



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MJPA

Sessão de 20 de setembro de 1985

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.550

Recurso n.º RP/104-0.151

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: RUBEN ARTHUR REHDER

IRPF - ABATIMENTO DE PERDAS EXTRAORDINÁRIAS.

- O abatimento de perdas extraordinárias só é admissível no exercício financeiro correspondente ao ano base em que ocorreu o dano, que deve ser comprovado e quantificado como valor correspondente ao abatimento, independentemente da eventual restauração do bem avariado.

- Recurso especial provido.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, 20 de setembro de 1985.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, CARLOS ROBERTO MONTEIRO BERTAZI, PEDRO MARTINS FERNANDES, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, SEBASTIÃO

V.V

tificada



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13808/000.636/84-53

RECURSO Nº: RP/104-0.151

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.550

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: RUBEN ARTHUR REHDER

R E L A T Ó R I O

O Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto à 4a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes recorre para esta Câmara Superior do Acórdão nº 104-4.946, de 30 de janeiro de 1985, que, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Mário Rodrigues Teixeira e Homero João de Medeiros Corrêa, deu provimento a recurso voluntário interposto por RUBEN ARTHUR REHDER de decisão do Delegado da Receita Federal em S. Paulo, que manteve exigência de imposto e multa relativa ao exercício financeiro de 1983, motivada por glosa de abatimento de perdas extraordinárias, no valor de Cr\$493.350.

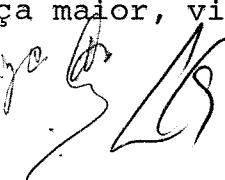
A importância abatida corresponde a despesas pagas no ano de 1982, para reparação de danos, em unidade de propriedade do contribuinte, no Edifício Grande Avenida sito na Av. Paulista nº 1754, em S. Paulo, ocasionados por incêndio que atingiu grande parte do referido edifício em 14 de fevereiro de 1981.

A decisão de primeiro grau manteve a glosa sob o fundamento de que o evento ocorreu em 1981 e o contribuinte somente pleiteou o abatimento em 1983, portanto fora do exercício fiscal correspondente ao ano base em que houve as perdas, não cabendo entrar no mérito das demais circunstâncias, pois este fato anula ou restringe os outros.

O Acórdão recorrido reformou a decisão singular, e restabeleceu o abatimento glosado, fundamentando-se, em síntese,

nas seguintes afirmações: que, via de regra, o abatimento em tela somente é autorizado no exercício correspondente àquele em que ocorreu o evento que provocou o dano no patrimônio do contribuinte; que, todavia, de tempos para cá, aquele colegiado passou a admitir, em casos especiais, que se abata no exercício seguinte ao do sinistro o valor das perdas por ele provocadas, tendo em vista que as despesas efetuadas para a restauração do statu quo ante do patrimônio do interessado, em certos casos, somente podem ser concretizadas no período seguinte ao da apuração do imposto de renda; que aquela Câmara, visando atenuar os drásticos efeitos que a inteligência do Parecer Normativo nº 39 de 1978 tem dado ao artigo 75 do RIR/80, passou a admitir que os valores abatíveis em razão de perdas extraordinárias fossem quantificados à vista do custo de reposição; que mais recentemente a mesma Câmara avançou o entendimento acolhido pela maioria no sentido de admitir o abatimento quando os gastos de reconstrução ou reposição dos bens atingidos pelo sinistro se efetivaram em exercício posterior àquele do evento; que, na hipótese, afigura-se ao Relator impossível que o contribuinte efetuasse as contribuições exigidas pelo condomínio do prédio incendiado no exercício de 1982; que se reporta a voto que transcreve, proferido pelo Presidente da Câmara, conselheiro Francisco Amaral Manso.

No recurso especial, a Fazenda Nacional contesta a decisão recorrida, alegando o seguinte: que ficou demonstrado no processo de número 0880/026.244/83-09, julgado pela Câmara recorrida em 11.09.84 que o laudo pericial é de 10.06.81; que o valor da construção civil por metro quadrado é calculado segundo padrões especiais, o que permite, ante os prejuízos indicados pela perícia, calcular a perda sofrida pelo contribuinte, ou o valor dos reparos indispensáveis para recolocar os bens nas condições de uso anteriores; que sendo adotado, na tributação das pessoas físicas o princípio do regime financeiro, também chamado "de caixa" devem ser considerados tanto os rendimentos, como as deduções e abatimentos correspondentes ao ano civil anterior ao exercício financeiro, ou ano-base; que a vinculação do abatimento à ocorrência de um caso fortuito ou de força maior, vincula o valor de tal abatimento ao momento do evento.



Acórdão nº CSRF/01-0.550

De fls. 98 a 99 o contribuinte oferece contra-ra-zões, nas quais sustenta que, nos termos do item 8 do Parecer Normativo nº 39/78, o abatimento de perdas extraordinárias deverá estar baseado em laudos, orçamentos, etc. emitidos por empresa ou profissional, idôneos, de reconhecida capacidade técnica, e que, se assim não fosse, o abatimento dependeria do exclusivo arbítrio do contribuinte.

É o relatório. *rc*

CS

Acórdão nº CSRF/01-0.550

VOTO DO CONSELHEIRO JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR:

Discute-se, nos presentes autos, a legitimidade do abatimento de perdas extraordinárias, quando a importância abatida corresponde a reparação do dano efetuado em ano-base posterior ao da ocorrência do sinistro.

Se efetivamente a decisão recorrida se sintetizasse na respectiva ementa, afigurar-se-nos-ia incensurável.

Com efeito, como ali enunciado, "admite-se o abatimento, a título de perdas extraordinárias, dos danos verificados nos bens do contribuinte, em consequência de incêndio ocorrido em sua residência, sendo razoável que a quantificação dos prejuízos seja feita à vista do custo de sua reposição".

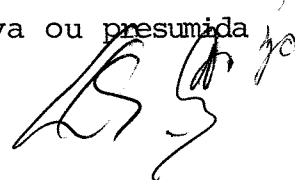
Faltou, entretanto, a necessária restrição final "quando efetuada (a reparação) no ano base em que ocorreu o sinistro", sem a qual a interpretação da lei tributária se afasta da sistemática que rege a tributação dos rendimentos da pessoa física - a vinculação necessária e inarredável ao ano-base, ressalvadas as expressas exceções legais.

Admitida a tese do acórdão recorrido, ficaria ao arbítrio do contribuinte a oportunidade do abatimento de perdas extraordinárias, desde que decidisse a reparar o dano sofrido um, três, quatro ou cinco anos depois do evento que o prejudicou, o que constituiria aberrante exceção e privilégio.

De fato, é sabido que todas as despesas passíveis de dedução e abatimento estão circunscritas ao período base em que se efetuam e são tributados os rendimentos correspondentes.

A circunstância de os abatimentos, ao contrário das deduções não se configurarem como despesas necessárias à percepção dos rendimentos, não os exime da subordinação à regra do ano-base.

A diferença conceitual entre a dedução e o abatimento é que enquanto a primeira se caracteriza como despesa necessária à percepção do rendimento bruto, o segundo, como elemento de cálculo para a renda líquida, representa despesa efetiva ou presumida



que ajusta a capacidade contributiva do declarante em função de sua situação familiar e pessoal, considerado o número de dependentes, as despesas de instrução, os gastos com a preservação da saúde e as eventuais contribuições para finalidades incentivadas pelo poder tributante. Os abatimentos, em suma, como enfatiza BULHÕES PEDREIRA, "têm por função aperfeiçoar a justiça na distribuição do ônus tributário" (IMPOSTO DE RENDA (2-57) - Editora Jus tec - 1971).

As chamadas perdas extraordinárias enquadram-se no elenco de abatimentos, como despesas presumidas para reparação de danos imprevisíveis e inevitáveis "resultantes de incêndio, tempestade, naufrágio ou acidentes da mesma ordem."

A lei, na hipótese, não exige que a despesa de reparo seja efetivada, nem objetiva, por isso mesmo, o quantum despendido na restauração dos bens danificados, nem o período em que ocorre tal restauração, ou, ainda, se o contribuinte vale-se da oportunidade para ampliar ou valorizar, de alguma forma, o bem atingido pelo sinistro.

O que importa, sim, é a quantificação da perda no ano base em que ela ocorreu, como a medida exata da participação do erário na reconstrução ou restauração do bem avariado, através da parcela de tributo que o contribuinte deixará de recolher aos cofres públicos ou através da parcela de imposto que lhe será restituída.

É evidente que tal quantificação de prejuízo está sujeita a requisitos de prova hábil e idônea, que a tornem aceitável para a Administração Tributária, já que se trata de liberação parcial de imposto com o fim específico de compensar o prejuízo sofrido.

Em nenhuma hipótese, pois, se justifica a postergação do abatimento para a época em que se efetuar o serviço de recuperação do bem danificado, até porque, repetimos, tal recuperação não é exigência legal.

Assim sendo, tanto seriam aceitáveis perícias de órgãos competentes que quantificassem as perdas sofridas pelo valor de custo dos bens, devidamente corrigido pelos índices de des-



valorização da moeda, como laudos e orçamentos referentes a restauração dos bens avariados, subscritos por entidades ou pessoas credenciadas, em data próxima ao evento, uma vez que a recuperação, em época contemporânea à da perda, implicaria forçosamente na avaliação do prejuízo a ser abatido.

Na hipótese dos autos, observa-se que o incêndio no Edifício Grande Avenida, onde se situavam dependências de propriedade do contribuinte, ocorreu em 15.02.81, e no exercício de 1983 foi pleiteado o abatimento, sob a justificativa de que somente no ano de 1982 foi fixada a cota de rateio da reconstrução do edifício, para os condôminos.

Afigura-se lógico que no decurso dos 10 meses restantes do ano do incêndio o contribuinte, através de empresas idôneas, estimasse os prejuízos sofridos.

De qualquer forma, nem cabe discutir nos autos a modalidade de comprovação do dano, pois a circunstância de ter sido o abatimento pleiteado fora do exercício em que ocorreu a perda, fere, como bem acentuou o douto signatário do Recurso Especial, o princípio do regime financeiro, a que estão submetidos todos os rendimentos deduções e abatimentos das pessoas físicas, quer se trate de despesas efetivamente pagas ou de despesas presumidas ou fictas, sempre restritas ao ano-base do exercício financeiro em que se apura o crédito tributário.

Ao longo de 42 anos de vigência do artigo 20, c, do Decreto-lei nº 5.844/43, reproduzido nos sucessivos Regulamentos do Imposto Sobre a Renda, se tem consolidado a interpretação lógica e óbvia de que o abatimento ali previsto, na conformidade da sistemática que rege a apuração do imposto de renda das pessoas físicas, só é admissível no exercício financeiro a que corresponder o período base da ocorrência do sinistro, e esta é, segundo, penso, a boa e correta exegese da norma tributária em discussão.

Assim, é de se reformar o Acórdão recorrida para restabelecer a decisão de primeiro grau, razão por que voto pelo provimento do recurso especial.

Brasília - DF., 20 de Setembro de 1985.

Jacinto de Medeiros Calmon
JACINTO DE MEDEIROS CALMON - RELATOR.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ROO

Sessão de 16 de dezembro de 1982.

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.284

Recurso nº - RP/104-0.082

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: LEONEL MENDES

IRPF - BASE DE CÁLCULO - OMISSÃO DE RECEITA. Quando apurada, na pessoa jurídica, através de "Suprimento de Caixa de Origem não Comprovada", "Passivo Fictício" e "Saldo Credor de Caixa", está sujeita, em sua totalidade, ao imposto incidente sobre o lucro distribuído e auferido pelos sócios ou titular de firma individual, face à disponibilidade econômica que antecede o crédito ou regresso dos recursos na pessoa jurídica.

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

Acordam os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões, em 16 de dezembro de 1982.

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros; RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, URGEL PEREIRA LOPES, PEDRO MARTINS FERNANDES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, LUIZ MIRANDA e WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0830/053.826/81-00

RECURSO N.º: -RP/104-0.082

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.0.284

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: LEONEL MENDES

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 3º, incisos I e II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, recorre a Fazenda Nacional pelo seu Representante junto à Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes — conforme petição de fls. 36/39, datada de 13.08.82 e dirigida a esta Câmara Superior — da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 15.07.82, e consubstanciada no Acórdão nº-104-02.969 (fls. 30/34), da qual teve vista oficial em sessão de 13.08.82.

A origem do presente litígio está na omissão de receita, caracterizada pela falta de comprovação da origem e efetiva entrega dos Suprimentos de Caixa, levada a crédito do titular, na conta Títulos a Pagar, a qual foi submetida a tributação na firma individual e incluída na Cédula "F", da declaração de rendimentos do sujeito passivo, como lucro distribuído, em obediência ao estabelecido no art. 34, alínea "a", do RIR/75.

A decisão recorrida, embora tenha considerado materializada a distribuição do lucro, como se observa da seguinte ementa:

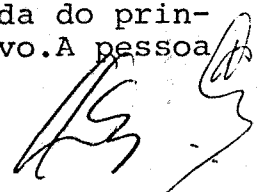
"CÉDULA "F" - RENDIMENTOS - LUCROS DISTRIBUÍDOS - A legislação fiscal de regência e a jurisprudência administrativa consideram distribuído, pela firma individual, em favor do seu titular, o lucro que for imputado à pessoa jurídica em processo regular. PROCESSO DECORRENTE - Tratando-se de tributação reflexa, há de se aplicar no processo da pessoa física do titular o que foi decidido na esfera administrativa no tocante ao julgamento do processo principal, ante a íntima relação de causa e efeito."

por maioria de votos, vencidos os Conselheiros PEDRO MARTINS FERNANDES (Presidente) e MÁRIO RODRIGUES TEIXEIRA, deu provimento parcial ao recurso por considerar que o lucro distribuído não corresponderia ao montante da omissão da receita, mas àquele diminuído da parcela do imposto de renda devido pela pessoa jurídica.

Neste sentido lê-se no voto do Relator, Conselheiro FRANCISCO AMARAL MANSO:

"No mérito, não vislumbro como atender à pretensão do recorrente. Com efeito, versam os autos sobre mera decorrência de processo lavrado contra pessoa jurídica equiparada, já apreciado neste Conselho, nesta mesma sessão, e que ensejou a aprovação do Acórdão nº 104-2.968/82. Observa-se que a pessoa jurídica foi tributada por omissão de receita, apurada com base no valor dos recursos de caixa alegadamente fornecidos pelo seu titular, sem comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos. Nestes autos, o lucro tributável é considerado automaticamente distribuído ao recorrente, nos termos da legislação de regência. Tratando-se de lançamento reflexo, estende-se ao litígio decorrente - provocado na pessoa física - a solução dada ao litígio principal - estabelecido na pessoa jurídica -, não cabendo a este Colegiado apreciar, a esta altura, as alegações do recorrente com referência à matéria objeto do processo matriz. Tendo em vista que, acolhendo proposição deste Relator, os ilustres Conselheiros que integram esta Câmara houveram por bem negar provimento ao sujeito passivo da obrigação tributária apurada no processo matriz, idêntica conclusão se impõe no exame deste feito.

Entendo, porém, cabível reparo na parte relativa à quantificação do lucro considerado distribuído ao recorrente, a bem de salvaguarda do princípio da moralidade do ato administrativo. A pessoa



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

jurídica teve seu lucro arbitrado em Cr\$290.000,00, sendo compelida a recolher ao erário a quantia de Cr\$ 87.000,00 a título de imposto de renda, à qual se adicionaram os acréscimos legais. Ora, o art. 9º do DL. 1.648/78, consolidado no art. 403 do RIR/80, estabelece que

"o lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não anônimas, na proporção da participação no capital social, ou ao titular da empresa individual."

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, sim, mas apenas na parte em que a distribuição é possível de ser efetuada. Assim, entendo se deva considerar presumidamente distribuída em favor do recorrente a quantia de Cr\$ 290.000,00, subtraída da parcela de Cr\$ 87.000,00."

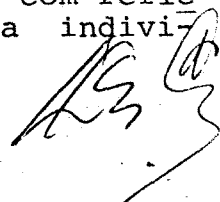
Visando à reforma dessa decisão foi apresentado o Recurso Especial nº-RP/104-0.082, em cujos trechos principais se lê:

"3. O processo é decorrente de ação fiscal contra empresa individual de que é titular LEONEL MENDES, em que "a pessoa jurídica foi tributada por omissão de receita, apurada com base no valor dos recursos de caixa alegadamente fornecidos pelo seu titular, sem comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos". O processo principal foi julgado pela mesma Quarta Câmara e negado provimento ao sujeito passivo da obrigação tributária, em decisão unânime.

4. O reflexo na pessoa do titular da empresa individual da conclusão do processo matriz está determinado pelo DL 1.648/78:

"Art. 9º - O lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não anônimas, na proporção da participação no capital social ou ao titular da empresa individual."

5. Pelos seus termos indubitáveis, o dispositivo legal não dá margem a interpretação de possíveis deduções ou exclusões do lucro arbitrado, com reflexo líquido na pessoa do titular da empresa indivi-



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

dual. E assim é porque o lucro arbitrado presume-se ser aquele que não foi calculado pelo contribuinte de modo regular, tomando, em sua determinação, os custos, despesas operacionais e encargos.

6. Todo contribuinte é obrigado a manter escrituração regular de suas atividades, conservando os comprovantes dos fatos registrados, a fim de que possa apurar, ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o lucro do exercício, de acordo com as leis comerciais e tributárias. A prova dos autos é de que houve omissão de receita, apurada com base no valor de suprimentos de caixa, que teriam sido feitos pelo seu titular à empresa individual, mas sem prova da efetividade da entrega e da origem dos recursos. Os lucros apurados pela ação fiscal foram distribuídos em um tempo anterior ao seu arbitramento na pessoa jurídica. E quando foram distribuídos o foram integralmente, sem se considerar o Imposto de Renda que a pessoa jurídica deveria ter recolhido aos cofres públicos."

.....

"8. DIVERGÊNCIA

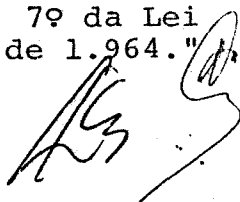
Além de ser contra a lei e a prova dos autos, como se demonstrou, a veneranda decisão recorrida divergiu do Acórdão nº 102-18.301, de 06.07.81, da ilustrada Segunda Câmara do Primeiro Conselho, cuja ementa é:

"PESSOA FÍSICA. SUPRIMENTO DE CAIXA OCORRIDO EM FIRMA INDIVIDUAL. CONFIGURADA A OMISSÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO TITULAR.

-I- O suprimento de caixa registrado, na contabilidade da pessoa jurídica, sem prova do ingresso do numerário, configura omissão de receita. Na pessoa jurídica essa receita omitida é tratada como lucro realizado. Na pessoa física como lucro distribuído que é o rendimento classificável na cédula "F" da declaração de rendimentos da pessoa física, nos termos do art. 34, letra "a", do RIR, para efeito de tributação.

-II- A receita omitida na pessoa jurídica é tributada na sua totalidade, na declaração de rendimentos da pessoa física, como lucro distribuído.

-III- A multa imposta está sujeita à atualização monetária, de conformidade com o disposto no art. 7º da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1.964."



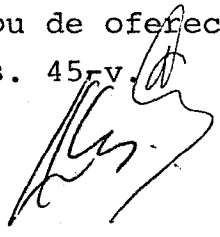
Acórdão nº-CSRF/01-0.284

9. Nessa decisão trazida a confronto nenhuma restrição se faz ao reflexo integral, no processo decorrente, do lucro arbitrado no processo matriz, sendo tal entendimento mais razoável e congruente com a lei do que o esposado pela respeitável decisão recorrida."

O presidente da Câmara recorrida reconheceu a tempestividade do recurso e materializada a divergência, dando-lhe seguimento.

O sujeito passivo deixou de oferecer contra-razões ao recurso, conforme certificado às fls. 45^{rv}.

É o relatório.



çou a tese de que a escrituração deve apoiar-se em documentos ou pa
péis que lhe dêem suporte, ao estabelecer no art. 2º que:

"A individuação da escrituração a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 03 de março de 1969 (e também o art. 12 do Código Comercial, acrescentamos nós) compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à pró—
pria escrituração."

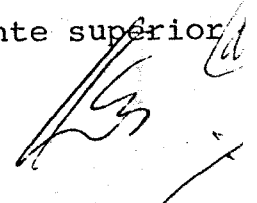
Por outro lado, é sabido que a Contabilidade co
mo ciência, e, igualmente, a técnica de sua aplicação, integrando a função administrativa de controle, tem como normas balizadoras a ri
gorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento o
brigatório em documentação hábil e idônea. Assim, cabe exclusivamen
te à pessoa jurídica a prova de que os registros efetuados em sua escrituração correspondem aos fatos realmente ocorridos em gestão.

Neste sentido, se dispôs no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77:

"Art. 9º - A determinação do lucro real pelo con
tribuinte está sujeita a verificação pela auto—
ridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escri—
turação de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observân—
cia das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e com—
provados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais!"

A experiência de mais de meio século de fiscali
zação demonstrou ao Fisco que um dos meios de prova da apropriação,
pelos titulares, sócios ou acionistas, de receitas da firma, após ha
ver sonegado o seu ingresso na escrita da sociedade, era o registro na contabilidade da pessoa jurídica de pseudo suprimentos em nome dos sócios ou administradores, evitando-se, desse modo, os even—
tuais "estouros de caixa" (liquidação de dívidas em montante superior



às disponibilidades do caixa) ou ainda, o registro de enganosas en
tradas de numerário para aumento de capital.

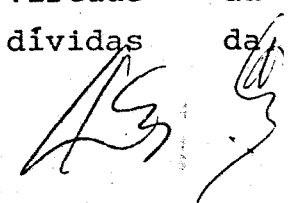
A contabilização desses créditos só se efetiva em razão da premência de numerário, ora para atender a compromissos com vencimento imediato, ora para expandir os negócios da pessoa jurídica.

Tendo a fiscalização descoberto esse procedimento irregular, dada a completa vinculação entre o creditado e a sociedade, aquela passou a exigir a efetiva comprovação da origem dos recursos que as firmas ou sociedades creditavam aos administradores ou titulares do capital, quer nas contas de "Suprimentos", quer nas de "Capital", ou em qualquer outra.

Efetivamente, a omissão de receita pode ser apurada de forma direta ou indireta.

Na apuração de forma direta, que é mais rara, geralmente o Fisco detecta não só o momento em que a fraude é praticada como qual é, exatamente, o montante sonegado, v.g.: as famosas "notas calçadas" (aquelas em que seu emitente coloca um valor na la. via, que é a do destinatário, e outro na última via dos talonários, que fica em poder dos emitentes para a escrituração e fiscalização).

Na apuração indireta, o Fisco, normalmente, não consegue precisar nem o exato momento em que ocorreu o desvio de receita, nem qual o seu verdadeiro montante. A apuração indireta se faz através de indícios e presunções. Nesta modalidade de detecção de sonegação de receitas avultam aquelas formas consistentes no saldo credor de caixa (conhecido como "estouro" de caixa), apurando-se que o Caixa desembolsou recursos além do montante de que dispunha registrados), Passivo Fictício: os credores não são mais os que figuram nos registros contábeis, mas sim os sócios em virtude da liquidação extracontábil (com recursos desviados) das dívidas da



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

cida pelo artigo 332, do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/73), bem como, implicitamente, pelo artigo nº 29, do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, ilidível, contudo, por prova em contrário, em face de sua própria natureza.

Do mesmo modo, se como vimos na doutrina de JOÃO EUNÁPIO BORGES, para se fazer prova em favor do seu dono

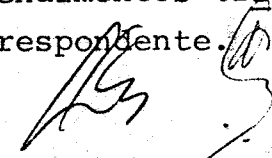
"não bastam os livros comerciais... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros"

ou se, como escreveu TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, os livros podem provar

"por si sós, a favor do comerciante, sempre que outros elementos, ou as circunstâncias que rodeiam o caso controvertido, não ilidam a fé que os assentamentos, em princípio merecem."

entendia a jurisprudência do Conselho que se o Fisco, ao examinar a contabilidade das pessoas jurídicas, encontrava créditos a favor dos sócios com poder de gerência, sem qualquer documento hábil que amparasse tal escrituração, considerava esse fato indício de omissão de receita, intimando imediatamente a fiscalizada a que fizesse prova do real ingresso (entrada externa) e/ou da origem ou procedência dos recursos supridos. Isto porque como escreveu o ilustre Conselheiro Sylvio Rodrigues, em voto que proferiu no Acórdão nº 101-72.291, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, é certo que as empresas ou pessoas jurídicas não comandam a vida particular dos seus titulares, sócios ou dirigentes. Ao revés, estes, porque as dirigem, podem-lhes reduzir os lucros em proveito próprio.

O vínculo comum, existente entre a firma ou sociedade e os próprios titulares, sócios ou diretores, o qual, podendo entrelaçar as transações mercantis da pessoa jurídica com determinadas operações em nome particular de cada uma daquelas pessoas físicas, dá ensejo a que se desviem lucros ou rendimentos tributáveis, por falta de contabilização de receita correspondente.



Acórdão nº-CSRF/01-0.284

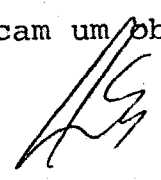
possibilidade, melhor do que ao Fisco, de ter ciência da operação previamente praticada, da qual redundou a entrega do numerário creditado, sob a forma de suprimento, aumento de capital ou equivalente.

Partindo da prova indiciária, se o Fisco ao executar a sua tarefa se depara perante a alternativa de o contribuinte querer e não poder ou poder e não querer (o que juridicamente vem dar no mesmo) vindo a prestar contraprova inidônea e imprecisa, ou ainda oferecê-la prenhe de dúvida (porque deixa de indicar minúcias quanto à origem do numerário utilizado), procurando, seja como for, de uma ou de outra maneira dela esquivar-se, sobressai dessas hipóteses a invalidade jurídica da contraprova, quer por inexistência, quer por insuficiência. Então, aqueles indícios, de que o Fisco se serviu, inicialmente, e em virtude de inexistir geração espontânea de capital, acabam por ganhar corpo, firmando-se a convicção de estar-se diante de rendimentos obtidos na própria fonte interna da empresa, por ser certo que o numerário creditado tem uma origem que a pessoa jurídica se obstina em não explicar convenientemente.

Os indícios são meios de prova especificamente arrolados pelo Direito Público, segundo o art. 239 do Código de Processo Penal.

O citado diploma processual penal, ao individualizar o indício como meio de prova, define-o como sendo "a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias".

Assim, provado ter a pessoa jurídica haver levado a crédito dos seus titulares ou administradores importâncias cuja origem, após devidamente intimada a comprovar, não o fez, corporifica-se a circunstância ou antecedentes que autoriza a fundar uma opinião acerca da existência de determinado fato, ou seja, os aludidos meios de prova (indícios), que segundo GALDINO SIQUEIRA, citado por Walter P. Acosta, na conhecida obra "O processo Penal", nº 76, define como sendo os "elementos sensíveis, reais, que indicam um objeto (index)..."

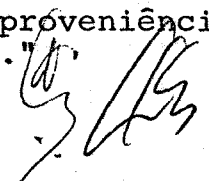


Por outro lado, é certo que as causas de difícil prova, como é o caso da sonegação de receitas, pois geralmente não deixam vestígios, admitem provas menos idôneas como já estabeleciam as Ordenações Filipinas, no Livro V, Título 135, pr e §§ 1º e 2º e o Alvará de 30 de outubro de 1649, segundo PONTES DE MIRANDA, in Comentários ao C.P.C. de 1974, 1ª. Ed., Vol. IV, pág. 217.

Assim, com base nos preceitos legais relativos à escrituração, e em obediência ao princípio de que toda a pessoa jurídica deve ter seus lançamentos contábeis respaldados em documentação idônea, inclusive, como é óbvio, os que se refiram aos recursos que nela ingressam, encontrou o Fisco legitimidade para intimar as pessoas jurídicas a comprovar a origem dos recursos supridos por seus sócios ou titulares, sempre que inexistisse adequada base documental nos lançamentos contábeis pertinentes. Noutros casos, e pelas mesmas razões, também a efetividade do ingresso do numerário na empresa, se bem que a este aspecto alguns atribuissem menor relevância, um tanto por entenderem que o ponto fulcral da questão estava na origem, outro tanto porque a prova do ingresso era mais difícil, na medida em que exige investigação sofisticada e, assim mesmo, de resultados práticos nem sempre conclusivos.

Essa jurisprudência do Conselho, embora de data inicial incerta, já era oficialmente reconhecida há quase quatro décadas, pois, para não ir mais longe no tempo, basta referir que, já em 1946, o Ministro da Fazenda expedia a Circular nº 18, datada de 9 de maio daquele ano, onde declarava:

"Tendo em vista a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes e as ponderações apresentadas pelas Associações Comerciais do Estado do Maranhão e do Rio de Janeiro, declara aos Srs. Chefes das repartições subordinadas, para seu conhecimento e devidos fins, que as pessoas jurídicas, (...) poderão requerer, dentro do prazo de seis meses, a contar da data da publicação desta circular no Diário Oficial, o pagamento, sem multa, do imposto correspondente a suprimento feitos às firmas e sociedades pelos respectivos sócios ou titulares, suprimentos esses de proveniência susceptível de não ser comprovada."



que os sócios se haviam apropriado, como demonstraremos.

Efetivamente, a falta de comprovação da origem dos recursos ingressados, caracteriza a utilização de numerário de origem extracontábil, aplicado na sociedade, por qualquer das modalidades indicadas.

Apurada pelo Fisco a existência de receita sonegada, isto é, não contabilizada e, portanto, não incorporada ao patrimônio da sociedade, milita em favor da Administração Tributária a presunção legal juris tantum de que, simultaneamente com o seu surgimento, se deu o seu apossamento pelos sócios, ou seja, ocorreu a disponibilidade econômica da renda, visto que, neste caso, só o registro, tempestivamente efetuado, poderia demonstrar o contrário, servindo de prova contra terceiros, inclusive contra o Poder Público.

Detectada a omissão de receita na contabilidade da pessoa jurídica, isto é, tendo ela deixado de proceder oportunamente à sua escrituração, esta abriu mão de todas as medidas que permitiriam seu controle e, fato mais importante, teve completamente esvaziada a possibilidade de provar - o que somente a ela cabe fazer - que tais valores integraram o patrimônio da firma.

Com efeito, devendo a contabilidade retratar, com absoluta fidelidade, o patrimônio da empresa - representado por todos os bens, direitos e obrigações - é lícito presumir que qualquer desses valores que deixar de constar da escrituração, não pertence ao seu patrimônio a partir dessa omissão, o que significa que o numerário correspondente à receita não escriturado, desde a sua realização, constitui permanente disponibilidade econômica de seus titulares.

Legalmente, assim, em momento algum o valor da receita omitida integrou o patrimônio da pessoa jurídica.

Saliente-se que a aplicação do referido numerário, em um dado momento, na solução de dívidas da empresa, não o in-

ção, até prova em contrário de seu SIMULTÂNEO emprego na liquidação de dívidas da própria empresa, são consideradas subtraídas pelos seus sócios, visto que, como afirmamos salvo demonstração, quantum satis, nenhum bem material ou imaterial existe dentro da empresa que não figure sob o rótulo de uma conta na pessoa jurídica, havendo, nestas circunstâncias, uma distribuição antecipada e extracontábil de lucros da sociedade. Isto porque, só pertencem à sociedade as parcelas que, dentro dos princípios técnicos e éticos da Ciência Contábil e das normas comerciais e fiscais, são objeto de contabilização como tal.

As importâncias que podem ser objeto de livre movimentação pelos sócios, sem que terceiros, inclusive o FISCO, possam controlar: como e quando foram aplicadas, em razão de não haverem transitado por qualquer conta da sociedade, presumem-se (presunção juris tantum) que houve seu instantâneo apossamento por parte dos sócios para rateio. E, como se sabe, a presunção exime de prova quem a tiver.

Sendo certo ainda que se os bens regularmente, contabilizados das pessoas jurídicas ficam aos cuidados de seus gestores, nenhuma sociedade deixaria a receita não contabilizada, isto é, aquela da qual ninguém pode pedir contas, em poder de empregados. Por aí se demonstra como, efetivamente, os sócios inicialmente têm a disponibilidade econômica das receitas que nunca transitaram por qualquer conta diferencial da pessoa jurídica e, portanto, nunca se incorporaram ao patrimônio da sociedade, tendo, quando muito, sido desviadas para o denominado "Caixa 2", o qual não tem existência no mundo jurídico dos valores patrimoniais da empresa, pertencendo aos sócios, já que ninguém pode exigir legalmente a sua apresentação e, quando apreendido, manu militari, pela Fiscalização, só serve como prova da sonegação perpetrada.

Tanto nos "Suprimentos de Caixa" como nos "Saldos Credores de Caixa" ou ainda no chamado "Passivo Fictício", como ainda, nas pseudo "Entradas de Capital", o que se verifica é a sonegação de receitas que posteriormente os sócios fazem retornar à empresa de forma clara, no caso dos "pseudo suprimentos" ou na pseudo

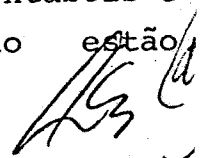
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0830/053.826/81-00
Acórdão nº-CSRF/01-0.284

pital ou registro em Títulos a Pagar; ou então ter lugar de forma ca muflada e transitória, quando não se procede a qualquer registro na sociedade, mantendo-os ocultamente em nome de terceiros (credores i nexistentes ou em nome de credores cujas dívidas já foram pagas), con figurando-se aí, de modo perfeito, o fato gerador do imposto, median te a transferência simulada da titularidade de créditos de terceiros para os sócios de empresa ou a efetivação em nome de terceiros de créditos pertencentes aos sócios.

Essa disponibilidade dos sócios é indiscutível sen do certo que, a qualquer momento e sem qualquer impecilho, poderão dar baixa do chamado "passivo fictício" reembolsando-se das importân cias de que são titulares ocultos. Nem mesmo a sempre alegada inexistê ncia de saldo em caixa impede que se ressarcam das importâncias o cultamente injetadas na sociedade, pois a qualquer momento poderão lançar mão não só das receitas que a pessoa jurídica venha a obter , mas também de financiamentos contratados pela sociedade. Conseqüente mente, a demora do ressarcimento, seria em tudo idêntica a de qual quer outro crédito do sócio, mesmo que registrado em seu nome esti vesse e por mais legítimo que ele fosse.

Portanto, na chamada tributação reflexa, o tributo alcança, na realidade, fatos jurídicos diversos. Assim, como se tra te de pessoa jurídica, o tributo recai sobre seus lucros, apurados contábil ou extracontabilmente. No caso de pessoa física, o gravame incide sobre a disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros que a sociedade lhe tenha oficialmente pago, qualquer que seja a intitu lação adotada, ou de que o sócio se tenha apropriado, por formas me nos dignas.

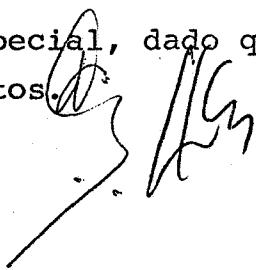
Note-se que, quando ocorre a baixa do "passivo fic tício", sob alegação do pagamento ao credor originário, como este já estava quitado, quem estão sendo reembolsados são os sócios, titula res ocultos dos créditos constantes do Passivo Exigível da socieda dade, isto é, a obrigação da pessoa jurídica que está sendo liquida da não é a originalmente registrada, mas a que lhe sucedeu em decor rência da mudança de titulares dos credores, que teve lugar quandoos sócios saldaram os primitivos credores com receitas extracontábeis e sem registrar nos livros a operação. Portanto, os sócios não estão



Demonstrado assim, ser inviável provar o momento em que, pela primeira vez, os sócios tiveram a disponibilidade econômica da receita sonegada, revelada na apuração do "suprimento de caixa com recursos de origem não comprovada", "passivo exigível fictício" ou qualquer outro crédito em nome dos sócios (sem origem comprovada) ou de terceiros (quando estes nada mais têm ou tiveram a receber) — créditos estes indicadores de disponibilidade jurídica de recursos, cuja titularidade real é dos sócios — o futuro momento da liquidação ou baixa do débito ou o destino a ser dado a tal parcela é irrelevante para a incidência do Imposto sobre a Renda, quer na pessoa jurídica, quer na física ou fonte: O fato gerador de ambas as incidências já ocorreu cristalino, ante o que expressamente declara o art. 43 do Código Tributário Nacional.

Concluindo, se ficou provada a disponibilidade econômica e jurídica do total da receita sonegada, não há como cogitar-se de tributar-se importância inferior à efetivamente recebida.

Impõe-se, deste modo, o provimento do recurso especial, dado que a decisão recorrida contrariou a realidade dos fatos.



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR.