



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 10 de fevereiro de 1983

ACORDÃO Nº 101-74.116

Recurso nº - 39.660 - IRPF - EXS: 1979 e 1980

Recorrente - ANTONIO BERDGE KESSEDJIAN

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO (SP)

IRPF - SUJEITO PASSIVO - Respondem pelo imposto decorrente do arbitramento de lucro aqueles que façam parte do capital social na data do encerramento do balanço.

DECORRÊNCIA - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - LUCROS ARBITRADOS - O decidido no processo da pessoa jurídica quanto à matéria que, por sua natureza ou decorrência de lei, acarrete reflexo na tributação das pessoas físicas ou na fonte, faz coisa julgada nos processos decorrentes.

LUCROS ARBITRADOS - Arbitrados os lucros, na pessoa jurídica, o fator determinante da tributação reflexa na pessoa dos sócios é o próprio arbitramento e não as causas do arbitramento. Lucros arbitrados são considerados automaticamente distribuídos aos sócios, segundo a correta exegese da legislação pertinente.

LUCRO ARBITRADO - BASE DE CÁLCULO - Nos casos de arbitramento o montante a ser incluído na Cédula "F" será a diferença entre o lucro apurado por arbitramento e a parcela devida em decorrência da incidência do imposto que recai sobre os lucros da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTONIO BERDGE KESSEDJIAN:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o montante do lucro arbitrado, incluível na Cédula "F", a 70% das impor

tâncias efetivamente submetidas à incidência na pessoa física do re-
corrente.

Sala das Sessões (DF), em 10 de fevereiro de 1983.


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE E
RELATOR


VISTO EM AGOSTINHO FLORES
SESSÃO DE: 12 MAI 1983

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, OLAVO JOÃO GALVÃO (Suplente Convocado), MANOEL ALVES ARRUDA FILHO (Suplente) e RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0810/051.216/81-00

RECURSO Nº: - 39.660

ACÓRDÃO Nº: - 101-74.116

RECORRENTE Nº: ANTONIO BERDGE KESSEDJIAN

R E L A T Ó R I O

A peça básica de fls. 14, nos diz ser a presente exigência:

"Reflexo do Auto de Infração lavrado contra a pessoa jurídica Cerealista Nucci Ltda. da qual o contribuinte acima qualificado participava nos exercícios de 1979 e 1980 (ano-base de 1978 e 1979) em 50% do capital social e onde foi arbitrado um lucro no montante de Cr\$ 3.647.895,00 (exercício de 1979) e Cr\$..... 7.317.525,00 (exercício de 1980); cabendo portanto a inclusão na cédula "F" das declarações de rendimentos do contribuinte, pessoa física em referência, nos seguintes exercícios, dos seguintes valores:

- Exercício de 1979 (ano-base de 1978) - Cr\$ 1.823.947,00
- Exercício de 1980 (ano-base de 1979) - Cr\$ 3.658.762,00

Resultou a exigência de um imposto de renda suplementar no valor original de Cr\$ 2.888.508,00 (dois milhões, oitocentos e oitenta e oito mil, quinhentos e oito cruzeiros), acrescido de multa e correção monetária, na forma dos demonstrativos anexos, que deste fazem parte integrante.

Capitulação legal: art. 34, letra "a" do RIR aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, sujeitando-se ao lançamento "ex officio" previsto no art. 483, letra "c" do referido Regulamento."

A impugnação de fls. 16/18, tempestivamente apresentada, foi indeferida pela decisão de fls. 28/29.

Com guarda do prazo legal, o sujeito apresentou o apelo de fls. 35/38, lida na íntegra em sessão para pleno conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado, onde, em síntese, se alega:

a) Já haver demonstrado "o recorrente que ingressou na Sociedade em 17.08.78 e dela se retirou em 10.05.80, fato suficiente, isoladamente, para comprovar a inviabilidade da autuação abrangendo todo o período a que se refere."

b) Impor-se "o trancamento deste processo, pois o recorrente não pode ser compelido a pagar imposto de renda reflexivo de pessoa jurídica, embasado em mera presunção, além de se encontrar em andamento procedimento fiscal contra a pessoa jurídica."

c) No mérito, alega que:

"A autuação está escudada, apenas e tão-somente, numa extrapolação presuntiva, armada sobre fragilíssima dedução de natureza indiciária.

José Frederico Marques escreve: "Diz Clovis Bevilacqua que a presunção consiste na ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido. Esse fato conhecido é o indício e a ilação é o "presumptio hominis". O fato conhecido, por si só, não é a ilação e, por isso, não prova o fato desconhecido".

(Inst. de Dr. Proc. Civil, vol. III, pág. 369).

Aquele fato conhecido, o arbitramento do lucro na pessoa jurídica é o indício. A ilação é que permitiu assentar o "presumptio hominis" que se constituiu a espinha dorsal do procedimento administrativo.

Assim, ainda que a pessoa jurídica esteja sujeita a débito fiscal, a dedução de que a distribuição foi feita em favor do recorrente é inverídica, pois o fato conhecido é a tributação da pessoa jurídica que, por si só, não comprova a situação do recorrente como beneficiário dos rendimentos.



Além disso, o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica. O crédito se origina desse fato gerador, elemento concreto e prescrito em lei.

Sucedee, porém que a disponibilidade econômica atribuída ao recorrente é meramente presumida, não estando sequer materialmente provada."

Apreciando o Recurso nº 84.543, apresentado nos autos do processo instaurado contra a firma CEREALISTA NUCCI LTDA., de que este decorre, esta Câmara em Sessão de 16.02.82, à unanimidade de votos, negou-lhe provimento, como faz certo o Acórdão nº 101-73.048, a costado aos autos (fls. 40/46).

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-74.116

V O T O

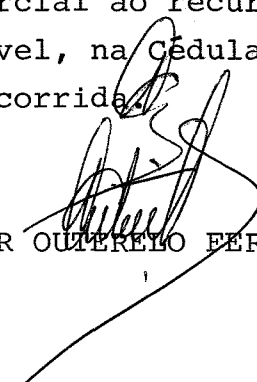
Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

A preliminar de ilegitimidade de parte, em relação ao ano-base de 1979, exercício de 1980, não procede, eis que, no caso de arbitramento de lucros a ação reflexa deverá recair sobre aqueles que ostentarem a qualidade de sócios no último dia do período-base. No caso, o contribuinte somente se desligou da sociedade no correr de 1980, mais precisamente em 20/11/80, quando levou a registro na Junta Comercial a alteração contratual.

Também não tem qualquer sentido a solicitação de sustação do procedimento fiscal, eis que é insubsistente o fundamento alegado: encontrar-se em trâmite o procedimento fiscal instaurado contra a pessoa jurídica.

No mérito, têm aqui total aplicação as considerações que expendemos em voto que apresentamos como Relator do Recurso nº 38.919, acolhidas pelo Plenário desta Câmara, como faz certo o Acórdão nº 101-74.051, de 07/02/83, que, a fim de evitar transcrições desnecessárias, solicitamos à Secretaria da Câmara, faça juntar a este voto, para que passe integrar este julgado, como se aqui transcrito estivesse para todos os efeitos legais.

Em face do exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a parcela de lucro arbitrado tributável, na Cédula "F" do autuado, a 70% do valor mantido pela decisão recorrida.


AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Inicialmente mister se faz esclarecer que a legalidade do arbitramento do lucro não mais pode ser objeto de discussão nestes autos, em face do decidido no Acórdão nº 101-73.381, de 07/06/82.

Com efeito, segundo a jurisprudência deste Conselho, que considero, sob qualquer ângulo de análise, correta: Aplica-se o decidido no processo de que este decorre. Isto porque, segundo o consignado na ementa do julgado consubstanciado no Acórdão nº 101-72.041, de 22/01/81:

"O decidido no processo da pessoa jurídica quanto à matéria que, por sua natureza ou decorrência de lei, acarrete reflexo na tributação das pessoas físicas ou na fonte, faz coisa julgada nos processos decorrentes, eis que se houvesse possibilidade de novo pronunciamento sobre os mesmos fatos poder-se-iam estabelecer eventuais contraditórios, desaconselháveis sob o ponto de vista social e legal".

Esta jurisprudência está ratificada por reiteradas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde se lê:

"PROCESSO DECORRENTE - TRIBUTAÇÃO REFLEXA: a tributação reflexa na pessoa física dos sócios decorre da tributação decidida no processo matriz contra a pessoa jurídica da qual são sócios. Decidida a reforma da decisão neste processo matriz, deve ser reformada a decisão no processo decorrente (CSRF/01-0.018).

PROCEDIMENTO REFLEXO - EQUIPARAÇÃO: o procedimento contra a pessoa física deve guardar consonância com o decidido no procedimento contra a pessoa jurídica. O primeiro é efeito, do qual o segundo é causa. Recurso especial provido (CSRF/01-0.215)."

Quanto a razão da tributação nas pessoas físicas ou na fonte, nos casos de arbitramento de lucros, como muito bem ex-

sócios. É verdade que estão presentes os pressupostos de fato para a incidência das regras sobre arbitramento. Contudo, enquanto essas regras não forem aplicadas, pelas autoridades tributárias, não há como saber quais foram os lucros e, por consequência, qual a participação dos sócios nesses lucros. Pois, fazendo-se necessário o arbitramento dos lucros, o próprio termo indica que esses lucros não de ser estimados, à vista dos elementos de que dispuser a fiscalização.

Note-se bem este pormenor: pela simples falta de escrituração não há como cogitar-se da ocorrência de fato gerador do tributo na pessoa dos sócios. Inexiste, nesse passo, hipótese de incidência, seja por determinação legal expressa, seja por presunção.

Porém, uma vez arbitrados os lucros, aí sim, temos o suporte fático da tributação decorrente. Logo, é o ato jurídico do arbitramento que determina a tributação decorrente.

O problema tem explicação, que entendo lógica.

Com efeito, se a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real dispõe dos assentamentos contábeis que permitem sua apuração, com segurança, vai apresentar lucros ou prejuízos, conforme o caso.

Se apura lucro, estes terão uma das duas destinações possíveis: (a) ou serão capitalizados, com a consequente repercussão na participação societária; (b) ou serão distribuídos. Para qualquer das alternativas há efeitos tributários específicos.

Por outro lado, se as falhas da escrituração tornam impraticável a apuração do lucro real, manda a lei que os lucros sejam arbitrados. Adotado qualquer dos critérios previstos

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

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

O RIR/75, no seu art. 34, "a", reproduzindo legislação de 1943, e o art. 34, inciso I, do RIR/80 prevêem expressamente a inclusão, na Cédula "F", dos lucros arbitrados. Não faz, nem poderia fazer, sob pena de afrontar a lógica e o direito, ressalva quanto à prova, positiva ou negativa, da real percepção de tais lucros pelos sócios.

Mais recentemente, o Decreto-lei nº 1.648/78 voltou disciplinar a matéria, deixando claro que a distribuição desses lucros em favor dos sócios ou acionistas é matéria de presunção legal.

Comungando do entender do Presidente da Câmara citada, também entendo, com a devida vênia dos que pensem diferentemente, tratar-se de presunção legal absoluta (*praesumptiones iuris et de iure*).

Embora se costume definir as presunções absolutas como sendo aquelas que "por expressa determinação de lei, não admitem prova em contrário nem impugnação" e sendo certo que "as presunções absolutas são raríssimas, ao contrário das legais relativas (iuris tantum), parece haver quem entenda que para haver uma presunção "iuris et de iure" é indispensável que a regra jurídica o estabeleça expressamente.

Não é assim.

Consulte-se, por exemplo, MOACYR AMARAL SANTOS, in "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", 2ª vol., 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1977, pág. 439 e segs. onde o Emérito Processualista relaciona as presunções "iuris et de iure" encontradas no Código Civil Brasileiro: a) art. 111; b) 150; c) 183, XV c/c 226, parágrafo único; d) 247; e) 319, parágrafo único; f) 823; g) 1.195.

~~Em nenhuma delas se menciona a natureza de tais pre-~~
~~sunções.~~

Na verdade, o que caracteriza a presunção legal absoluta é ser ela "conteúdo de regras jurídicas que estabelecem a existência de fato, fato jurídico, ou efeito de fato jurídico (e.g., direito) sem que se possa provar o contrário" (PONTES DE MIRANDA, in "Tratado de Direito Privado", Tomo III, Borsoi, Rio, 1954, 2a. ed., pág. 420).

No caso, a única exceção oponível seria quanto à procedência do arbitramento, que é ato jurídico administrativo, e não fato econômico, embora com efeitos econômicos e jurídicos.

De maneira que, tendo sido arbitrado o lucro da pessoa jurídica, e havendo sido encerrado, no âmbito administrativo, o processo fiscal correspondente, a decisão ali prolatada é imutável, na esfera administrativa, não mais podendo ser reexaminadas as causas determinantes do arbitramento."



Tendo em vista que: a) nos processos decorrentes não mais pode ser questionada a legalidade do arbitramento; b) tampouco o montante do lucro tributável apurado por arbitramento, dado que este, indiretamente, é expressamente determinado por lei ao estabelecer as bases de cálculo e percentuais aplicáveis; c) não só a lógica, como a própria lei determinam que o lucro arbitrado sofra a incidência nas pessoas físicas, na proporção do capital, ou na fonte; vejamos, agora, qual será o montante a ser incluído na Cédula "F" das declarações de rendimentos das pessoas físicas ou na fonte.

Como assinalado, se (a) a lei expressamente estabelece qual é o lucro da pessoa jurídica, através do arbitramento; (b) se, como vimos, esse lucro não é o real ou exato, mas o legal, que, em razão dos diversos critérios estabelecidos na lei, deve aproximar-se do real; (c) se a própria norma legal submete esse lucro apurado por arbitramento à incidência prevista para os lucros apurados pelas pessoas jurídicas; a lógica nos diz, dever ser considerado distribuído somente a diferença entre o lucro apurado por arbitramento e a parcela devida em decorrência da incidência do imposto que recai sobre os lucros da pessoa jurídica.

Não se alegue que o lucro cuja existência a lei autoriza, em determinado exercício, somente está sendo submetido à incidência da pessoa jurídica dois ou mais anos após o exercício fiscalizado, dado que, como já dissemos, a incidência sobre o lucro arbitrado (tanto na pessoa jurídica, como na pessoa física ou na fonte) decorre de presunção iuris et de iure, e não da efetiva transferência aos sócios; sendo certo, inclusive, que, na maioria dos casos, os sócios nada receberam: quer porque a pessoa jurídica não teve, na realidade, o lucro naquele montante encontrado por arbitramento; quer porque, parte já foi distribuído contabilmente e oferecido à tributação ou já foi incorporado ao capital.

As importâncias que legalmente se comprove, haverem sido submetidas à incidência ou incorporadas ao capital, em obediência às disposições fiscais, serão deduzidas para efeito de tributação na pessoa física ou na fonte. A exemplo do que ocorre na pessoa jurídica, quando se tributa a diferença entre o lucro arbitrado e o



lucro real oferecido à tributação; a tributação das pessoas físicas ou da fonte recairá sobre a diferença entre o lucro arbitrado, considerado distribuído pela lei, e o lucro previamente oferecido à tributação na Cédula "F" ou incorporado ao capital, segundo registros constantes da Junta Comercial.

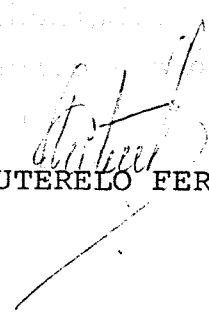
Diferentemente, todavia, ocorre com as omissões de receitas, apuradas através de crédito aos sócios, "estouro de caixa", "passivos fictícios ou inexistentes" ou vendas não contabilizadas, quando o apurado já representa o lucro líquido efetiva e camufladamente distribuído aos sócios, e, posteriormente, por estes feito retornar, sob outra forma jurídica, às pessoas jurídicas, nos três primeiros casos, e desviados sem retorno, no caso de vendas não contabilizadas.

Como escreveu o Conselheiro FRANCISCO AMARAL MANSO, em voto que fundamenta o Acórdão nº 104-02.913, "observa-se que a distribuição é apenas presumida, ainda que "iuris et de iure". Tratando-se de presunção, não vejo como a Lei poderia estabelecer que uma quantia, da qual se subtraísse alguma parcela, fosse presumidamente distribuída em sua integralidade, pelo valor considerado antes da subtração. O lucro arbitrado se presume distribuído, mas apenas na parte em que a distribuição é possível de ser efetuada."

Nestas condições, a quantia tributável nas pessoas físicas ou na fonte, nos casos de arbitramento, será a diferença entre o montante do lucro arbitrado apurado e o imposto devido pelas pessoas jurídicas ou firma individuais e incidente sobre esse mesmo lucro apurado por arbitramento, à semelhança do que ocorre com o lucro real e o lucro presumido, quando a lei: no primeiro caso, submete à incidência, nas pessoas físicas ou na fonte, o lucro bruto menos o valor do imposto devido pela pessoa jurídica; e, no segundo caso, expressamente determina que a incidência se faça apenas sobre 70% do lucro apurado, considerando, implicitamente, os restantes 30% como provisão para imposto de renda, como foi dito no Parecer CST/SIPR nº 3.067, de 29/10/82.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir o montante do lucro arbitrado, incluível na Cédula

"F", a 70% das importâncias efetivamente submetidas à incidência na pes
soa física do recorrente.


AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

de 1981 95