



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RI

Sessão de 7 de fevereiro de 19 83.

ACORDÃO Nº 101-74.051.

Recurso nº 38.919 - IRPF - EXS: DE 1979 a 1981

Recorrente TSUYOSHI TODA

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LONDRINA - ER

IRPF - DECORRÊNCIA - 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 recair sobre os lucros da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TSUYOSHI TODA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o montante do lucro arbitrado, incluível na Cédula "F", a 70% das importâncias efetivamente submetidas à incidência na pessoa física do recorrente.

V. V.

Sala das Sessões (DF), em 07 de fevereiro de 1983.


AMADOR OUTERELE FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE
RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 10 FEV 1983
 AGOSTINHO FLORES

~~RECORRI~~

PROCURADOR
FAZENDA NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº: RD/101-0.277

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, FERNANDO CÍCERO VELLOSO, MANOEL ALVARRUDA FILHO (Suplente) e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0930/002.011/81-80

RECURSO Nº: 38.919
ACÓRDÃO Nº: 101-74.051
RECORRENTE Nº: TSUYOSHI TODA

R E L A T Ó R I O

A análise dos autos revela que constituem o objeto do presente litígio somente as parcelas de lucro obtido por arbitramento, em razão da desclassificação de escrita, nos anos-base de 1978, 1979 e 1980, da firma "OTICA E RELOJARIA TODA LTDA.", de que o recorrente era sócio quotista.

Embora tenha impugnado a exigência fiscal, com guarda do prazo legal, a autoridade julgadora singular manteve a exigência fiscal, após consignar nos fundamentos de sua decisão que:

"Da análise do processo constata-se que o impugnante é sócio da empresa "Otica e Relojoaria Toda Ltda." Dessa relação condicionante, decorre a legitimidade da instauração do presente processo administrativo.

A matéria de prova aqui argüida foi produzida e examinada no processo que a este deu origem, cujo recurso tempestivo foi recebido mas desprovido pelo órgão colegiado. (Acórdão de nº 101-73.381/82). O lucro arbitrado calculado naquele, reflete neste, na proporção do capital devido pelo sócio, distribuído por presunção legal.

O reconhecimento do crédito tributário pelo lançamento é, pois, mero ato declaratório da ocorrência do fato gerador que está pré-constituído, devendo, portanto, ser afastadas as questões prejudiciais apostas à correta aplicação dos artigos 34, I, e 35 de vigente RIR."

Regularmente cientificada dessa decisão, tempesti

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-74.051

Processo nº 0930/002.011/81-80

vamente, o sujeito apresentou o apelo de fls. que, para fiel conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado, passo a ler na íntegra: (lido em sessão).

Apreciando o Recurso nº 85.121 interposto pela firma ÓTICA E RELOJOARIA TODA LTDA., esta Câmara, em sessão de 07/06/82, negou-lhe provimento a unanimidade, conforme faz certo o Acórdão nº 101-73.381 acostado aos autos (fls.).

É o relatório.

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-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0930/002.011/81-80
Acórdão nº 101-74.051

pôs o ilustre Presidente da Colenda 3^a Câmara deste Conselho, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, em voto proferido nos autos do Processo nº 1020-050.836/80, "tem conotações próprias, diversas de quase todas as demais hipóteses de tributação reflexa.

Assim é que, em caso de omissão de receitas, temos um fato econômico que constitui o suporte fático de duas regras jurídicas, e que dá causa a duas relações jurídicas. O fato econômico é a percepção e a ocultação das receitas, que acabam subtraídas aos resultados da pessoa jurídica. Os valores assim desviados corresponderiam a resultados, e não a receitas, vale dizer, lucros. Se esses lucros não estão contabilizados, não estão na empresa. Logo, teriam sido distribuídos aos sócios ou titulares. Conseqüentemente, dois fatos jurídicos: (a) a realização de lucros; (b) sua distribuição ou percepção pelos sócios. As relações jurídicas traduzem-se por obrigações tributárias, tendo por sujeito ativo ou credor o Fisco e por sujeitos passivos a pessoa jurídica, quanto aos lucros realizados, e os sócios quanto à sua distribuição.

Em linhas muito gerais, temos aí as situações mais comuns.

As regras jurídicas aplicáveis em face de cada suporte fático não se comunicam às relações jurídicas correspondentes.

No que pode haver comunicação é na matéria de fato. Se for infirmado o fato econômico que desencadeou todo o processo (a omissão de receitas, na pessoa jurídica), desmoronam os suportes fáticos da tributação no processo principal e nos decorrentes.

Já no caso de arbitramento de lucros o fato determinante do arbitramento é a inexistência ou imprestabilidade da escrita. Ora, esse fato, considerado em si mesmo, não revela a apuração de lucros na pessoa jurídica, menos ainda sua distribuição aos

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0930/002.011/81-80
Acórdão nº 101-74.051

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 conseqüente 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 lu-cros sejam arbitrados. Adotado qualquer dos critérios previstos



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0930/002.011/81-80
Acórdão nº 101-74.051

em lei para o arbitramento, o certo é que, por tratar-se de lucro arbitrado, não há como apurar prejuízo. Qualquer que ele seja, sem pre se chegará a um lucro. Lucro esse que, obviamente, não é o verdadeiro, mas que vem a ser um lucro, digamos assim, legal, eis que apurado nos estritos termos da lei".

O lucro, quando não incorporado ao capital, nos termos da legislação comercial e fiscal, considera-se, para efeitos fiscais, distribuído, sujeitando-se, em consequência, às regras de incidência sobre os lucros distribuídos, dado que em razão da ausência de registros contábeis ou sua não confiabilidade, não se pode provar que estejam na pessoa jurídica.

Conclusão diversa, incentivaria o descumprimento das normas da legislação comercial e fiscal, e, conseqüentemente, o arbitramento dos lucros, na medida em que prosperasse o entendimento de que só devesse o lucro arbitrado ser tributado na pessoa jurídica.

A Câmara Superior já assentou, ao aprovar voto deste Relator, o qual endossava informação fiscal dada nos autos do Processo nº 0713-3.004.120/70, que tanto nos casos de lucro arbitrado, como em qualquer distribuição camuflada de lucros, apurada através de desvio de receitas, pagamentos fictos etc. há dupla incidência (na pessoa jurídica e nas pessoas físicas ou na fonte) , pois "por força de normas legais expressas e dentro da sistemática de cobrança do imposto de renda, os lucros distribuídos ou como tais considerados, sofrem dupla incidência do tributo: como ônus da pessoa jurídica que os produziu e como ônus da pessoa jurídica ou física beneficiária desses rendimentos. Nessa última condição , o contribuinte (pessoa física), na generalidade dos casos, responde pelo tributo incidente sobre os lucros presumidos ou arbitrados, quando não for apurado o real (art. 51, letra "a", do RIR/66; art. 34, "a", do RIR/75, e art. 34, "I", do RIR/80), como rendimento tributável na Cédula "F" de sua declaração e em função de suas cotas ou parcelas de capital na empresa de que participa não excluídos pois, os sócios da Sociedade Anônima detentores de ações nominativas ou ao portador quando identificável e que não hajam optado pelo pagamento do imposto na fonte (antes da vigência do De-

creto-lei nº 1.648/78, agora a incidência se dá na fonte). E, embora pareça, também não ficam imunes do tributo devido os rendimentos de ações ao portador pelo fato de não se acharem rendimentos decorrentes, quando mantenham os seus beneficiários o anonimato, pois se sujeitam à incidência na fonte fossem eles percebidos antes da vigência do Decreto-lei nº 1.648/78, ou sejam percebidos agora. E isto porque a obrigação de pagamento do imposto pelo contribuinte, seja ele de fato ou de direito, se sobreleva a tudo mais, mormente em se tratando simplesmente de forma ou maneira por que deva ser recolhido, o fato não pode jamais se constituir em motivo excludente da obrigação tributária de pagamento. As exceções legais só existem quando expressamente declarados. Não é o caso. E assim não pode prosperar nenhum processo ou entendimento interpretativo objetivando tal fim, pois não se presumem isenções tributárias. Elas resultam sempre de preceitos expressos de lei.

E é ainda por ficção legal, que o lucro arbitrado é considerado distribuído e nessa conformidade e, por decorrência, reflete na pessoa dos sócios ou acionistas e nas mesmas condições e proporções em que refletiriam, se houvesse distribuição, os lucros normalmente distribuídos no exercício financeiro que estiver em causa (salvo a partir da vigência do art. 9º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.648/78, quando deverá ser recolhido no mês seguinte àquele em que for notificado o arbitramento pela autoridade lançadora). A única modificação que ocorre por força de lei, é a da faculdade concedida ao Fisco para, se superpondo ao resultado obtido no balanço econômico ou à determinação da Assembléia Geral Ordinária, conforme a natureza da sociedade, fixar, determinar, apontar ou declarar o lucro a ser considerado para efeito da tributação, ainda que referentemente a exercícios pretéritos ao em que assim haja procedido a autoridade fiscal com base na lei (art. 198 e §§ do RIR de 1966; art. 149 e §§ do RIR de 1975; arts. 399 e 400, do RIR de 1980). E, por via de consequência, de considerá-los também já adjudicados ao patrimônio dos respectivos beneficiários.

.....

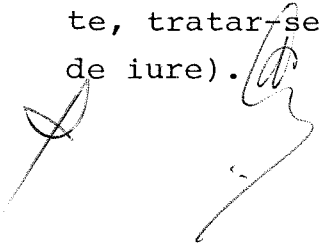
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0930/002.011/81-80
Acórdão nº 101-74.051

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 prevêm 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*). 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0930/002.011/81-80
Acórdão nº 101-74.051

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.

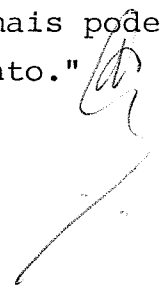
Consulte-se, por exemplo, MOACYR AMARAL SANTOS, in "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", 2ª vol., 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1977, pág. 439 e segs. onde o Emérito Processualista relaciona as presunções "*iuris et de iure*" encontradas no Código Civil Brasileiro: a) art. 111; b) 150; c) 183,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

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."



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0930/002.011/81-80
Acórdão nº 101-74.051

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