PROCESSO Nº 13.906-000.037/85-01

MINISTÉRIO DA FAZENDA

CVF

Sessão de 08 de agosto de 19 86 ACORDÃO Nº 101-76.765

Recurso nº - 47.221 - IRPF - Exercícios de 1982 e 1983

Recorrente - JOSÉ GERALDO FELIPETTO

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LONDRINA (PR).

SUPORTE FÁTICO - PROCEDIMENTOS DECORRENTES OU REFLEXOS - IRREVERSIBILIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA - A decisão, prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, que venha a declarar materializado ou insubsistente o suporte fático que também alicerça a relação jurídica referente a exigência formalizada contra a pessoa física ou fonte, nos intitulados procedimentos decorrentes ou reflexos, faz coisa julgada no mesmo grau de jurisdição administrativa e nos demais, se a decisão for irrecorrível ou, sendo recorrível, não houver sido apresentado o apelo no prazo legal. Igualmente será irreversível na Esfera Administrativa, o suporte fático que alicerça a mesma relação jurídica se ele não houver sido contestado no procedimento em que o Fisco declara a ocorrência de sua materialização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ GERALDO FELIPETTO;

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 08 de agosto de 1986.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM SESSÃO DE: 8 AGO 1986 AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.V.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13906-000.037/85-01

RECURSO Nº: 47.221

ACÓRDÃO Nº: 101-76.765

RECORRENTE Nº: JOSÉ GERALDO FELIPETTO

R E L A T Ó R I O

Verifica-se dos autos que a presente exigência decorre da omissão de receita, detectada na firma IRMÃOS FELIPETTO LTDA., através de suprimentos ao caixa, cuja origem não foi comprovada, e saldo credor de caixa. Receita esta considerada distribuída aos sócios na proporção de sua participação no capital social , em face do declarado nos artigos 34, inciso I, 676, 678, 728, inciso II, do RIR, anexo ao Decreto nº 85.450/80, artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 1.968/82 e Parecer Normativo CST-nº 198/70.

Na impugnação tempestivamente apresentada, alegou o autuado que:

- a suposta distribuição já fora tributada anteriormente na fonte, tendo sido tal lançamento impugnado, sob a alegação principal de que o artigo 8º do DL nº 2.065/83 era inaplicável por ferir o princípio da irretroatividade da legislação tributária;

- nos dispositivos legais mencionados no presente auto de infração, não há previsão legal de distribuição automatica de lucros;

- as disposições do PN CST nº 198/70 não ensejam a obrigatoriedade de recolhimento do tributo por se tratar de ato unilateral da administração pública, e

- o único dispositivo legal que autoriza considerar valores como automaticamente distribuídos aos sócios é o artigo 8º do DL nº 2.065/83.

Às fls. 13, o autor do procedimento propõe a manutenção integral do feito, argumentando que a autuação baseou-se , não somente em orientação emanada da Secretaria da Receita Federal, através do PN CST nº 198/70, mas, também, em jurisprudência administrativa consubstanciada em diversos acórdãos. Conclui informando que a empresa efetuou o recolhimento do valor contra ela lançado, concordando tacitamente com a exigência tributária.

Em virtude do recolhimento, pela empresa "Irmãos Felipetto Ltda.", dos valores exigidos nos processos que a este deram origem (Processos nºs 13906.000.060/84-34 e 13906.000.061/84-05), e da opção prevista na Portaria MF nº 303, de 17/06/1985, o processo foi remetido à A.R.F. em Apucarana para eventual manifestação do contribuinte (fls. 14). Às fls. 15, o impugnante, através de seu procurador, responde "que não há qualquer opção a ser feita, pois, os débitos estão sendo discutidos administrativamente".

Apreciando o litígio, no primeiro grau de jurisdição, consignou o ilustre Delegado da Receita Federal, em Londrina (PR), verbis:

> "Deve-se esclarecer que os valores referentes a receitas omitidas pelas pessoas jurídicas , são considerados automaticamente distribuídos aos sócios e, até o advento do artigo 8º do DL número 2.064 (19.10.83), mantido inalterado no DL número 2.065 (26.10.83), tributados na Cédula "F" das declarações de rendimentos das pessoas físicas dos sócios. Tal procedimento, determinado pelo artigo 34, I, do RIR/80 e pelo PN CST nº 198/70, foi confirmado, reiteradas vezes, pela jurisprudência. A partir da vigência do artigo 8º acima referido,os valores omitidos devem ser tributados exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, havendo, ainda, a faculdade, contemplada pela Portaria MF nº 303/85, da pessoa jurídica aplicar esse tratamento tributário mesmo a fatos geradores ocorridos em períodos-base anteriores a 1983.

Tendo em vista que os valores lançados nos processos que a este deram origem, foram recolhidos sem contestação pela empresa, e que não foi exercida a opção prevista na Portaria MF número 303/85, deve ser mantida integralmente a tributação levada a efeito.

Isto posto, e

Considerando que a impugnação é tempestiva;

Considerando que não foram trazidos ao processo elementos capazes de alterar o entendimento que norteou o lançamento;

Considerando que foram recolhidos sem contestação os valores exigidos nos processos que a este deram origem;

Considerando tudo o mais que do processo consta,

Tomo conhecimento da presente impugnação,por tempestiva e na forma da lei, para, no mérito, indeferí-la, mantendo integralmente o lançamento contestado."

Cientificado dessa decisão e com ela não conformando, o sujeito passivo apresentou o apelo de fls. 23/29, que,para melhor conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado, passo a ler na íntegra (lido em sessão)

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

São tempestivos a impugnação e o recurso; assim, to mo conhecimento do apelo.

Em todos os casos de omissão de receita "praticada pela pessoa jurídica" e detectados pela Fiscalização, sob as mais variadas formas: "notas calçadas", "escrita paralela", "saldo credor de caixa", "passivo fictício", "crédito a sócios, em conta corrente, conta de capital ou conta bancária, sem prova da origem dos recursos creditados" etc., o fato gerador é a obtenção de uma receita pela pessoa jurídica, a qual foi sonegada, isto é, deixou de ser regularmente contabilizada e, portanto, foi subtraída da pessoa jurídica, gerando, ipso facto, uma disponibilidade jurídica e/ou econômica dos seus sócios ou titulares, embora nem sempre determinável o momento anterior em que teve lugar.

Portanto, no caso de omissão de receita, temos um fato econômico (receita apurada e não contabilizada) que constitui o suporte fático de duas regras jurídicas e que também dá causa a duas relações jurídicas. Esse fato econômico e a percepção e ocultação de receitas subtraídas aos resultados da pessoa jurídica.

Se estas receitas não foram regularmente contabilizadas, também não se incorporaram juridicamente à empresa; logo, passaram à disponibilidade dos sócios ou titulares. Conseqüentemente, temos aí dois fatos jurídicos: (a) a realização de lucros (tributáveis nas pessoas jurídicas); b) sua distribuição ou percepção pelos sócios (tributáveis nas pessoas físicas ou na fonte).

Portanto, como a decorrência tem origem em omissão de receitas - lucros omitidos - suporte fático da relação jurídica concernente à pessoa jurídica (pela realização de lucros) e da relação jurídica referente à pessoa física (distribuição e percepção desses lucros), a

única forma de ilidir a tributação, numa e noutra hipótese, é infirmar o suporte fático.

Esse entendimento é admitido não só na esfera administrativa como no âmbito do judiciário, existindo torrencial' jurisprudência que confirma nossa assertiva. Para não citar reiterados julgados desta Câmara nos permitimos transcrever a ementa de dois decisórios unânimes, um prolatado pela Colenda Terceira Câmara deste Conselho (de nº 103-03.145, de 15.10.1980) e outro da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais (o de nº CSRF/01-0.304, de 07 de março de 1983), em cujas ementas se lê:

> "DECORRÊNCIA: a omissão de receitas na pessoa jurídica, caracterizada por atos simulados com o intuito de subtrair à tributação receitas próprias transferindo-as diretamente aos acionistas, não infirmada no processo matriz, enseja a tributação reflexa nas pessoas beneficiadas, por inclusão, na altura própria, na Cédula "F" (RIR/75, artigo 34, "a"), mormente se considerarmos que, no processo decorrente, nada foi acrescentado para ilidir a tributação." (Acórdão nº 103-03.145, de 15.10.1980).

> "IRPF - DECORRÊNCIA - OMISSÃO DE RECEITA - A decisão, prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, que venha a declarar' materializado ou insubsistente o suporte fático que também alicerça a relação jurídica referente à exigência formalizada contra a pessoa física ou fonte, nos intitulados procedimentos decorrentes ou reflexos, faz coisa julgada no mesmo grau de jurisdição administrativa e nos demais, se a decisão for irrecorrível ou, sendo recorrível, não houver sido apresentado o apelo no prazo legal." (Acórdão - CSRF/01-0.304, de 07.03.83).

No que concerne à existência de omissão de receita, não mais pode ser questionada neste grau de jurisdição, em face da confissão implícita, materializada pelo recolhimento do tributo e demais encargos pela pessoa jurídica.

Quanto à sua distribuição ela também é inquestionável como tem reconhecido a jurisprudência citada.

Alega o apelante, em síntese, só pode ser invocado o dispositivo citado para fundamentar a exigência no caso de lucros contabilizados. Engana-se o recorrente o dispositivo se aplica a todas as modalidades de lucro (Real, Presumido e Arbitrado), tenha ele sido contabilizado ou haja sido apurado extra-contabilmente pelo Fisco. Do contrário, fácil seria concluir que, infelizmente, poucos seriam aqueles que contabilizariam as receitas, apurariam o lucro e o distribuiriam, como manda a boa técnica contábil e a lei.

O imposto sobre a Renda incide sobre realidades econômicas e não sobre pseudoformas contábeis adotadas pelos contribuintes, com infração não só das normas técnicas e éticas da Ciência Contábil, mas também das determinações das leis comerciais e fiscais, sendo certo que o infrator não pode ser beneficiado com a própria torpeza. Embora seja certo que o contribuinte não é obrigado a escolher, dentre as várias formas legais possíveis, aquela que o sujeite a impostos mais altos, ou, simplesmente, o sujeite a algum imposto, gostaríamos de ressaltar dever-se atentar para a expressão formas legais possíveis, todavia, no caso não tendo o autuado escolhido uma forma LEGAL, compete ao Poder Público impedir que a lei e os princípios contábeis sejam burlados, e o fraudador tire disso qualquer proveito.

Quando se apura SALDO CREDOR DO CAIXA, a contabilidade não consigna o envolvimento de dois patrimônios, porém, está sujeito à incidência na pessoa jurídica e na pessoa física, pois os recursos camufladamente injetados na sociedade têm origem em receita da própria empresa, mas subtraída dos seus registros contábeis e que por esse motivo, não tendo sido incorporada' ao patrimônio da sociedade, foi considerada automaticamente distribuída, mas que os sócios fizeram retornar. Portanto como dar tratamento mais benigno ao mesmo fato econômico não contabilizado, quando apurado pela Fiscalização, se é indiscutível que houve desvio de patrimônio pela ausência de contabilização oportuna de uma parcela das receitas da empresa, mas que os sócios também ocultamente fizeram retornar à empresa para liquidação de dívidas desta.

Efetivamente, em todas as modalidades de suprimento em que se utiliza o chamado "Caixa 2", isto é, o "Caixa" mantido pelos sócios à margem da Contabilidade da sociedade, mesmo que determinada parcela da receita, antes subtraída dos livros oficiais de controle da pessoa jurídica, venha posteriormente a ser utilizada pelos sócios para a liquidação de dívidas da sociedade. Essa receita não se incorpora à sociedade nem este é o desejo dos sócios e tanto isto é verídico que os sócios-administradores da pessoa jurídica não fazem registrar os suprimentos. A existência da sonegação e, por conseguinte, do eventual "Caixa 2" somente é revelada quando a Fiscalização audita as contas da pessoa jurídica.

As importâncias que giram à margem dos controles oficiais, isto é, aquelas que não foram objeto de incorporação às contas de resultado da sociedade quando da sua realização, são consideradas subtraídas pelos seus sócios, visto que, 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.

Quem conhece Contabilidade sabe que o que nunca entrou, isto é, não foi registrado, não pode permanecer, a não ser que permaneça "de fora" e, neste caso, pode ser até empregado em negócios particulares dos sócios. Só Deus sabe. O que se pode afirmar é que não foi no Caixa o que nunca entrou, isto é, o Cai

xa oficial, dado que o saldo deste Caixa não pode ser superior ao balancete do "Dever" e "Haver".

Também é evidente que, sendo a empresa uma ficção, seus bens ficam aos cuidados de seus gestores e nenhuma sociedade deixa 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.

Com efeito, tanto nos "Saldos Credores de Caixa", como no "Passivo Fictício" como ainda nos falsos "Suprimentos de Caixa" ou 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 "Entrada para Integralizar Capital", ou de maneira oculta, no caso do "estouro de caixa" (saldo credor da conta Caixa) ou de "passivo fictício", já que como vimos, as receitas do alegado Caixa "2" embora tenham origem na subtração de receitas da empresa, desde a sua origem passaram para a livre disposição dos sócios, cujo giro antes de retornar à empresa é sempre impossível de determinar.

Em todas elas, todavia, até prova em contrário, se constata: primeiro, uma disponibilidade econômica dos sócios com a subtração das parcelas sonegadas dos controles contábeis e; depois, uma disponibilidade jurídica, ora com o crédito em nome individual de cada sócio (nos casos de pseudo suprimentos ou aumentos de capital, atualmente pouco praticados em razão de ser uma forma muito visada pela Fiscalização), ora sem a individualiza

ção, sendo os verdadeiros credores ocultados com a indicação no balanço de falsos credores (os credores das dívidas originárias, ou mesmo de entidades que nunca foram credores, como no caso do registro de financiamentos inexistentes etc.). Esta segunda modalidade mais difícil de descobrir se revela no "Passivo Fictício" e no "estouro de caixa" ainda não coberto.

Deste modo, o fato gerador surge cristalino, pois ao contrário do alegado no recurso, para sua materialização não se exige que a importância apareça como paga ou creditada nos registros contábeis da sociedade, basta que o fisco demonstre a sua disponibilidade econômica ou jurídica como se verifica do disposto no artigo 43, do CTN, e também do art. 51, letra "a" do RIR, de regência.

Ora já vimos que, no caso em que os sócios utilizam o que se chamou de "Caixa 2", existe primeiro a disponibilidade econômica, que, por falta de qualquer indicação do momento em que ela teve lugar e da impossibilidade de acompanhar o giro dos recursos subtraídos ao controle contábil, o Fisco toma como fato gerador a disponibilidade jurídica apurada no balanço, pois, como já demonstramos em votos que proferimos anteriormente, não tendo a empresa, dentro do exercício social, contabilizado as receitas sonegadas em conta diferencial e, portanto, não dispondo de recursos próprios para efetuar os pagamentos levados a efeito, os sócios não têm outra alternativa senão proceder aos necessários suprimentos, mas todavia, não os registram na escrita da sociedade.

Cabe ainda esclarecer que embora na praxe se denomine tributação reflexa. O tributo alcança, na realidade, fatos econômicos diversos. Assim, caso se trata de pessoa jurídica, o tributo recae sobre seus lucros, apurados contábil ou extracontabilmente. No caso de pessoa física, o gravame incide sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de parte desses lucros que a sociedade lhe tenha oficialmente pago, qualquer que seja a intitulação adotada, ou de que o sócio se tenha apropriado, por formas menos dignas.