulamento, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes com os rendimentos declarados.'



Acórdão nº CSRF/01-01.169

A norma regulamentar tem como base legal o artigo 10 do Decreto-lei nº 5844/43, o artigo 43, inciso I e II da Lei nº 5.172/66 e o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.301/73, todos eles referindo casos de percepção de rendas que significam acréscimos patrimoniais.

O outro dispositivo chamado à colação, o artigo 32 do RIR, também se refere a rendimento, o que estabelece a convicção de que se trata do recebimento de valores que acarretarão acréscimos patrimoniais.

o fato de o inciso II do artigo 34 referir-se a:

'as retiradas não escrituradas em despesas gerais ou contas subsidiárias e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondem a remuneração de serviços prestados à firmas ou sociedades',

Não autoriza a concepção do juízo de que qualquer parcela entregue pela pessoa jurídica a seu sócio assuma o caráter de rendimento tributável.

o inciso II transcrito tem origem na alínea "b" do artigo 8º do Decreto-lei nº 5.844/43, que reza (caput):

'Art. 8º - Na cédula "F" serão classificados os rendimentos sujeitos à taxaço proporcional em poder das pessoas jurídicas, a saber:"

Como se vê, classificam-se na cédula "F" os rendimentos distribuídos pelas pessoas jurídicas que, em seu poder estejam sujeitas à taxaço proporcional.

A circunstância de o enunciado da norma no Regulamento não reproduzir a condição de serem os rendimentos sujeitos à taxaço proporcional em poder das pessoas jurídicas não lhes retira esse caráter. O regulamento, como norma de hierarquia inferior à da lei não pode modificá-la pa



Acórdão nº CSRF/01- 01.169

ra, acrescentar condições que a lei não previu ou para retirar aquelas que ela estabeleceu."

Ao final, antes de manifestar-se pelo provimento do recurso, o relator designado concluiu seu exaustivo e bem fundamentado do voto ressaltando:

"Ora, se a própria autoridade fiscal afirma que o procedimento sob análise não influenciou o lucro do exercício e faz remissão aos lançamentos contábeis a ele (procedimento) referentes, a conclusão a que se chega é a de que não pode prosperar a pretensão fiscal, porque:

- a) os dispositivos utilizados para fundamentar a exigência refere-se a rendimentos e rendimentos implicam acréscimo patrimonial, o que, nos autos não se comprova;
- b) o artigo 34, inciso II, do RIR tem sua aplicação condicionada a dois pressupostos: ser o valor que se quer tributar sujeito à incidência proporcional na pessoa jurídica; ter havido efetiva distribuição desse valor. Nenhuma das hipóteses ficou definitivamente caracterizada;"

Dessa forma, a pretensão fiscal não pode prosperar, seja em função de simples e evidente redução do capital, seja pela total ausência de materialização das hipóteses previstas nos dispositivos legais invocados na autuação.

Por todo o acima exposto, nego provimento ao recurso especial para manter, sem reformas, a decisão proferida pela Quinta Câmara.

Brasília-DF, em 30 de agosto de 1991.

  
BENEDICTO ONOFRE EVANGELISTA - PRESIDENTE 