



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SMGF

Sessão de 25 de agosto de 1980

ACORDÃO Nº 101-71.759

Recurso nº 81.743 - IRPJ - EXS: DE 1973 a 1975

Recorrente MONTREAL ENGENHARIA S.A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO (RJ)

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS-
A impontualidade na liquidação de faturas de prestação de serviços não é suficiente para erigir fato gerador tributável como distribuição disfarçada de lucros, por não caracterizar empréstimos entre pessoas jurídicas.

Empréstimos repassados a coligadas ou associadas com encargos idênticos, por igual, não caracteriza distribuição disfarçada de lucros.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MONTREAL ENGENHARIA S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 25 de agosto de 1980.

AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ

PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE

23 AGO 1980

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, AGOSTINHO SERRANO FILHO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, SYLVIO RODRIGUES e LUIZ ANDRÉ NETO (SUPLENTE). Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0713/05.515/76

RECURSO N.º: 81.743

ACÓRDÃO N.º: 101-71.759

RECORRENTE: MONTREAL ENGENHARIA S.A.

R E L A T Ó R I O

MONTREAL ENGENHARIA S/A., pessoa jurídica de direito privado com sede na cidade do Rio de Janeiro, foi alvo da ação fiscal a que alude o Auto de Infração de fls. 4 lavrado em 01/9/76, com a exigência do recolhimento do crédito tributário de Cr\$ 5.713.188,00, aí compreendido imposto, correção monetária e multa de 50% do lançamento ex-officio.

No referido Auto foram apuradas as seguintes irregularidades no concernente a contabilização das operações dos exercícios de 1972 a 1975, anos-base de 1971 a 1974:

- a) Passivo fictício (exerc. 72, 73 e 75)
- b) Provisão p/assistência técnica não tributada (ex. 72)
- c) Despesas estranhas aos custos (exerc. 74)
- d) Distribuição disfarçada de lucros (exerc. 73, 74 e 75).

Não foi inaugurado litígio em relação às infrações enunciadas nas letras "b" e "c" acima, eis que não foram impugnadas e a constante da letra "a" foi excluída da tributação pela decisão da autoridade singular, exclusão esta confirmada em grau de recurso "ex-officio".

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76

Acórdão nº 101-71.759

Às fls. 867, informou-se que a parte não litigiosa está sendo paga em forma de parcelamento.

Portanto nesta altura a lide se restringe apenas a capitulação da distribuição disfarçada de lucros.

Para configurá-la baseou-se a peça vestibular no fato de que:

"a autuada concedeu empréstimos às suas "coligadas e/ou associadas", sem contratos pre-firmados, bem como sem cobrança de juros, configurado pelos saldos devedores dos extratos anexados ao processo, débitos estes correspondentes aos fornecimentos de numerário e faturas de prestação de serviços — mão de obra — não liquidadas nos respectivos vencimentos, face a existência de lucros em suspenso e reservas, em montantes superiores".

Os saldos devedores em c/correntes são das seguintes empresas:

- PROCON Engenharia Ind. e Com. Ltda.
- MONTOR Montreal Projetos e Sistemas Ltda.
- MONTREAL Ltda.

Referidos saldos devedores têm sua origem em faturas de prestação de serviços de engenharia produzidos pela autuada, faturas essas ainda não pagas, embora vencidas e fornecimento de numerário.

As empresas supra-referidas foram rotuladas de "Coligadas e/ou associadas" da autuada.

O fundamento da decisão recorrida para manter a tributação da distribuição disfarçada de lucros está em que:

"a participação indireta através de participações societárias sucessivas, caracteriza a distribuição disfarçada de lucros, quando as empresas praticam as operações ou realizam empréstimos como o que foi apurado no presente processo entre a Montreal e a Procon.

Os saldos em c/correntes, na situação descrita no Auto de Infração, caracterizam a distribuição disfarçada. Ao contrário da argumentação desenvolvida pela impugnante é princípio do direito tributário a prevalência do aspecto econômico sobre a

JUN 1

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76

Acórdão nº 101-71.759

forma jurídica do ato para fins tributários.

Assim sendo o saldo devedor em conta corrente relativo a faturas de prestação de serviços — não liquidadas nos respectivos vencimentos é suficiente para caracterizar o empréstimo entre pessoas jurídicas associadas. Como não estão evidenciadas as condições excludentes, cabível é a tributação.

Também por falta de comprovação das condições excludentes é tributável a parcela referente ao empréstimo tomado ao Banco Real S/A e repassado a empresa MONTOR. Os instrumentos juntados ao processo referem-se à formalização junto ao Banco. Não há qualquer referência ao encontro de contas na liquidação do repasse, tendo em vista a diferença entre o produto do recebimento das promissórias emitidas por MONTOR (Cr\$ 4.680.000,00) e o total de dispêndios com o empréstimo Cr\$ 4.234.750,00) nem consta o instrumento de transferência do empréstimo à MONTOR para que fosse possível a verificação das condições previstas na lei. Pelos simples exames das promissórias tal verificação é impossível."

Ao postular a reforma da decisão recorrida a recorrente produziu o arrazoadado de fls. 868/879, donde se extrai:

- O fisco faz tábula rasa da circunstância de que as empresas PROCON Engenharia Ind. e Com. Ltda. e MONTOR Montreal Projetos e Sistemas jamais foram partícipes no quadro acionário da recorrente;
- Falta-lhes, à ambas o requisito básico definido na lei para tipificação da figura fiscal. A condição de partícipe.
De beneficiária direta do lucro;
- Nenhuma das duas empresas, PROCON e MONTOR, em tempo nenhum foram da defendente:
- acionista
- sócio
- dirigente
- participante nos lucros
- parentes ou dependentes dessas outras.
- Sem lei e contra a lei procurou o auto de infração contornar a falta de amparo no texto positivo e mistificar nova figura: "coligada" e/ou "associada". Ou novas, se se distinguem e não sinonimizam.
- Requer-se, portanto, a esse Egrégio Conselho re-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76
Acórdão nº 101-71.759

conheça que em não se configurando a relação jurídica prevista na norma de regência, não há legalidade em elastecê-la, até porque é princípio pacificamente aceito de que a aplicação da norma de ficção legal além do que nela literalmente se contém significa impôr-lhe interpretação extensiva e infringência de preceito constitucional;

-É o que com precisão e ênfase decidiu a Colenda 3a. Câmara do 1º Conselho (Acórdão 103-01.871, de 23/08/77 in "Resenha Tributária" - Jurisprudência - Imposto s/a Renda nº 43/77, pág. 935) - re produzido.

NONEM JURIS ELEITO FATO GERADOR - INALESTICIDADE
-CTN, art. 97, inc. III.

.....

-Diz a lei que se consideram formas de distribuição disfarçada de lucros (art. 233, caput) os empréstimos (letra "g") sendo assim classificada a importância mutuada (art. 234, letra "f");

-Nenhum esforço de dialética será portanto suficiente hábil para elidir a evidência de que a lei ao referir-se a empréstimo indentificou-o com a terminologia jurídica própria - Mútuo;

-Mutuo de coisas fungíveis (Código Civil, artigo 1256);

-A indigitada decisão, ipsis literis propõe:

"O SALDO EM CONTA CORRENTE RELATIVO A FATURAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - NÃO LÍQUIDADAS NOS RESPECTIVOS VENCIMENTOS - É SUFICIENTE PARA CARACTERIZAR O EMPRÉSTIMO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS ASSOCIADAS".

Ao menos sob a ótica do direito está-se em confronto com a barbárie jurídica.

Erige a impontualidade em fato gerador. E de distribuição de lucros, faça-se o favor.

Axiomática, é bem de ver e imperioso aceitar, a improcedência de tal conceituação pela gama de absurdos que agasalha essa álaacre tese:

a) abstração da conceituação de empréstimo como mútuo (mutus, datio consistit in his rebus quae pondere, número, mensura consistunt) expressamente referida na lei;

b) tributação da prestação de serviços;

c) criação de novo fato imponível, a impontualidade já que tivessem sido pagas as faturas ou pror

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76

Acórdão nº 101-71.759

rogados os seus vencimentos, tudo bem. Não se haveriam caracterizados os empréstimos!

- d) adoção de nova ficção, saldos de contas-correntes sinonimizando lucros disfarçados;
- e) há mais absurdos que vamos mostrar nessa tese sustentada pela decisão.

A douda fiscalização, repara-se, fez o favor de não especificar os "FORNECIMENTOS DE NUMERÁRIO" que "au passant", diz integrarem os saldos devedores das contas correspondentes.

Menciona-os furtiva, discreta quase que envergonhadamente.

Não lhes dá a ênfase que mereceriam já que eles sim indicariam a plena, cristalina, quase indênsável caracterização da DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS com as galas da lei - EMPRESTIMOS = NUMERÁRIO FORNECIDO - MÚTUO.

Razões simples determinaram esse modo de proceder. Não a falta de experiência dos ilustres signatários do auto de infração.

Afinal, quatro dos mais experientes e talentosos agentes fiscais depois de 7 (sete) meses de presença diária na empresa, dispondo de todos os esclarecimentos requeridos inclusive através dos auditores independentes não descartariam a existência desses "fornecimentos de numerário."

Mas é que eles não existem.

O saldo de conta-corrente decorre exclusivamente de faturas. De prestação de serviços. E de outros eventos. Inclusive saldo de ano anterior.

É verdade!

Pedimos ao doudo e digno julgador que tem a paciência de ler estas alegações fazer a cortesia de compulsar, por exemplo, nos anexos do processo, juntados pela própria fiscalização, o que se arguiu ser empréstimo (item 5 do auto de infração) sob a referência:

15.35 - PROCON 73325 - Cr\$ 115.019,51

Há de testemunhar que se trata de simples transporte do ano anterior sem qualquer outro lançamento ao curso de todo o exercício.

Veja-se o absurdo a que conduz violentar a lei.

Está-se a exigir tributo, multa, correção monetária

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76

Acórdão nº 101-71.759

ria e quejandos de um simples transporte contábil.

É razoável, ínclito Conselheiro?

É jurídico, é admissível, é procedente que se equalizem saldos em conta-corrente de representatividade meramente gráfica, sem discernir-lhe a composição, ao que a lei indica com tanta precisão - empréstimo - quantia mutuada.

É procedente tributar-se saldo de conta-corrente oriundo de simples transporte de exercícios anteriores?

Provado e comprovado, não há negar, que os eventos apontados na peça básica carecem dos contornos que tipificam a DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS porque

com relação as empresas MONTOR e PROCON

- i - não são elas titulares de direito de sócio ou de qualquer participação dos lucros da ora defendente;
- ii - não são beneficiárias de qualquer mútuo, mas devedores de faturas;
- iii - os saldos devedores de suas contas-correntes não advêm de transferências financeiras nem representam contrapartida de Caixa;

e com relação a empresa MONTREAL Ltda, porque:

- i - o saldo devedor não advêm de suprimento de dinheiro, não havendo ninguém de boa fé capaz de imaginar que em empresas do portedadas envolvidas neste processo haja empréstimos de Cr\$ 3.402,10 e de Cr\$ 6.065,30 (com centavos e tudo);
- ii - decorre tal saldo de serviços prestados.

Por todos esses fundamentos de fato e de direito requer-se reconheça esse Egrégio Conselho que os saldos devedores em conta-corrente em si e por si não constituem fato gerador do tributo (CTN, art. 97, inciso III) exigido pela lei apenas quando caracterizado os empréstimos realizados ao arrepio das formalidades previstas no art. 233 do R.I.R.

Consequência e não origem das operações que os determinam, não esses saldos, mas aquelas opera-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76
Acórdão nº 101-71.759

ções é que haveriam de evidenciar a figura legal tributada.

COERÊNCIA DOS PRINCÍPIOS. PRINCÍPIO DA COERÊNCIA

Resta examinar o único caso em que há numerário em volvido.

A douta decisão de que ora se recorre fundamentou ser:

"princípio de Direito Tributário a preva-
lência do aspecto econômico sobre a for-
ma do ato para fins tributários".

Requeiramos coerência em sua aplicação.

Com efeito, a fim de suprir a MONTOR de recursos de capital de giro, e dada sua pouca vivência no mercado financeiro, esta MONTREAL contratou com o Banco Real (doc. no processo) operação de US\$... 500.000,00.

Na época, a paridade cambial situava-se em Cr\$ 6,515/US\$ 1. Valor do contrato portanto Cr\$... 3.257.520,-.

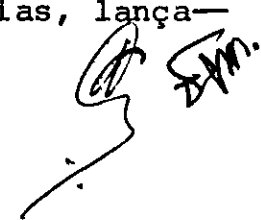
De sorte a representar o valor do principal, dos juros do período e da variação cambial estimada, a ora defendente entregou ao Banco Real nota promissória no valor de Cr\$ 4.234.750,00 (doc. junto).

E repassou o empréstimo assim obtido à MONTOR.

Não com encargos semelhantes como se contenta a lei. Senão idênticos. Claramente, limpamente. Sem disfarces. Sem subterfúgios. Tudo registrado, con-tabilizada, demonstrado. Datado e contratado.

Representando o repasse, a MONTOR emitiu, contemporaneamente, promissórias no valor de Cr\$ 4.680.000,00, ou seja, 140% do valor original, per-centual esse exigido pelo Banco Central aos Bancos em geral como o quantum que devem por medida de se-gurança exigir em garantia a seus clientes nas o-pe-rações da espécie. Essas promissórias aderiram ao contrato (doc. junto) e foram regularmente con-tabilizadas em ambas empresas e colocadas em co-br-ança bancária.

Isso será tudo provado e comprovado no bojo do pro-
cesso. Contrato, emissão de promissórias, lança-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76
Acórdão nº 101-71.759

mentos, avisos bancários, tudo em 24 de maio de 1974.

Então, muito embora a autoridade de primeira instância admita ser:

"princípio de Direito Tributário a prevalência do aspecto econômico sobre a forma do ato para fins tributários" (textual fls. 2 do parecer técnico)

decide que existe distribuição disfarçada de lucros porque

"não consta o instrumento de transferência do empréstimo a MONTOR para que fosse possível a verificação das condições previstas na lei".

Os fiscais sabiam. A autoridade a quo veio a saber. Todos sabemos. Não houve distribuição nenhuma de lucro. Efetiva impossível porque não há relação societária. E muito menos disfarçada. Que se não disfarça o que se escancara.

Então, frustrantemente se há de verificar que de vez em quando prevalece o aspecto econômico sobre a forma jurídica. Mas de vez em quando a exuberância da realidade, da correção, da clareza econômica requer o perfeccionismo da forma requintada, literal.

De ampliação em ampliação já se requer a prova formalizada de não ser o que nunca poderia ter sido.

FINALMENTE UMA PRELIMINAR

Unânime na doutrina pela voz de seus maiores doutores, substancial nas decisões do Conselho, e passada em julgado nos Tribunais Superiores, inclusive no Supremo Tribunal Federal (Ag. 58693-DF, in "Resenha Tributária" - Jurisprudência sobre Imposto de Renda 22/74, pág. 506) pacificou-se o entendimento do Ministro DJACI FALCÃO, de que "estão excluídos da incidência da norma (art. 233, RIR) os acionistas pessoa jurídica".

Tal decisão ratifica e define na mais Alta Corte o que assentara o Egrégio Tribunal Federal de Recursos:

Handwritten signature and initials, possibly 'DJACI' and 'FALCÃO', in the bottom right corner.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76
Acórdão nº 101-71.759

"IMPOSTO DE RENDA - Decreto 58400/66-Art. 251, letra G.

Os créditos em conta-corrente a acionista pessoa jurídica não são tributáveis como distribuição disfarçada de lucro. O fato não está incluído em hipótese legal de incidência" (v. CEFIR-77/73, pág. 89).

Pede-se que o Conselho reconheça essa preliminar.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator.

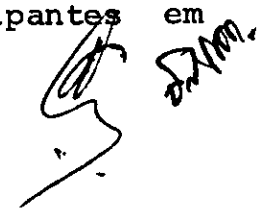
Segundo o fisco, o fato gerador da obrigação tributária decorre do fato de que a recorrente concedera empréstimos às coligadas e/ou associadas sem formalizar contratos, não cobrando juros, embora possuísse lucros em suspenso e reservas em montantes superiores. Esses empréstimos se identificam na existência de saldos devedores em c/correntes das empresas:

- PROCON Engenharia Ind. e Com.
- MONTOR Montreal Projetos e Sistemas Ltda.
- MONTREAL Ltda.

Referidas empresas foram consideradas "coligadas e/ou associadas" da recorrente.

Os saldos devedores em c/correntes decorrem de faturas de prestação de serviços não liquidadas no seu vencimento, inclusive saldo do ano anterior, e fornecimento de numerário.

A distribuição disfarçada de lucros prevista no art. 233, letra "g" do vigente RIR ocorre quando, dispondo de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei, a empresa faz empréstimos a acionistas, sócios, dirigentes ou participantes em



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76
Acórdão nº 101-71.759

seus lucros ou aos respectivos parentes ou dependentes, quando estes empréstimos não estejam revestidos de forma escrita que estabeleça encargos financeiros semelhantes aos empréstimos mais onerosos tomados pelo mutuante e resgatados em três anos.

Serviços prestados:

Em primeiro lugar necessário se torna saber se houve realmente empréstimos.

Entendeu o fisco que a existência de saldo devedor em c/correntes os caracterizam, embora decorram de serviços prestados pela recorrente não recebidos no prazo do vencimento das faturas.

Na realidade a impontualidade na liquidação de faturas de prestação de serviços foi erigida como fato gerador, tributado como distribuição disfarçada de lucros, sendo suficiente, na opinião do fisco, para caracterizar empréstimos entre pessoas jurídicas coligadas ou associadas.

Não comungamos com essa opinião, eis que os referidos saldos devedores em c/correntes não resultaram de transferências financeiras nem representam contra partida de caixa.

A se admitir a tese fiscal estaria criada uma nova situação incidental à margem da lei. A simples prorrogação dos vencimentos das faturas bastaria para descaracterizar os supostos empréstimos.

O segundo aspecto a ser apreciado diz respeito à vinculação entre a recorrente e as empresas devedoras em c/correntes.

O que foi dito e não foi contestado é que nenhuma das duas empresas PROCON e MONTOR, em tempo algum foram da recorrente: acionista, sócia, dirigente, participante nos lucros e parentes e dependentes dessas outras.

Contentou-se a autoridade fiscal apenas com a figura de "coligada e/ou associada", sem se preocupar entretanto com a ausência de vinculação direta dessas empresas com a recorrente.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76

Acórdão nº 101-71.759

no que pertine à participação nos lucros.

Não se configurou assim a relação jurídica prevista no vigente RIR para ficar tipificada a pretendida distribuição disfarçada de lucros que somente se identifica quando o mutuário é sócio do mutuante ou participante de seus lucros ou parente ou dependente do sócio dirigente ou participante.

Fornecimento de numerário:

Em relação a parcela referente ao empréstimo tomado ao Banco Real S/A, único caso em que há numerário envolvido, verifica-se que:

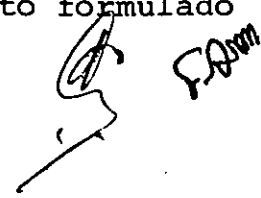
1. A recorrente contratou com o Banco Real S/A. a operação de empréstimo de US\$ 500.000,00, entregando ao referido Banco nota promissória no valor de Cr\$ 4.234.750,00, representando o valor do principal, juros do período e da variação cambial estimada. Na época a paridade cambial situava-se em Cr\$6,515/US\$ 1. Valor do contrato: Cr\$ 3.257.520,00;

2. O referido empréstimo foi repassado à MONTOR com encargos idênticos.

3. Representando o repasse, a Montor emitiu a favor da recorrente notas promissórias no valor de Cr\$4.680,000,00, ou seja, 140% do valor original, percentual esse exigido pelo Banco Central do Brasil aos Bancos em geral como o quantum que devem por medida de segurança exigir em garantia a seus clientes nas operações da espécie. Referidas notas promissórias aderiram ao contrato, sendo endossadas pela recorrente e entregues em caução ao Banco (fls. 795/802).

4. Sob o fundamento de que "não consta o instrumento de transferência do empréstimo a MONTOR para que fosse possível a verificação das condições previstas em lei", o fisco tributou a parcela relativa ao referido empréstimo, conceituando-a como distribuição disfarçada de lucros".

5. Atendendo o pedido de esclarecimento formulado

Handwritten signature and initials, possibly "FAM", in the bottom right corner of the page.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0713/05.515/76

Acórdão Nº 101-71.759

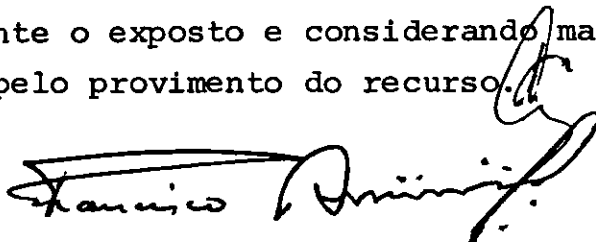
pelo fisco às fls. 810, informou a interessada às fls. 811/812:

- a) o repasse, como referido na peça de defesa, teve sua formalização consubstanciada nas notas promissórias de emissão da MONTOR a favor da Montreal Engenharia;
- b) tais notas promissórias aderiram ao contrato com o Banco Real S/A, vinculando-se a ele pelo instituto da caução;
- c) o quantum respectivo, respaldando principal e encargos financeiros e variação cambial estima da está consubstanciado no somatório das prefaladas notas promissórias juntas ao processo na oportunidade do oferecimento das razões de defesa;
- d) junta-se o contrato a que se refere o aditivo.

Da análise do Aditamento de fls. 801 verifica-se que existe plena vinculação entre as promissórias emitidas pela MONTOR, com a operação de repasse. O produto líquido do recebimento das mesmas seria obrigatoriamente creditado pelo Banco em conta gráfica intangível do devedor (cláusula 2a. do aditamento). O saldo dessa conta se subrogará a Caução dos direitos creditórios dados em garantia ao Banco, ficando, assim dito saldo dado em Penhor ou Caução ao Banco, para garantia deste, nos termos do Contrato.

Essa vinculação identifica-se como autêntica transferência do empréstimo à MONTOR, não se vislumbrando assim a figura da distribuição disfarçada de lucros, por ausentes os pressupostos legais que a identifica.

Ante o exposto e considerando mais o que dos autos consta, voto pelo provimento do recurso.



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR.