



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 16 de março de 1984

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.431

Recurso nº : RP/102-0.085

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Recorrido : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: DAVID TING

IRPF - DECORRÊNCIA - OMISSÃO DE RECEITA NA SOCIEDADE ANÔNIMA - TRIBUTAÇÃO REFLEXA. É legítima e legal a tributação reflexa nas pessoas dos acionistas de sociedade anônima fechada, quando identificados, na proporção do capital social de tido por cada um. Inexistia, à época, distinção de ordem legal, para o caso, entre as sociedades anônimas e os demais tipos societários, mormente em se tratando de sociedade fechada de reduzido número de acionistas. Infundada a pretensão de que se há de comprovar a responsabilidade do sócio na omissão de receitas na pessoa jurídica, ou a efetiva distribuição dessas receitas, para que se possa tributar por decorrência.

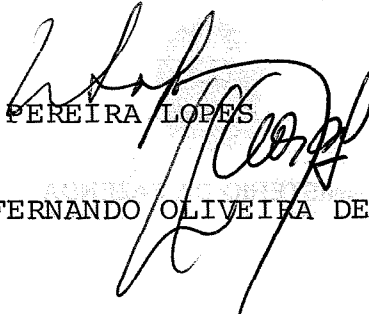
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência fiscal, reduzindo porém a multa de 150% para 50%. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral, Jacinto de Meideiros Calmon, Waldevan Alves de Oliveira e Francisco Amaral Manso, que negavam provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 16 de março de 1984

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE


URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FA-
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, LUIZ MIRANDA e PEDRO MARTINS FERNANDES. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro OSWALDO SANT'ANNA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0813/500.045/70

RECURSO Nº: RP/102-0.085

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.431

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, apela para a Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma do Acórdão nº 102-19.205, de 06-07-82, prolatado no julgamento do recurso nº 35.951, interposto por DAVID TING.

2. O contribuinte e sua esposa, Sra. TING YUE CHUEN, eram sócios fundadores da sociedade CIGARROS INDEPENDÊNCIA LTDA, constituída em 1966, depois transformada em sociedade anônima, com a denominação de CIA. DE CIGARROS INDEPENDÊNCIA.

3. Trata-se de tributação por decorrência, em vista de ação fiscal sofrida pela sociedade anônima, englobando alguns itens, dentre os quais, nos exercícios de 1967 e 1968, a não efetivação da integralização de capital das quotas iniciais, bem como "devoluções simuladas de mercadorias."

Alguma matéria foi provida em primeira instância.

De maneira que o recurso voluntário, objeto do acórdão recorrido, questionava matéria tributável nos valores de Cr\$...... 15.277,00 e Cr\$ 67.458,00, nos exercícios de 1967 e 1968, respectivamente, além da multa de 150%.

4. O acórdão impugnado tem a ementa que se segue:

PESSOA FÍSICA. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS OU DIVIDENDOS
DISTRIBUÍDOS POR SOCIEDADES ANÔNIMAS, EM VIRTUDE DE
OMISSÃO DE RECEITA APURADA EM PROCEDIMENTO FISCAL.

É presumível que o acionista, que não exerceu a
função de diretor, não tenha sido beneficiado com a
omissão de receita havida em sociedade anônima. É, por
isso, ilegítimo o lançamento notificado que exige im-
posto sobre lucros ou dividendos considerados distri-
buídos a acionista que não integrou a diretoria.

Recurso provido.

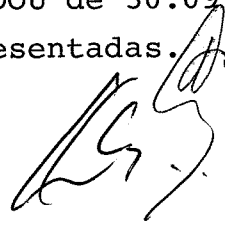
5. O recurso especial sublinha que é irrelevante, na hi-
pótese, não ter o contribuinte exercido função de diretor da pessoa
jurídica de cuja ação fiscal decorre este feito, consoante matéria
pacificada nesta Câmara Superior, ilustrada por passagens dos Acór-
dãos nºs CSRF/01-0.111, onde se alude a sócios ou acionistas (Rela-
tor o Cons. Jacinto de Medeiros Calmon); CSRF/01-0.106, onde se fala
de tributação reflexa nas pessoas dos acionistas (Relator o Cons. Se-
bastião Rodrigues Cabral).

Menciona que o Relator e, assim, a Maioria, decidi-
ram contra cláusula legal expressa e a jurisprudência torrencial do
Contencioso Administrativo, concebendo uma presunção contra a lei e
a favor do acionista. Porém, na realidade a presunção é justamente a
de que o acionista auferiu lucros ou dividendos, isto é, beneficiou-
se com a omissão de receita da empresa.

Termina pedindo a reforma da decisão recorrida, na
forma da doutrina e jurisprudência dominantes.

6. O recurso foi admitido conforme despacho do Sr. Pre-
sidente da Segunda Câmara (fls. 70), publicado no DOU de 30.09.82, pa-
ra oferecimento de contra-razões, que não foram apresentadas.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso especial deve ser conhecido por estarem presentes os pressupostos legais de sua admissibilidade.

Volta a debate a questão de caber ou não a tributação reflexa nas pessoas dos sócios (= acionistas) de sociedades anônimas, no caso de serem apuradas omissões de receitas na companhia.

Como regra geral, a tributação reflexa nos sócios das pessoas jurídicas tem por base legal o art. 34, "a", do RIR/75, reproduzido no art. 34, I, do RIR/80, dispositivos regulamentares oriundos do Decreto-lei nº 5.844/43, art. 8º, "a", e da Lei nº 154/47, art. 1º.

Essas regras jurídicas determinam a inclusão, na cédula "F", dos lucros, computando-se o lucro presumido ou o arbitrado, quando não for apurado o real.

Ao longo dos anos tem sido entendido que, apurada omissão de receitas nas pessoas jurídicas, essa omissão constitui um fato econômico que integra duas regras jurídicas distintas, como hipótese de incidência. No fato econômico temos a realização de lucros e a sua distribuição. A realização constitui fato impositivo, na pessoa jurídica. A distribuição, e consequentemente a percepção, constitui outro fato impositivo, que dá origem a distinta relação jurídico-tributária, tendo por sujeito passivo o sócio ou sócios beneficiários desses lucros. Assim, o mesmo fato econômico desdobra-se em dois fatos juridicizados pela incidência das regras jurídicas aplicáveis à realização de lucros e à sua distribuição ou percepção pelos sócios.

Se está suficientemente comprovada a omissão de receitas dispõe-se do fato que integra as duas relações jurídicas, como se disse, dando base legal aos dois lançamentos. Contra a pessoa

7

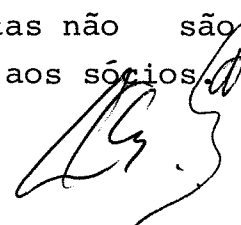
RG

jurídica, porque a omissão de receitas revela a manipulação de recursos ^{de natureza} não contabilizados, mas provenientes da atividade empresarial, o que constitui fator redutor dos lucros a serem apurados em balanço. Na pessoa física (geralmente do sócio) porque se os lucros foram realizados e não estão na empresa (uma vez que a contabilidade não os acusa nem indica seu destino), só podem ter sido embolsados pelos sócios.

A linguagem elíptica e usual, no estilo de "receitas omitidas são tributadas", ou expressões equivalentes, pode dar causa a algumas confusões. Na realidade não se tributam receitas, omitidas ou declaradas, mas rendas ou rendimentos. Às vezes, confunde-se o fato econômico com os fatos jurídicos que ele traz à superfície. No caso, não é sobre as receitas omitidas que incide o tributo, vez que as regras jurídicas de tributação não as elegem como hipótese de incidência. Se o fazem, é por erro técnico. As hipóteses de incidência verdadeiras estão encobertas pela omissão de receitas. Esta as traz à tona, sob a forma de previsão legal para a incidência do tributo sobre lucros apurados e sobre rendimentos auferidos.

Também pode ser útil lembrar que a tributação, na pessoa jurídica, a título de lucros realizados, de valor equivalente ao montante das receitas omitidas não significa que se esteja tributando receitas. Na verdade, o que ocorre, na generalidade dos casos, é que os recursos obtidos por uma pessoa provêm de suas receitas e, na parte em que sejam omitidos na contabilidade e desviados em proveito dos sócios não sofrem qualquer desconto dos custos ou despesas correspondentes porque esses custos ou despesas são diluídos no total dos custos ou despesas da pessoa jurídica. Assim, o que é desviado corresponde, em última análise, a lucros, uma vez que, nas demonstrações financeiras de fim de exercício não tem reflexo nas despesas, mas são redutores das contas de receitas. Portanto, no fim do exercício, as tais receitas omitidas só repercutem para reduzir os resultados positivos do período.

Reconhece-se que as omissões de receitas não são prova absoluta e irrefutável de distribuição de lucros aos sócios.



Constituem, apenas, indícios veementes de que tal ocorreu, ou seja, prova indiciária. A falta de registros contábeis e de documentos tais como recibos etc. impossibilita a comprovação documental da efetiva distribuição.

O raciocínio básico, a meu ver, e que se me afigura lógico, é simples: se houve omissão de receitas, houve realização de lucros na sociedade; se a contabilidade não revela sua permanência na empresa, nem indica seu destino, foram distribuídos (= entregues a, ou apoderados por, alguém); até prova em contrário, os beneficiários só podem ter sido os sócios, na proporção do capital social de cada um.

Pois, se aceitarmos que, econômica e juridicamente se trata de lucros (e parece-me difícil negá-lo), haveremos de concluir que sua distribuição só pode ter ocorrido segundo as regras normais de atribuição dos lucros numa sociedade: proporcionalidade do capital social, salvo estipulação em contrário, nos estatutos ou no contrato social. Tudo segundo as mesmas regras e princípios que estão na base das distribuições de lucros apurados em balanço numa sociedade qualquer.

Ao tempo em que se passaram os fatos aqui discutidos inexistia qualquer dispositivo legal estabelecendo distinção a respeito da tributação reflexa nas pessoas dos sócios em função do tipo jurídico de sociedade.

Contudo, anos atrás, floresceu corrente jurisprudencial administrativa no sentido de que descabia a tributação nas pessoas dos acionistas das sociedades anônimas.

Parece que eram duas as razões principais em que assentava esse entendimento: a primeira, consistindo na impossibilidade de identificação dos acionistas e, conseqüentemente, do sujeito passivo, nos casos de ações ao portador; a segunda, consistente na especial relevância atribuída ao fato de a quantidade de acionistas, e seu distanciamento dos atos de gerência da sociedade anônima

7.

LG 3

afastar a presunção de que se tivessem beneficiado com as receitas omitidas na sociedade.

Essa corrente de pensamento vem perdendo expressão nos últimos anos.

De fato, cumpre ir um pouco mais ao fundo do problema para se proceder à adequada aplicação da legislação de regência.

Nas sociedades classificadas como de pessoas, conforme são as em nome coletivo, em comandita simples, de capital e indústria e em conta de participação, também temos algumas situações peculiares, que convém analisar, embora não sejam muitas as existentes no Brasil.

Assim, na sociedade em nome coletivo, todos os sócios têm responsabilidade ilimitada, solidária e subsidiária. Quer dizer, respondem pelas obrigações sociais da sociedade, perante os credores desta, com seus bens particulares, quer sejam, quer não sejam, sócios-gerentes. Como não há limite máximo de sócios, estes podem ser em grande número, o que também, poderia levar a que alguns deles não tivessem, sequer, notícia de eventuais omissões de receitas praticadas pela sociedade. Entretanto, segundo o art. 316 do Código Comercial, a firma social assinada por qualquer dos sócios gerentes obriga todos os demais solidariamente para com terceiros e a estes para com a sociedade, ainda que a assinatura seja em decorrência de negócio particular do sócio-gerente, desde que relacionado com o objeto social da sociedade.

Portanto, neste tipo de sociedade, sejam quantos forem os sócios, tenham ou não participação, ou conhecimento dos atos praticados pelos gerentes, as responsabilidades dos sócios estão bem definidas na lei comercial. Evidentemente, aí incluídas os débitos fiscais da própria sociedade.

Como se presume que todos os sócios são conhecidos entre si, pela própria condição de sociedade de pessoas, todos eles são identificáveis e, na prática, não sendo em número muito grande.

7.

15.5

jamais se põs em dúvida (que eu saiba) o cabimento da tributação re flexa, sem quaisquer cogitações em torno de serem ou não, todos eles, sócios-gerentes, de terem ou não participado dos atos de gestão que deram causa mediata à tributação decorrente.

Nas sociedades em comandita simples, (bem como nas sociedades em comandita por ações), temos sócios com responsabilidade ilimitada, solidária e subsidiária (sócios comanditados), e sócios com responsabilidade limitada (sócios comanditários). Aos comanditados aplica-se o que foi dito acerca das sociedades em nome coletivo. Os comanditários não podem participar de atos de gerência, nem integrar o nome comercial, sob pena de assumirem a qualidade de ilimitadamente responsáveis e, nessa condição, vincularem-se a si próprios e aos sócios comanditados.

Quanto à identificação, ela é possível, embora nem sempre fácil. Por razões históricas na formação dessas sociedades, os nomes dos comanditários são mantidos em segredo. Ainda hoje temos na Lei nº 4.726/65 (Registro do Comércio), art. 38, VI: "os con tratos de sociedades em comandita que não contiverem a assinatura dos comanditários (não podem ser arquivados), podendo, entretanto, ser omitidos nos nomes destes na publicação e nas certidões respectivas, se assim o requererem;"

Aos sócios comanditários assiste, porém, o direito de tomar parte nas deliberações da sociedade, bem como o de fiscali zar as suas operações e estado (art. 314 do C. Com.).

Também acerca deste tipo de sociedade não há noti - cia de tratamento fiscal diferenciado, em matéria de tributação re flexa, não obstante a distinção de poderes e responsabilidades dos sócios comanditados e comanditários.

Passando-se à sociedade de capital e indústria, te mos que o sócio, ou os sócios, de capital têm responsabilidade ilimitada, enquanto que o sócio, ou os sócios, de indústria não têm responsabilidade alguma. São os sócios de indústria os únicos só - cios, dentre todos os tipos de sociedades, que não participam dos

prejuízos da sociedade (art. 321 do C. Com.). Nem são obrigados a repor, por motivo de perdas supervenientes, o que tiveram recebido a título de lucros, salvo no caso de dolo ou fraude de sua parte (art. 322 do C. Com.).

Também neste caso desconheço distinção feita na jurisprudência acerca da tributação reflexa, atingindo os sócios de capital e os de indústria.

Na sociedade em conta de participação temos situação peculiar. O sócio ostensivo tem responsabilidade ilimitada e o sócio, ou sócios, ocultos, responsabilidade limitada. A peculiaridade está em que a sociedade, por não ter personalidade jurídica, nem razão social, não realiza negócios em nome próprio, mas, sim, em nome do sócio ostensivo. Terceiros sequer precisam ter conhecimento da existência da sociedade (Recorda-se que as sociedades passam a existir em razão do contrato social, mas só adquirem personalidade jurídica com o arquivamento de seus atos constitutivos no registro próprio). Ademais, como, de regra, têm vida efêmera, podendo durar horas, ou dias, não estão sujeitas ao imposto de renda enquanto sociedades. Se os sócios forem pessoas físicas, declaram seus lucros na cédula H (art. 39, I, do RIR/80). Se forem pessoas jurídicas, incluem os lucros na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas, em conjunto com os resultados normais destas.

Não há lugar, portanto, para a tributação dos resultados das sociedades em conta de participação, como sujeitos passivos distintos dos seus sócios.

Consequentemente, também não há falar em tributação reflexa.

Diversa é a situação em se tratando de sociedades irregulares e sociedades de fato, ambas, também, sem personalidade jurídica. Nestes casos, há responsabilidade ilimitada dos sócios e tem lugar a tributação reflexa.

Passemos à sociedade por quotas de responsabilidade

17.

18.

limitada.

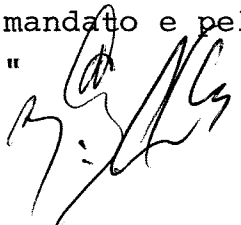
Divide-se a doutrina na sua classificação como sociedade de pessoas ou como de capital. Predomina a corrente que as classifica como sociedades de pessoas.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal vem firmando o entendimento de que se trata de sociedade de tipo misto, em que se pode acentuar o seu personalismo ou o seu capitalismo, conforme os termos do contrato social (R.E. nº 34.680-RGS, RE nº 70.870-SP, R.E. nº 76.710-AM, e outros). Na linha dessa orientação, se o contrato social admitir a livre cessibilidade das quotas, sem a anuência dos demais sócios, a sociedade assumiria feição capitalística. Pois, se na sociedade podem ingressar estranhos, é certo que ela se mantém em função do capital social e não em consideração à qualidade pessoal dos sócios.

Nestas sociedades, a responsabilidade dos sócios é limitada. Porém, não de maneira tão simples como pode parecer. De acordo com os arts. 2º e 9º do Decreto nº 3.708, de 10.01.1919, a responsabilidade do sócio é limitada ao pagamento das quotas subscritas. Se houver integralização de todo o capital social, e se os lucros, valores e quantias referidas no art. 9º tiverem sido distribuídos regularmente sem prejuízos do capital social, não haverá responsabilidade outra que se possa atribuir ao sócio. Todavia, se o capital subscrito não houver sido totalmente integralizado, então todos os sócios são subsidiária e solidariamente responsáveis pela integralização das quotas não liberadas, em caso de falência.

Mas ainda cumpre examinar os arts. 10 e 16 da lei básica dessas sociedades.

No art. 10 temos prevista a responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios-gerentes, ou pelos sócios que derem o nome à firma, pelas obrigações contraídas em nome da sociedade decorrentes de "excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei."



No art. 16, prevê-se que as deliberações dos sócios, quando infringentes do contrato social ou da lei, dão responsabilidade ilimitada àqueles que expressamente hajam ajustado tais deliberações.

Esses dois dispositivos estão na base de toda uma torrencial jurisprudência judicial estendendo aos sócios a responsabilidade pessoal por débitos fiscais da sociedade, quando combina - dos com os arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

Jurisprudência essa a que, num ou noutro caso, não são estranhas algumas tintas da teoria da "Disregard Doctrine."

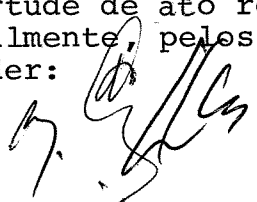
Não obstante essas fortes impressões a respeito da responsabilidade dos sócios nas sociedades por quotas, muitas vezes assumindo natureza totalmente diversa em função do comportamento de sócios-gerentes, ou de grupos de sócios incluindo não-gerentes, bem como, ainda, não se perdendo de vista que essa sociedade bem pode revestir-se, em alguns casos, de plenas características de sociedade de capital, inclusive com elevado número de sócios, não me consta que tenha havido maiores escrúpulos em considerar seus sócios como sujeitos à tributação decorrente, quanto praticadas omissões de receitas pela sociedade.

Chegando às sociedades anônimas, temos, de pronto, que a responsabilidade de seus sócios (=acionistas) é, de fato, limitada ao preço de emissões das ações subscritas.

Mas a responsabilidade dos administradores tem alguns pontos de contato com a dos sócios da sociedade por quotas de acordo com os arts. 10 e 16 referenciados linhas acima.

Com efeito, segundo o art. 158 da Lei nº 6.404/76:

"Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:



I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, ao conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembleia geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não-cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

§ 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não-cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato à assembleia geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

§ 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto."

À sua vez, o art. 135 do CTN coloca, no mesmo nível, diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas.

Portanto, a regra é de que os sócios-gerentes ou diretores não respondem pelas obrigações sociais que praticarem regularmente, mas passarão a responder, solidária e ilimitadamente, quando tiverem agido com abuso de poder ou infringência do contrato ou dos estatutos sociais, ou com afronta às leis a que a sociedade esteja sujeita. Aliás, essa regra também pode ser aplicada a qualquer sócio que violar o contrato ou a lei.

Todavia, nas sociedades anônimas, uma distinção deve realmente ser feita, de início, segundo se trate de companhia a

berta ou fechada.

Se aberta, dada a grande quantidade de acionistas, e a sua frequente entrada e saída do quadro societário, torna-se realmente impraticável cogitar-se de tributação reflexa, na proporção do capital social.

Se fechada, então convém determo-nos um pouco mais.

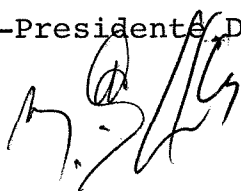
As companhias fechadas têm, via de regra, quadro social bem reduzido e perfeitamente identificável. São as conhecidas sociedades de família. Muitas vezes contêm regras estatutárias limitando a negociabilidade das ações, sujeitando o acionista que se retira, ou que aliena parte de suas ações, a dar preferência aos demais acionistas, de modo a evitar o ingresso de estranhos no grupo societário. Essas regras estatutárias são típicas das sociedades "cum intuitu personae."

Nesses casos, a tributação reflexa nas pessoas dos acionistas tem a mesma legitimidade que em qualquer outra sociedade de pessoas.

E, evidentemente, muito mais pertinência do que numa sociedade por quotas de responsabilidade limitada em que o contrato social admita a livre cessibilidade das quotas.

Outros casos há em que, numa sociedade anônima, aberta ou fechada, a omissão de receitas foi, comprovadamente, praticada em proveito direto de seus administradores. Creio que, nessas situações, seria justo e adequado tributar-se, por decorrência, nas pessoas desses administradores.

Neste último sentido, embora em decorrência de arbitramento de lucros, matéria que hoje tem disciplina legal própria, tivemos, nesta Câmara Superior os Acórdãos nºs CSRF/01-0.074, CSRF/01-0.075 e CSRF/01-0.076, todos de 13.06.80, Relator o eminente Conselheiro-Presidente Dr. Amador Outereiro Fernandez, com a seguinte ementa:



"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.

No mesmo sentido, o Ac. nº CSRF/01-0.283, de 16.12.83, do mesmo Relator, conforme ementa:

"IR - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - SOCIEDADE ANÔNIMA DE CAPITAL FECHADO. Os lucros desviados da sociedade anônima de capital fechado, através da sonegação de receitas, inclusive imputando aos resultados custos ou despesas fictícias, devem ser incluídos na Cédula "F" dos acionistas dirigentes, atribuindo-se o montante da sonegação na proporção equivalente à da sua participação social, saldo se provado que a distribuição subreptícia se deu noutra proporção."

Quanto às demais hipóteses levantadas neste voto, vale referir:

Acórdão nº CSRF/01-0.285, de 16.12.82, Relator o Cons. Raul Pimentel, conforme ementa:

"LUCROS DISTRIBUÍDOS - INCIDÊNCIA - SOCIEDADE ANÔNIMA. A incidência sobre lucros camufladamente distribuídos, mediante a falta de registro dos resultados em operações de compra e venda, dever-se-à fazer na Cédula "F" (RIR/75, art. 34, "a"), no caso de S/A de capital fechado em que se identifiquem os acionistas e sua participação no capital social. Caso isto não ocorra, a incidência será na fonte, em obediência ao determinado no art. 333, alínea "c", do RIR/75."

Acórdão nº CSRF/01-0.237, de 24.06.82, de que fui

M.

LG

relator, sendo interessada TING HENG FENG, acionista e diretora da mesma sociedade que ensejou a presente decorrência, conforme ementa:

"IRPF - DECORRÊNCIA - OMISSÃO DE RECEITA NA SOCIEDADE ANÔNIMA - ACIONISTA DIRETOR: É legítima e legal a tributação reflexa na pessoa física acionista e diretora-presidente da sociedade anônima. Inexiste distinção legal, para o caso, entre as sociedades anônimas e demais sociedades, mormente em se tratando de sociedade fechada e de reduzido número de acionistas. Infundada a pretensão de que se há de comprovar a efetiva distribuição das receitas omitidas, na sociedade, para que se possa tributar por decorrência."

No caso vertente, os acionistas eram em número de 9 (nove). As participações acionárias oscilavam entre 10% (a máxima) e 6,66% (a mínima). Nitidamente uma sociedade fechada, com reduzido número de acionistas, todos identificados, inclusive quanto à participação no capital social, que, ademais, se revelou equitativa.

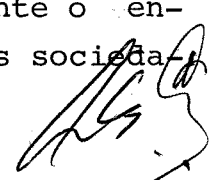
Em tais circunstâncias, não vejo em que esta sociedade, no que diz respeito aos aspectos a serem levados em conta para fins de tributação reflexa, se diferencia de uma sociedade de pessoas. Isto para não mencionar, como exemplo mais nítido, uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, com cinco, dez, vinte ou mais sócios-quotistas, em que apenas dois ou três figurassem como sócios-gerentes.

O que se alegou, no acórdão recorrido, para fundamentar a distinção feita, é que, neste caso, a sociedade que foi sujeito passivo, no processo principal, vestia a roupagem jurídica da sociedade anônima.

Ora, esse aspecto, conforme se ensaiou de demonstrar, não é bastante, por si só, para justificar a distinção pretendida.

Creio, também, que no acórdão recorrido, como em outros que o antecederam, na mesma linha, estaria subjacente o entendimento de que a tributação reflexa, nos acionistas das sociedades

B.



des anônimas, somente seria admissível se demonstrado, pela fiscalização, quem foram os reais beneficiários das receitas desviadas na empresa.

Esse ponto de vista afigura-se-me inaceitável.

Uma vez mais persiste-se no equívoco de distinguir onde a lei não distingue, atribuindo às sociedades anônimas e aos seus acionistas tratamento tributário diferenciado sem respaldo fático ou jurídico. Revela-se profunda distorção do que se compreende por tipo societário, mitificando-se a sociedade anônima, com ligeireza e superficialidade.

Basta imaginar uma situação simples e factível para demonstrar o absurdo da diferenciação defendida: duas pessoas são únicas sócias de uma sociedade por quotas. Algum tempo depois transformam a sociedade em sociedade anônima ficando os mesmos dois sócios como acionistas. Sabe-se que na transformação a sociedade transformada segue sendo a mesma. Neste exemplo, são os mesmos os sócios, o mesmo objeto social. Apenas a roupagem jurídica mudou. Se nenhuma lei previa tratamento tributário diverso em função do tipo de sociedade, salta aos olhos o absurdo da distinção que se propõe.

Talvez conviesse ter sempre presente que nem todas as sociedades anônimas são grandes empresas, do porte do Banco do Brasil, da Petrobrás etc.

Evidentemente, qualquer posicionamento apriorístico e dogmático em função do tipo de sociedade é desprovido de merecimento.

Outra confusão que se faz é a de se pretender vincular a tributação reflexa às pessoas que, na atividade gerencial, promoveram os atos que vieram a ser caracterizados como omissão de receitas.

De um lado, vimos que nada, absolutamente nada, autoriza a adoção desse entendimento apenas em relação às sociedades,

17.

18.

anônimas. Contudo, os adeptos dessa maneira de ver as coisas não autorizam tal ponto de vista quando há tributação reflexa nos sócios das demais sociedades.

De outro lado, também vimos que sócios não gerentes ~~nem administradores podem participar de atos ou fatos que tenham repercussões tributárias.~~

Por fim, se os atos ou fatos conducentes às omissões de receitas resultam da ação dos gerentes ou administradores, isso não quer significar que somente eles sejam os beneficiários. Os exemplos desta afirmativa, na prática, são inúmeros. Vejam-se os ~~casos de sociedade integradas por familiares, enfim, quaisquer casos~~ em que há interesse entre seus membros em lesar o Fisco, com um ou dois sócios gerentes e os demais avisados e informados do que se passa, embora sem poderes gerenciais, até sob temor reverencial, e que silenciam e embolsam seus quinhões das receitas desviadas.

Obviamente, tudo isso, quando ocorre, não sofre freios ou restrições de espécie alguma em função do tipo de sociedade. Seja ela anônima ou não, as facilidades e as possibilidades para tais procedimentos são absolutamente as mesmas.

O tema é interessante e merece aprofundamento, em hora e lugar mais oportunos.

Por agora, em face do que foi brevemente enunciado, parece-me cristalino o artificialismo e a superficialidade de certos critérios propostos.

Em suma: a tributação de lucros distribuídos aos sócios, pela via irregular da omissão e desvio de receitas, ou pela via regular da apuração em balanço e deliberação subsequente, autoriza o mesmo critério básico e legal: (a) ou todos se beneficiaram na proporção de suas participações no capital social, ou na forma do contrato social; (b) ou ocorreu algo diverso, que cabe aos prejudicados demonstrar.

Mesmo numa distribuição de lucros apurados em balanço

nie
go, algo de irregular pode ocorrer de maneira que a distribuição contrarie a lei ou o contrato social. Salvo prova em contrário, produzida pelos interessados, o Fisco pode lançar o tributo guiando-se pelo contrato ou pelos estatutos à falta de outros elementos disponíveis, comprobatórios do que se passou na realidade. Não vislumbra zão lógica ou jurídica para que o Fisco e os contribuintes procedam diferentemente quando a distribuição for pela via escusa da omissão de receitas na pessoa jurídica.

Por tudo o exposto entendo inexistir óbice a que nas sociedades anônimas fechadas, como era a CIA. DE CIGARROS INDEPENDÊNCIA, se efetue a tributação reflexa, nas pessoas das acionistas, proporcionalmente à participação no capital social de cada um.

Contudo, a multa agravada de 150% não deve subsistir, pelo fato de o Sr. David Ting não integrar a direção da sociedade ao tempo em que se passaram os fatos que determinaram a autuação. Por outro lado, a fiscalização não demonstrou que o contribuinte tivesse, de alguma maneira, participado de fraude. Nesse sentido a própria jurisprudência da Câmara Superior, conforme Acórdãos nºs CSRF/01-0.268, 269 e 270.

Assim, dou provimento, em parte, ao recurso, para reduzir a multa de 150% para 50%, restabelecendo a exigência fiscal quanto ao mais.

Brasília-DF., em 16 de março de 1984

URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR