



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Recurso nº. : 08.788
Matéria : IRPF - Exs: 1993 a 1995
Recorrente : PEDRO WOSGRAU FILHO
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 08 de dezembro de 1998
Acórdão nº. : 104-16.752

IRPF - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - O procedimento de ofício pode ser iniciado intimando-se o contribuinte a recolher ou a pagar o imposto mais encargos legais, desde que o levantamento dos dados tenha sido procedido em processo matriz ou principal.

IRPF - RENDIMENTOS - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - A irregularidade tipificada como distribuição disfarçada de lucros, em qualquer caso, é praticada pela pessoa jurídica. A pessoa física sofre as consequências fiscais da distribuição, como beneficiária. Com ação fiscal contra o autor da irregularidade, em que se lhe dê oportunidade de contestar o entendimento do fisco pode-se tributar a pessoa física, ou seja, a existência de autuação contra a pessoa jurídica dá condições para que o fisco proceda a tributação reflexa contra as pessoas físicas ligadas.

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

IRPF - ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS DE CAPITAL NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA - APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL - Está sujeita ao pagamento do imposto de renda à alíquota de 25% a pessoa física que perceber ganhos de capital decorrentes de alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa.

IRPF - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - Tratando-se de tributação reflexa, o julgamento do processo principal faz coisa julgada no processo reflexo, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre ambos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEDRO WOSGRAU FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação as verbas autuadas a título de "distribuição disfarçada de lucros", nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

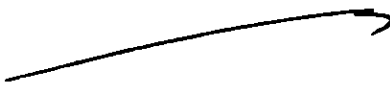
Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752
Recurso nº. : 08.788
Recorrente : PEDRO WOSGRAU FILHO

RELATÓRIO

PEDRO WOSGRAU FILHO, contribuinte inscrito no CPF/MF 104.413.449-68, residente e domiciliado na cidade de Ponta Grossa, Estado do Paraná, à Rua Antônio Schwansee, nº. 100 - Jardim América, jurisdicionado à DRF em Ponta Grossa, PR, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 379/393, prolatada pela DRJ em Curitiba - PR, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 400/403.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 29/09/94, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 180/193, com ciência em 29/09/94, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 57.890,07 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 100% e dos juros de mora de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto relativo aos exercícios de 1993 a 1995.

A exigência fiscal em exame está lastreada nas seguintes irregularidades a saber:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

1 – Distribuição Disfarçada de Lucros: decorre da autuação contida no processo administrativo fiscal nº. 10940.000952/94-93, instaurada contra a empresa Wosgrau Empreendimentos Imobiliários S/A - CGC/MF 77.134.427/0001-07, onde a fiscalização constatou distribuição disfarçada de lucros, conforme consta no Levantamento de Distribuição Disfarçada de Lucros de fls. 178, relativo ao exercício financeiro de 1993, gerando, por consequência, o auto de infração por tributação reflexa na pessoa do sócio pessoa física ligada, a qual sobre as consequências fiscais da distribuição, como beneficiária. Infração capitulada nos artigos 60 e 62, § 1º do Decreto-lei nº 1.598/77; artigo 20 do Decreto-lei nº 2.065/83 e artigos 2º, 3º e 4º da Lei nº 7.713/88.

2 – Acréscimo Patrimonial a Descoberto: omissão de rendimentos caracterizada por sinais exteriores de riqueza, tendo em vista o total de dispêndios efetivos ser superior ao valor dos rendimentos declarados, no mês de março de 1993. Infração capitulada nos artigos 1º ao 4º e parágrafos e 8º, da Lei nº 7.713/88; artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90 e artigos 4º ao 6º da Lei nº 8.383/91, c/c com o artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

3 – Ganho na Alienação de Ações/Quotas não Negociadas em Bolsa: omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de quotas, conforme levantamento dos valores recebidos pela alienação de quotas representativas do capital da empresa TV Esplanada do Paraná Ltda., sendo este demonstrativo parte integrante deste Auto de Infração. A omissão deve-se ao fato do contribuinte haver recebido dividendos e lucros em junho e julho de 1993 (data posterior a do contrato de alienação, 03/12/92). Neste caso, sendo os valores recebidos a posteriori considerados como parte integrante do valor de alienação, deve-se refazer os cálculos de ganho de capital, conforme anexo 2. A distribuição destes lucros deu-se em razão de Ata de Reunião de 03/06/93 donde a maioria possuidora do capital da empresa representando 67%, deliberou pela distribuição dos mesmos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

Acontece que os sócios deliberantes, entre eles Pedro Wosgrau Filho, haviam vendido a totalidade das quotas conforme Contrato de Promessa de Cessão e Transferência da totalidade das quotas representativas do capital da TV Esplanada do Paraná Ltda., datada de 03/12/92. Inobstante perante outros órgãos Públicos onde exige-se que, societariamente, a alienação das quotas dê-se parceladamente, para fins tributários, a alienação total deu-se no momento da venda e conseqüentemente todos os valores recebidos após este termo, e não declarados quando da apuração do ganho de capital, devem ser considerados como parte do preço de alienação, sujeitos, portanto, a tributação. A inclusão desses valores acarretou na elevação do efetivo percentual de ganho de capital, originando desta forma insuficiência de recolhimento dos impostos. Infração capitulada nos artigos 1º ao 4º e parágrafos; e 16 a 21 da Lei nº 7.713/88 e artigos 4º e 52, § 1º, da Lei nº 8.383/91.

Em suas peças impugnatórias de fls. 200/211 e 311/317, instruídas pelos documentos de fls. 212/310 e 318/364, apresentada, tempestivamente, em 31/10/94, o contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando o cancelamento do lançamento do crédito tributário, baseado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a legislação invocada pelos autuantes foi superada pela Lei nº 7.713/88, no que tange aos lucros apurados em dito período, pois sendo norma específica de tributação dos lucros pela simples apuração, independentemente de sua distribuição, nesse período não teria qualquer sentido a aplicação de norma legal como entendem os autuantes, principalmente, se se considerar que a norma superveniente alterou por inteiro a anterior e, também, ao que foi disposto no artigo 57;

- que destarte, os créditos das empresas junto ao sócio, como ocorreu, através dos valores debitados em conta corrente individual do sócio, com históricos e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

comprovantes indubitados, convalidados pelas próprias autoridades lançadoras, jamais poderão ser tomados como lucros disfarçadamente distribuídos, por falta de previsão legal;

- que não se alegue impropriamente, por outro lado, que a mera falta de lançamento contábil debitando a conta de lucros acumulados e, em contrapartida, creditando a conta corrente do impugnante, configura a distribuição disfarçada de lucros que se questiona, pois mesmo que isso se tenha como uma deficiência ou erro contábil, não tem o condão de criar obrigação tributária, uma vez que esta só decorre ex-vi-legis. Assim, nem mesmo a correção monetária da conta lucros acumulados, que o fisco entende Ter sido feita a maior, pode desfigurar os fatos, pois erros contábeis não são fatos geradores do imposto de renda;

- que por outro lado, a partir da Lei nº 7.799, de 10/07/89 e do Decreto 332/91, reflexivamente, não há mais a figura de distribuição disfarçada de lucros, nos casos de mútuos e de créditos das empresas com seus sócios, conforme prescreve a alínea "e" do inciso I, do art. 396 do RIR/94, haja vistas ao disposto no art. 433 do mesmo RIR;

- que quanto ao item 2 do Auto de Infração - Acréscimo Patrimonial a Descoberto, têm-se que a metodologia empregada pelo Fisco consiste em apurar e confrontar, mensalmente, os recursos e dispêndios; se estes são menores que aqueles, resulta em valor que é denominado de recurso disponível, que, automaticamente é transferido para o mês seguinte e passa a compor a soma algébrica. Se, inversamente, os dispêndios são maiores que os recursos, emerge a omissão de rendimentos do mês, como ocorreu às fls. 159 do processo;

- que no entanto, no mês de dezembro de 1992, consoante consta às fls. 156 do processo, foi apurada uma disponibilidade a favor do impugnante, no valor de Cr\$ 765.422.004,58, que não foi automaticamente transportada para o mês de janeiro de 1993,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

basta que se examine às fls. 157 do processo. A mudança de exercício, seguramente, não teria sido a causa, porque a tributação, segundo a própria legislação invocada, é mensal e não mais anual, exceto, naturalmente, os ajustes tributários efetuados na declaração de rendimentos, que não é o caso vertente. Como o referido recurso não compôs os demonstrativos de fls. 157/159, ocorreu a falta de recursos apontada no mês, porém, se considerado tal recurso, efetivamente, não haverá a omissão apontada;

- que por outro ângulo, cumpre acrescentar que os recursos auferidos pela esposa do impugnante, igualmente, não foram levados em conta, apesar de ser casada pelo regime de comunhão de bens, os quais evidentemente comunicam-se com os bens do casal, em que pese apresentar declaração em separado;

- que quanto ao item 3 do Auto de Infração – Ganhos na Alienação de Ações/Quotas não Negociadas em Bolsa -, têm-se que no anexo 2, elaborado pelo Fisco, foi demonstrado o montante de 51.260,38 UFIR, que os autuantes entendem ser a "omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de quotas", daí porque recalcularam, nesse mesmo Anexo 2, a percentagem de ganho de capital que havia sido espontaneamente realizada pelo impugnante às fls. 13 do processo;

- que impropriamente e desvirtuando os fatos, o que não é consentido em nosso ordenamento jurídico, os autuantes negam a validade jurídica a Ata de Reuniões dos Quotistas e Controladores da TV Esplanada do Paraná Ltda., realizada em 03/06/93, fls. 77, através do qual houve a deliberação efetiva da distribuição de lucros aos quatro sócios majoritários, na forma e percentuais lá dispostos;

- que o impugnante, em seu ato, coerente e conformando-se com os fatos e provas existentes no processo, não considerou nos rendimentos espontaneamente declarados no doc. De fls. 13, que tributou, os valores recebidos, a título de lucros, porque



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

considerou terem natureza jurídica diversa dos rendimentos provenientes da venda de suas quotas;

- que os autuantes, via desnaturação dos fatos, tomaram – presuntivamente -, referidos valores, como parcela do Contrato de Promessa de Cessão e Transferência das Quotas, sem qualquer apoio factual ou legal para fazê-lo, meramente alicerçados em suas interpretações pessoais e errôneas dos fatos, modificando-os, para poder tirar proveito indevido a favor do erário público, daí porque o lançamento tributário não poderá vingar e nem ser convalidado por essa autoridade julgadora, pois a obrigação tributária decorre exclusivamente de lei, não da opinião ou da interpretação dos auditores fiscais, que indevida e ilegalmente insistem em transformar os lucros apurados em balanços, através de escrituração comercial regular, por pessoa jurídica, em parte do preço da venda de quotas, realizada por pessoa física à pessoa jurídica, o que não faz qualquer sentido;

- que ao Fisco compete de modo amplo a conferência dos atos e fatos administrativos e tributá-los, segundo sua natureza real, nos estritos limites da Lei; e não transfigurá-los, modificá-los ou ampliá-los a seu modo e bel prazer, para tributar o que melhor lhe aprover, pois a hipótese de incidência tributária decorre exclusivamente da Lei, nos limites e abrangência delimitados por ela, não sendo lícito ao intérprete ou aos agentes do fisco dilargá-los ou alterá-los.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que não foi instaurado litígio quanto aos rendimentos recebidos da pessoa jurídica Wosgrau Participações Indústria e Comércio Ltda., identificados como lucro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

distribuído disfarçadamente, cujo valor do lançamento, fls. 180, corresponde a 105,80 UFIR de imposto de renda e multa de ofício de mesmo valor;

- que sobre os rendimentos creditados ao sócio pela empresa **Wosgrau Empreendimentos Imobiliários S/A**, as razões relativas ao cabimento da exigência já foram suficientemente elencadas na decisão proferida no processo nº 10940.000952/94-93, fls. 366/378;

- que improcede a alegação de que os Decretos-leis nº 1.598/77 e 2.065/83, invocados pelos autuantes, teriam sido superados pela Lei nº 7.713/88; o de que a falta de contabilização da distribuição dos lucros nas contas **Lucros Acumulados** e na conta corrente do sócio seria um erro contábil, mas não um fato gerador do imposto de renda;

- que ocorre que a Lei nº 7.713/88 e os citados decretos-leis tratam de questões diferentes: enquanto a primeira determinou a forma de apuração do imposto de renda sobre o lucro líquido, os segundos tratam especificamente da infração denominada distribuição disfarçada de lucros. Certamente não há previsão legal, conforme alegação do impugnante, de que o sócio fique em débito com a empresa, sem que ao menos incida correção monetária sobre este débito, enquanto a empresa mantém lucros acumulados e não reconhece através dos lançamentos contábeis, que deveriam Ter sido obrigatoriamente realizados, a distribuição de lucro ao sócio, realizada mediante este disfarce. A distribuição disfarçada de lucros, tem como consequência a não-redução do saldo do **Patrimônio Líquido** e o valor da correspondente correção monetária credora do mesmo e a não redução da contrapartida a débito no saldo da conta **Correção Monetária de Balanço**; o resultado desta manobra é a diminuição na base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, daí porque configura-se em infração, justamente, pela não contabilização dos fatos de acordo com a sua real natureza;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

- que sobre a questão do imóvel de Cr\$ 390.000.000,00, fls. 60 do processo nº 10940.000950/94-68, instaurado contra a esposa do impugnante trata-se de dado pertinente àquele processo, não cabendo a análise nesta decisão;

- que o acréscimo patrimonial a descoberto, em março de 1993, não poderá ser elidido pela aceitação da disponibilidade apurada pela fiscalização em dezembro de 1992, porque a petição é insubsistente, haja vista que o requerente não comprova a existência do mesmo, nem o consignou na respectiva declaração de bens; estes fatos são suficientes para presunção de renda consumida, que mais se evidencia quando se observam os demonstrativos de fls. 145/168, onde se pode constatar que nenhum dispêndio se refere à alimentação, escola, transporte, lazer, vestuário, etc, do contribuinte ou dependentes; vê-se assim que o procedimento adotado pela fiscalização foi extremamente benéfico ao contribuinte;

- que quanto ao que se refere à alegação de que os valores declarados pela esposa devem ser considerados como fontes de recursos, para a variação patrimonial, uma vez que o casamento é em regime de comunhão universal de bens, verifica-se que não foram acostados aos autos documentos que comprovassem tais recursos; quanto aos recursos identificados como distribuição de lucros, objeto de autuação fiscal contra a esposa no já citado processo, não foram identificados no mês de março/93, portanto, em nada altera o valor apurado na ação fiscal;

- que sobre a omissão de ganhos na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, tem-se que o contrato de promessa de cessão e transferência da totalidade das quotas representativas do capital da TV Esplanada do Paraná Ltda., fls. 109/120, datado de 03/12/92, onde o contribuinte firma o compromisso irrevogável e irretratável de ceder todas as quotas que possuía no capital social da televisão (615.898 quotas) pelo preço de Cr\$ 4.787.252.220,13, constando na cláusula 12, fls. 118, que a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

efetivação da transferência de quotas dependeria da obtenção de prévia autorização do órgão governamental competente;

- que verifica-se, no formulário de Alienação de Participação Societária, fls. 13, que: quantidade de quotas alienadas: 615.892; data da alienação: 03/12/92; valor da alienação: CR\$ 4.787.252.220,13, que corresponde a 797.536,41 UFIR; custo: 792.283,46 UFIR; resultando num ganho de 5.252,94 UFIR, que corresponde a 0,0065 ou 0,65% do valor da alienação; o controle de diferimento, no formulário, informa que o contribuinte recebeu 124.933,71 UFIR, o que correspondeu ao ganho de capital de 812,06 UFIR, que tributado a 25%, corresponde ao imposto de renda a recolher de 204,08 UFIR, referente ao mês-base de dezembro/92;

- que afigura-se, assim, que o recebimento dos recursos em junho e julho/93, a título de distribuição de lucros, referiu-se ao pagamento das quotas adicionais às que constavam originalmente do contrato, dando razão à fiscalização sobre os mesmos e à alteração do percentual do ganho de capital demonstrado às fls. 179.

A ementa da decisão da autoridade singular que consubstancia a ação fiscal é a seguinte:

***IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA**

Anos-calendários 1992, 1993 e 1994

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS, NA FORMA DE CRÉDITOS EM CONTAS CORRENTES – Os rendimentos são tributados de acordo com a legislação de regência do IR, independentemente da denominação e forma de percepção, bastando, para incidência do imposto, o benefício ao contribuinte por qualquer forma ou título.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – São tributados, de acordo com a legislação de regência do imposto de renda, os acréscimos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

patrimoniais não justificados pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – É mantido o lançamento de ofício arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte.

GANHOS NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA – Está sujeita ao pagamento do imposto de renda à alíquota de 25% a pessoa física que perceber ganhos de capital decorrentes de alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Regularmente cientificado da decisão, em 25/03/96, conforme Termo constante às fls. 397/399 e, com ela não se conformando, o interessado interpôs, em tempo hábil (23/04/96), o recurso voluntário de fls. 400/403, onde apresenta, em síntese, as mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

A matéria em pauta no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito as seguintes irregularidades:

1 – Distribuição Disfarçada de Lucros: decorre da autuação contida no processo administrativo fiscal nº. 10940.000952/94-93, instaurada contra a empresa Wosgrau Empreendimentos Imobiliários S/A - CGC/MF 77.134.427/0001-07, onde a fiscalização constatou distribuição disfarçada de lucros, conforme consta no Levantamento de Distribuição Disfarçada de Lucros de fls. 178, relativo ao exercício financeiro de 1993, gerando, por consequência, o auto de infração por tributação reflexa na pessoa do sócio pessoa física ligada, a qual sobre as consequências fiscais da distribuição, como beneficiária. Infração capitulada nos artigos 60 e 62, § 1º do Decreto-lei nº 1.598/77; artigo 20 do Decreto-lei nº 2.065/83 e artigos 2º, 3º e 4º da Lei nº 7.713/88.

2 – Acréscimo Patrimonial a Descoberto: omissão de rendimentos caracterizada por sinais exteriores de riqueza, tendo em vista o total de dispêndios efetivos ser superior ao valor dos rendimentos declarados, no mês de março de 1993. Infração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

capitulada nos artigos 1º ao 4º e parágrafos e 8º, da Lei nº 7.713/88; artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90 e artigos 4º ao 6º da Lei nº 8.383/91, c/c com o artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

3 – Ganho na Alienação de Ações/Quotas não Negociadas em Bolsa: omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de quotas, conforme levantamento dos valores recebidos pela alienação de quotas representativas do capital da empresa TV Esplanada do Paraná Ltda. Sendo que a omissão deve-se ao fato de o contribuinte haver recebido dividendos e lucros em junho e julho de 1993 (data posterior a do contrato de alienação, 03/12/92). Neste caso, sendo os valores recebidos a posteriori considerados como parte integrante do valor de alienação, deve-se refazer os cálculos de ganho de capital, conforme anexo 2. A distribuição destes lucros deu-se em razão de Ata de Reunião de 03/06/93 donde a maioria possuidora do capital da empresa representando 67%, deliberou pela distribuição dos mesmos. Acontece que os sócios deliberantes, entre eles Pedro Wosgrau Filho, haviam vendido a totalidade das quotas conforme Contrato de Promessa de Cessão e Transferência da totalidade das quotas representativas do capital da TV Esplanada do Paraná Ltda., datada de 03/12/92. Inobstante perante outros órgãos Públicos onde exige-se que, societariamente, a alienação das quotas dê-se parceladamente, para fins tributários, a alienação total deu-se no momento da venda e consequentemente todos os valores recebidos após este termo, e não declarados quando da apuração do ganho de capital, devem ser considerados como parte do preço de alienação, sujeitos, portanto, a tributação. A inclusão desses valores acarretou na elevação do efetivo percentual de ganho de capital, originando desta forma insuficiência de recolhimento dos impostos. Infração capitulada nos artigos 1º ao 4º e parágrafos; e 16 a 21 da Lei nº 7.713/88 e artigos 4º e 52, § 1º, da Lei nº 8.383/91.

Quanto a distribuição disfarçada de lucros, tem-se que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando identificada hipóteses de distribuição disfarçada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

de lucros do art. 367, VI, tem aplicação os arts. 369 e 370, VI, do mesmo RIR/80, que considera, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não dedutíveis, adicionado ao resultado da pessoa jurídica, e reputa-se distribuído à pessoa física (sócio) beneficiária da transação, que também sofrerá o lançamento de ofício, nos termos do art. 39, VIII, do RIR/80.

Assim, quando a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, estas importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis, sendo que o valor é adicionado ao lucro real dessa pessoa jurídica, contra a qual lavra-se-á auto de infração com exigência do imposto e gravames devidos. Como decorrência ou reflexo haverá autuação nas pessoas físicas (sócios ou acionistas), beneficiárias da vantagem auferida.

Pela lucidez e síntese, transcreve-se, a seguir, parte do elucidativo voto do conselheiro Dr. Mário Rodrigues Teixeira, relator do Acórdão nº. 104-6.206, de 11/07/88, aprovado por unanimidade, "in verbis":

"A irregularidade tipificada como distribuição disfarçada de lucros, em qualquer caso, é praticada pela pessoa jurídica. A pessoa física sofre as consequências fiscais da distribuição, como beneficiária desta."

"Em outras palavras: para que alguém receba lucros distribuídos disfarçadamente, ainda que por presunção legal, é necessário que exista o distribuidor desses lucros, autor do ilícito fiscal."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

No exame dos autos, em especial a decisão de fls. 366/378 que fala sobre o processo de IRPJ, que é tido como matriz deste procedimento, se constata, facilmente, que a exigência que embasa este processo de distribuição disfarçada de lucros consta do lançamento de IRPJ.

Ora, se existe ação fiscal contra o autor da irregularidade, em que se lhe dê oportunidade de contestar o entendimento do fisco, não há razão que obste em tributar a pessoa física.

Assim, no mérito o presente é decorrente do processo principal nº. 10940.000952/94-93, julgado pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na Sessão realizada em 22/09/98, através do Acórdão nº. 103-19.615, no qual, por unanimidade de Votos, deu-se provimento parcial ao recurso para excluir da exigência fiscal a parcela relativa a Distribuição Disfarçada de Lucros.

Considerando-se que o presente processo trata, em parte, de reflexo da Distribuição Disfarçada de Lucros e considerando-se que na tributação reflexa o julgamento daquele apelo há de se refletir, em princípio, no presente julgado, eis que o fato econômico que causou a tributação é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação por decorrência deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito, deve ser provido esta parte.

Como se vê do relatório, também cinge-se a discussão do presente litígio em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de fluxo de caixa.

O suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos no mês de março de 1993, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato que resta a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.

Sobre este "acrécimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratar, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Além do mais, não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea. Como em nenhum lugar nos autos se encontra os elementos comprobatórios, não é de se aceitar a transposição dos saldos positivos não utilizados no ano base anterior da apuração.

No que se refere à alegação de que os valores declarados pela esposa devem ser considerados como fontes de recurso, para a variação patrimonial, uma vez que o casamento é em regime de comunhão universal de bens, ratifico o entendimento da autoridade singular contida em sua decisão de que não foram acostados aos autos documentos que comprovassem tais recursos e quanto aos recursos identificados como distribuição disfarçada de lucros, que foi objeto de autuação fiscal contra a esposa, não foram identificados no mês de março/93, portanto, em nada altera o valor apurado na ação fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

Quanto a omissão de ganhos na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, tem-se que o contrato de promessa de cessão e transferência da totalidade das quotas representativas do capital da TV Esplanada do Paraná Ltda., fls. 109/120, datado de 03/12/92, onde o contribuinte firma o compromisso irrevogável e irretroatável de ceder todas as quotas que possuía no capital social da televisão (615.898 quotas) pelo preço de Cr\$ 4.787.252.220,13, constando na cláusula 12, fls. 118, que a efetivação da transferência de quotas dependeria da obtenção de prévia autorização do órgão governamental competente.

Observa-se, ainda, no formulário de Alienação de Participação Societária, fls. 13, que: quantidade de quotas alienadas: 615.892; data da alienação: 03/12/92; valor da alienação: CR\$ 4.787.252.220,13, que corresponde a 797.536,41 UFIR; custo: 792.283,46 UFIR; resultando num ganho de 5.252,94 UFIR, que corresponde a 0,0065 ou 0,65% do valor da alienação; o controle de diferimento, no formulário, informa que o contribuinte recebeu 124.933,71 UFIR, o que correspondeu ao ganho de capital de 812,06 UFIR, que tributado a 25%, corresponde ao imposto de renda a recolher de 204,08 UFIR, referente ao mês-base de dezembro/92.

Da mesma forma, observa-se às fls. 80/97, que o autuado, apesar de ter declarado às fls. 13 a alienação da totalidade de suas quotas de capital (615.892,00), pelo valor equivalente a 797.536,41 UFIR, recebeu a título de pagamento proporcional de lucros, nos meses de junho e julho de 1993, o total de CR\$ 1.321.515.595,62.

Ora, é entendimento pacífico nesta Câmara que a legislação vigente à época dos fatos geradores previa a utilização do custo médio ponderado na avaliação do custo de aquisição de ações, devendo este custo, corrigido e comprovado, ser utilizado na apuração do ganho de capital se existe a possibilidade da apuração. Assim, o valor total de aquisição das ações, em UFIR, dividido pela quantidade de ações possuídas, inclusive bonificações



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

com custo zero, constitui custo médio ponderado unitário; a cada aquisição ou baixa deverão ser ajustados, às quantidades de ações/quotas remanescentes, os saldos em UFIR, para efeito de cálculos posteriores do custo médio ponderado, efetuado o controle da evolução de participação societária, determinando-se o saldo multiplicando-se o custo médio ponderado unitário, em UFIR, pelo número de ações remanescentes. O custo médio ponderado unitário multiplicado pela quantidade de participações alienadas constitui o custo em UFIR para efeito da apuração do ganho de capital.

No que se refere ao custo de aquisição dos bens e direitos o art. 16 e parágrafos da Lei nº. 7.713/88, regulam a questão, conforme transcrevemos abaixo:

"Art. 16 - O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do Imposto sobre a Transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto sobre a Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º - O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º - O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 3º - No caso de participações societárias resultante de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributado na forma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º - O custo é considerado igual a 0 (zero) no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos neste artigo."

Desta forma, é de se entender que o custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens e que o custo é considerado igual a 0(zero) no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previstos na legislação.

Ora, no caso em questão não há discussão sobre o custo de aquisição das quotas, já que o valor atribuído de 792.306,44 UFIR como sendo o custo de aquisição, decorre da avaliação a valor de mercado realizada em 31/12/91, feito de acordo com as normas legais vigentes à época.

Neste contexto, entendo que os valores recebidos em junho e julho de 1993, a título de lucros distribuídos, referem-se ao pagamento das quotas adicionais às que constavam originalmente do contrato, dando razão à fiscalização de efetuar o lançamento do tributo referente aos ganhos de capital sobre os mesmos.

Finalmente, no presente caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

"Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978 , 3ª Ed. pág. 26:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

"... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."

Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO', Forense, 1981, 9ª ed. pags. 165/166, preleciona:

"Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo."

.....

"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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade.”

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exeqüível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: apurar a omissão de receitas e calcular o imposto devido.

No Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-offício do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10940.000949/94-89
Acórdão nº. : 104-16.752

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam negativamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere a omissão de rendimentos apurados através do fluxo de caixa, bem como na alienação da quotas de capital.

Finalmente, com base no inciso II do AD(N)-SRF-COSIT nº 01/97, que se origina do disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, as penalidades de 100% aplicadas sobre os tributos cujos fatos geradores ocorreram em 1994 e 1995, devem ser reduzidas para 75% em virtude do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 tê-las tornado menos gravosas a partir de 1997.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência tributária os valores tributados como distribuição disfarçada de lucros.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 1998



NELSON MALLMANN