



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvf

Sessão de 12 de março de 19 85

ACORDÃO Nº 101-75.765

Recurso nº - 88.782 - IRPJ - Exercícios de 1976, 1977, 1978 e 1980

Recorrente - SOARES, LEONE S/A - CONSTRUTORA E PAVIMENTADORA

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SALVADOR (BA).

IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE - A ação fiscal se valida quando, através de termo complementar à medida preparatória e indispensável ao lançamento consubstanciado em Auto de Infração, se retifica a peça básica do lançamento e se reabre o prazo de defesa.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Lançamento suplementar efetuado antes de cinco anos contados do lançamento primitivo, mesmo que venha ser retificado enquanto se discute a sua constituição, preserva o exercício dos efeitos que proviriam do instituto da decadência.

PRELIMINAR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE MULTA - A multa, por constituir uma percentagem do débito fiscal, se aplica sobre o imposto monetariamente corrigido (art. 528, § 1º c/c art. 511 do RIR/75), principalmente quando ela é acessório do crédito tributário constituído com base no valor do tributo atualizado.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Os empréstimos de mútuo concedidos aos dirigentes da pessoa jurídica, quando existem nela reservas ou lucros acumulados, hão de observar as condições legais para a sua concessão, sob pena de configurar-se distribuição disfarçada de lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOARES, LEONE S/A - CONSTRUTORA E PAVIMENTADORA:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito: a) dar provimento parcial ao recurso para excluir

v.v.

da base de cálculo as seguintes quantias: Cr\$ 1.202.824, Cr\$ 660.210 e Cr\$ 1.832.036, nos exercícios de 1976 a 1978, respectivamente; b) determinar que sobre os valores remanescentes seja aplicada a alíquota de 20%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 12 de março de 1985.

AMADOR OUTEIRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 14 MAR 1985

Participaram ainda do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 0580-017.083/80

RECURSO Nº: 88.782

ACÓRDÃO Nº: 101-75.765

RECORRENTE: SOARES, LEONE S/A - CONSTRUTORA E PAVIMENTADORA

R E L A T Ó R I O

SOARES, LEONE S/A - CONSTRUTORA E PAVIMENTADORA, pessoa jurídica de direito privado com sede em Salvador, capital do Estado da Bahia, foi alvo de ação fiscal, tendo a fiscalização do imposto de renda lavrado, em 20.11.1980, o Auto de Infração de fls. 02/03, por fato ocorrido nos exercícios de 1976, 1977, 1978 e 1980 e que se descreve, em todos eles, por parcelas diferentes. Deu-se ao fato o enquadramento no artigo 222, alínea "a", do RIR/75 e expressamente indicou-se, precisando-se as respectivas parcelas: "acrêscimo ao lucro real da parcela tal correspondente às retiradas debitadas pela empresa em epígrafe em contas correntes de diretores e não levadas à conta de despesas gerais".

No julgamento da petição impugnativa de fls. 458/462, o Delegado da Receita Federal em Salvador pela Decisão nº 150/81 (fls. 485/486) inovou a descrição do fato para considerá-lo como negócios de mútuos contratados entre a pessoa jurídica e seus acionistas e enquadrá-lo como distribuição disfarçada de lucros nos termos do artigo 233, alínea "g", do RIR/75 e artigo 60, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 (art. 367, §§ 1º e 2º, do RIR/80) *Rit*

Acórdão nº 101-75.765

Não tendo sido reaberto o prazo de impugnação e diante da inovação dos fundamentos e do enquadramento do fato em outra disposição legal, esta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao julgar o recurso nº 83.940, constante da petição de fls. 490/494, pelo Acórdão nº 101-72.701 (fls. 509/516), decidiu por se anular o procedimento a partir do Auto de Infração, inclusive para, retificando-se a peça vestibular da autuação, enquadrar-se e se conceituasse o fato como distribuição disfarçada de lucros, oferecendo-se novo prazo de defesa.

Em cumprimento às determinações contidas no Acórdão nº 101-72.701, foi, então, lavrado o Auto de Infração de fls. 519/520, considerado Termo Complementar ao Auto de Infração de 20.11.1980. Esse Termo Complementar abrange os exercícios de 1976, 1977 e 1978, tendo deixado de fora o exercício de 1980, também inicialmente autuado, em razão de haver o citado aresto alertado que a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, o tributo decorrente da distribuição disfarçada de lucros passara a ser exigido da pessoa física beneficiada com a distribuição, conforme dispõe o art. 62, § 1º, do citado diploma legal (art. 371 do RIR/80).

A tributação das importâncias consideradas distribuição disfarçada de lucros se fez pela alíquota de 50%, com indicação da diferença de imposto a pagar sujeito a acréscimos legais, por complemento da tributação anteriormente feita sob a alíquota de 30% (confirmam-se fls. 519/520 e fls. 04).

Reaberto o prazo de defesa, a empresa opôs, então, à ação fiscal, retificada, nova impugnação nos termos da petição de fls. 523/526, pela qual argúi com teses preliminares e com questão de mérito.

No desenvolvimento de teses preliminares, o entendimento da defesa pode ser sintetizado no sentido de dizer: 

Acórdão nº 101-75.765

- que o "termo complementar" ao invés de esclarecer (ou retificar) lança a autuada em total confusão, porque faz supor uma adição ou complementação ao auto anterior, pois a exigência anterior permaneceu intacta e foi apenas complementada por exigência do novo termo e assim, assevera que esse comportamento da fiscalização nulifica o auto original e novo auto complementar, crendo que com tal procedimento se materializou bitributação;
- que ocorreu decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário com referência aos exercícios de 1976 e 1977;
- que, se ultrapassada a preliminar de decadência, sejam deduzidos dos montantes tributados o valor dos juros debitados na conta-corrente de seus diretores;
- que, como já expusera nas suas defesas anteriores, a incidência da multa deve ser aplicada sobre o valor original do imposto, pois não há correção monetária de multa.

Quanto ao mérito, mantém as mesmas razões expendidas na impugnação do auto original e no recurso ao Conselho de Contribuintes, salientando que os empréstimos concedidos a seus diretores estiveram cobertos por contratos, de acordo com os instrumentos particulares de fls. 466/481, nos termos do artigo 233, alínea "g", do RIR/75, acrescentando ainda que, no exercício de 1978, já sob a égide do Decreto-lei nº 1.598/77, nada pode ser cobrado à pessoa jurídica, e que a referência a esse mesmo Decreto-lei no Termo Complementar é descabida quanto aos exercícios de 1976



Acórdão nº 101-75.765

e 1977, quando vigiam as normas da Lei nº 4.506, de 30.11.1964.

O Delegado da Receita Federal em Salvador julgou a petição impugnativa pela Decisão nº 22/84 — SECIRF (fls. 529/535) retirando a cobrança do crédito tributário relativo ao exercício de 1980, quando assim se pronunciou:

"Considerando que a falha da peça original foi sanada com o enquadramento da infração nos artigos 233, alínea "g", incisos I, II e III, 234, alínea "f" e 235, caput parágrafo único, todos do RIR/75;

Considerando que o termo complementar decorreu da variação da alíquota de 30% (trinta por cento) para 50% (cinquenta por cento) prevista no artigo 235 do RIR/75, aplicada sobre os mesmos valores tributáveis;

Considerando que não cabe a alegação de decadência, por se tratar de crédito constituído e posteriormente retificado;

Considerando que não há amparo legal para deduzir dos montantes tributados os valores dos juros debitados na conta corrente dos diretores;

Considerando que a multa, no lançamento de oficio, é calculada sobre o valor do imposto corrigido, conforme previsão do artigo 528, parágrafo 1º, do RIR/75;

Considerando que os contratos apresentados pela impugnante não satisfazem as condições estabelecidas no artigo 233, alínea "g", do RIR/75;

Considerando que até o exercício de 1978 a tributação dos lucros acumulados obedecem aos dispositivos legais que serviram de base ao RIR/75, que prevêm a tributação na pessoa jurídica;

Considerando que somente aos fatos ocorridos a partir de 01.01.78, os lucros distribuídos disfarçadamente passaram a ser tributados nas pessoas físicas dos diretores, sócios ou acionistas, conforme item VI do art. 67 do D.L. número 1.598/77;



Considerando que não cabe a alegação de bi-tributação quando da elaboração do termo complementar, pois o mesmo decorreu de retificação da peça original,

Julgo Parcialmente Procedente a ação fiscal, para excluir do crédito tributário o imposto de renda no valor de Cr\$ 2.711.838,00 (dois milhões setecentos e onze mil, oitocentos e trinta e oito cruzeiros) relativo ao exercício de 1980; e manter o crédito tributário nos valores originais de Cr\$ 1.488.364,00 (um milhão quatrocentos e oitenta e oito mil trezentos e sessenta e quatro cruzeiros), Cr\$ 330.105,00 (trezentos e trinta mil e cento e cinco cruzeiros) e Cr\$ 916.017,00 (novecentos e dezesseis mil e dezessete cruzeiros) relativos aos exercícios de 1976, 1977 e 1978, respectivamente, mantendo ainda a cobrança da multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto corrigido monetariamente além dos juros moratórios."

Contra a decisão da autoridade julgadora de primeira instância a empresa articula defesa, nos termos da petição recursória de fls. 541/545, tempestivamente apresentada, na qual diz reportar-se às suas contraditas anteriormente expedidas, não só quanto às preliminares, senão também quanto ao mérito, salientando que o ato recorrido singelamente afirma que os contratos apresentados não satisfazem as condições estabelecidas no artigo 233, alínea "g", do RIR/75, sem especificar quais seriam essas condições que não foram satisfeitas. Acrescenta ainda que a fiscalização jamais provou que a empresa possuía lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei, para que a tributação pudesse ser imposta.

É o relatório.

Acórdão nº 101-75.765

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

A recorrência a preliminares para certas defesas se torna menos um fundamento jurídico do que propriamente uma deformidade na imaginação de criar hipóteses totalmente destituídas da objetividade que preside às verdadeiras preliminares. Muitas vezes fazem até uso de preliminar que apenas foi objeto de um outro julgado isolado, que hoje, já se encontra de longa data superado por numerosíssimos outros julgados mais recentes e apesar disso insistem, com obstinação, em pervagar tateantes através de caminhos crepusculares, trilhando os mesmos percursos que outras defesas palmilharam para idealizar idêntica preliminar, embora viessem a tê-la desacolhida pela jurisprudência dominante.

Verificou esta Câmara, no julgamento do recurso anterior, de nº 83.940, que entre a descrição do fato na peça básica da autuação e os fundamentos da Decisão nº 150/81 (fls. 485/486) a autoridade julgadora de primeira instância modificara a capitulação e o enquadramento legal da infração para considerá-la distribuição disfarçada de lucros nos termos do artigo 233, a linha "g", do RIR/75 e art. 60, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei número 1.598, de 26.12.1977. A fim de que não ocorresse cerceamento do direito de defesa por supressão de instância, uma vez que, em relação à constituição do crédito tributário, já se fizera a medida preparadora com a lavratura do Auto de Infração, determinou-se, pelo Acórdão nº 101-72.701 (fls. 509/516), com vistas ao artigo 59, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, quais os atos passíveis de nulidade a partir do citado Auto de Infração, exclusive, de modo a retificá-lo, para que a infração, antes apurada, passasse, como de fato, a ser descrita por distribuição disfarçada de lucro e fosse reaberto o prazo de impugnação, como realmente acaba de ocorrer.



Acórdão nº 101-75.765

Ora, se o crédito tributário está sujeito a alterações e, enquanto se discute o seu montante, não é ele tido por definitivo, a não ser quando a matéria se torna de todo irrecorrível para o sujeito passivo, há de levar-se em conta o entendimento de que o artigo 173, § único, do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.1966) ressalva "qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento", e deixa estreme de dúvida de que tal medida preparatória e o lançamento, embora este pudesse vir modificar-se, se substanciaram com a lavratura do Auto de Infração original, firmado em 20.11.1980. Encontrou-se a infração, lavrando-se a peça de autuação como medida básica, indispensável à constituição do lançamento. Se posteriormente, no debate da matéria, se verifica que a infração existe, porém, sob enunciação, capitulação e enquadramento diferentes daqueles que deram base ao lançamento original, este nem assim se prejudica, mas há de ser submetido a expedientes complementares, a fim de retificá-lo e de reabrir-se o prazo para que o sujeito passivo dê início à nova defesa. O Auto de Infração de fls. 519/520 não tem outra finalidade senão a de complementar o Auto de Infração original de fls. 02/03, por isso é ele chamado de Termo Complementar. Nada há, pois, sob preliminar, o que se nulificar como pretende a defesa, porquanto o Auto de Infração de fls. 519/520, como Termo Complementar ao Auto de Infração original, está de acordo com o julgamento proferido pelo Acórdão nº 101-72.701 e obedece às disposições do artigo 59, § 1º, do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72), ao prescrever que "a nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência". O que se anulou pelo Acórdão nº 101-72.701 foram os atos ou procedimentos posteriores à lavratura do Auto de Infração de fls. 02/03, em razão de haver a autoridade julgadora inovado a enunciação, capitulação e o enquadramento do fato descrito na peça de autuação, tendo o citado aresto indicado com precisão os procedimentos que se anulavam em obediência às disposições do § 2º do mesmo artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. A conclusão do Acórdão nº 101-72.701 é lógica: o sujeito passivo, ou seja, a recorrente estruturou sua defesa



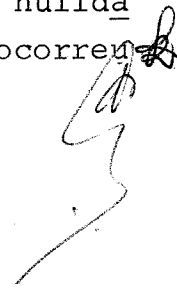
quanto ao mérito da questão, fundamentando a petição impugnativa de acordo com a natureza ou o nome dado à infração que se lhe imputou, evidentemente tipificada de certa maneira, porém como posteriormente, no julgamento da impugnação, isso se modificou e a postulante não mais vê a infração capitulada e enquadrada naquela forma inicial, mas, de outra, tornou-se justo reabrir-se-lhe o prazo para nova impugnação, para que ela se defendesse dessa nova capitulação, a fim de que não se concretizasse a preterição do direito de defesa, de que trata o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972 e assim ter o seu pleito submetido à dupla instância de julgamento.

Discuta, por conseguinte, a empresa o mérito da questão e demonstre se há desacerto no procedimento fiscal em conceituar o fato como infração e deixe de socorrer-se a preliminares que, por falta de arguição jurídica válida, nenhum auxílio lhe dá à defesa.

A todo o transe procura a defesa pescar, em águas turvas, preliminares sobre preliminares, mas sempre o fazendo com falta de nexu jurídico.

Aléga a defesa preliminar de decadência do direito de lançar quanto aos exercícios de 1976 e 1977 e diz ter ela ocorrido em 31.12.1981 e 31.12.1982, respectivamente.

A alegação de decadência não tem fundamento, uma vez que o lançamento se fez em 20.11.1980 com a lavratura do Auto de Infração de fls. 02/03, portanto, dentro do prazo útil de cinco anos, em plena fluência do lapso temporal a que se refere o artigo 173 do C.T.N., em consonância com o seu parágrafo único.

A preliminar de decadência dos exercícios de 1976 e 1977 seria uma redundância da preliminar anterior de nulidade pretendida para o Auto de Infração de fls. 02/03, mas ocorreu 

Acórdão nº 101-75.765

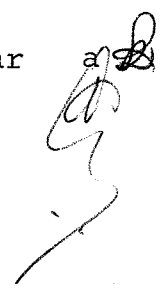
que, conforme se explicou tão-somente se anularam os procedimentos posteriores a essa peça de autuação.

O Auto de Infração de fls. 02/03 tornou sem efeito ao curso do prazo de decadência para os exercícios de 1976 e 1977.

Diversas vezes já se pronunciou este Conselho de Contribuintes acerca da questão da multa incidente sobre o imposto monetariamente atualizado e que a recorrente, de igual modo como se debateu, em outras oportunidades, procura contraditar a aplicação dela sobre o tributo corrigido, na forma como se fez. A recorrente discute essa questão sob tese preliminar.

Não se trata, na espécie dos autos, de correção monetária da multa, porquanto esta se tem, na hipótese, por acessório do imposto e aqui, este se considera como elemento principal. Sendo acessório, evidentemente ela se aplica sobre o imposto monetariamente atualizado. E sob esse prisma não se cuida de correção monetária da multa. Ela não tem, pois, aqui, existência autônoma. Para que fossem procedentes as razões de defesa, necessário se tornaria que se cogitasse, apenas, de cobrança de multa e não também de imposto. Este entendimento deflui, claramente, do disposto no artigo 528, § 1º, do RIR/75 (art. 722, § 1º, do RIR/80), ao determinar que as multas como percentagens do débito fiscal serão calculadas sobre o respectivo montante corrigido monetariamente nos termos do artigo 511, sendo oportuno registrar que este dispositivo, por cuidar, exatamente, da correção monetária dos débitos fiscais, decorrentes da falta de pagamento, na data devida, de tributos ou penalidades, enseja o entendimento de que, mesmo em se tratando de multa isolada, portanto, mesmo de existência autônoma, ela também se corrige monetariamente, quando recolhida fora do prazo marcado.

Não há, portanto, condições para prosperar



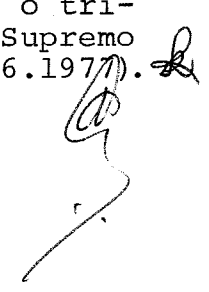
Acórdão nº 101-75.765

alegação da defesa contra a aplicação da multa sobre o imposto corrigido monetariamente, pois se o débito fiscal, decorrente da falta de pagamento, na data devida, de tributos, representa simplesmente a nova expressão monetária do imposto, em seu valor original, que se deixou de pagar na época própria, há de entender-se que o valor a ele acrescido, pela correção monetária, é da mesma natureza do imposto, antes não liquidado e, destarte, débito fiscal também é, que, por se compor de igual essência orgânica de tributo, se justifica a incidência da multa sobre o imposto (débito fiscal) monetariamente corrigido.

Pensar de forma diferente, para argüir com entendimento que não se colhe das normas legais, é argumentar sem nenhuma exegese da lei, pois quem contesta o débito fiscal está igualmente questionando não somente o seu valor original, senão também o seu novo montante, porquanto a correção monetária não tem vida própria, independente do imposto, por isso que as multas como percentagens do débito fiscal são calculadas sobre o imposto monetariamente atualizado.

A contestação referente à aplicação da correção monetária sobre a multa, como diz a defesa, não encontra amparo legal, pois de acordo com o § 1º do artigo 528, combinado com o artigo 511 do RIR/75, a correção monetária incide sobre a totalidade do débito apurado, ficando excluídos dela apenas os juros de mora.

A respeito da inclusão da correção monetária sobre a multa com fomento no § 1º do artigo 528, combinado com o artigo 511 do RIR/75, predominam as decisões do Supremo Tribunal Federal no sentido de realçar que:

"A correção monetária incide, também, sobre a multa fiscal, e não somente sobre o tributo. Reexame do tema pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE nº 82.616, de 10.06.1977). 

Acórdão nº 101-75.765

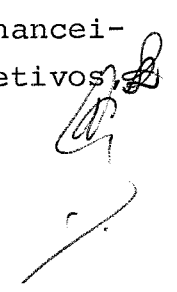
Dissídio Jurisprudencial superado. Recurso extraordinário não conhecido". (RE nº 83.897-SP, RE nº 85.213-SP, RE nº 85.780-SP, RE número 86.431-SP, RE número 86.444-SP, publicados no D.J. de 01.06.1977 — Rel. Ministro Xavier de Albuquerque)".

Mesmo que não predominassem as decisões recém-citadas, nem assim a decisão judicial, à qual a defesa alude ter sido proferida, na Apelação de Mandado Segurança, AMS 77.742-SP, pela 3a. Turma do Tribunal Federal de Recursos, se aplica à hipótese dos autos, porquanto ela não vincula os estranhos, mas só as partes em litígio, constantes da relação processual, isto sem precisar evidenciar que ela está superada por inúmeros outros julgados.

Ademais, cabe por fim dizer a respeito da tese da correção monetária sobre a multa fiscal, que, consoante estabelece o artigo 97, § 2º, do C.T.N., não constitui majoração do tributo a atualização monetária da respectiva base de cálculo. E, na hipótese, porque a multa incide sobre a correção monetária dessa mesma base de cálculo, não há como entender de forma diferente, para deixar de aplicar a multa como percentagem do débito fiscal sobre o respectivo montante corrigido monetariamente.

A finalidade da lei, ao definir as várias figuras da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos, é a de não permitir o favorecimento de determinadas pessoas ligadas ao comando em detrimento do patrimônio empresarial. Dentre essas figuras da distribuição disfarçada de lucros ou dividendos se incluem, como fatos econômicos, juridicamente relevantes, os empréstimos concedidos a sócios, acionistas ou dirigentes da pessoa jurídica e a parentes e afins de quaisquer deles.

A realização de um ato ou negócio jurídico, quando se pratica uma transação, como fato econômico ou financeiro, há de pressupor a utilização regular dos direitos subjetivos.



Acórdão nº 101-75.765

de modo a conciliá-lo com o direito, na medida em que não vulnera disposições de lei.

Embora haja teorias que neguem a existência dos direitos subjetivos, em face da relatividade de não poder o exercício deles ser animado de modo absoluto, quando se exaspera o direito alheio, é de perceber-se que, na concepção deles, uns podem ser usados sem restrições ou limitações, enquanto outros de vem guardar determinadas proporções, de forma a não violar os legítimos interesses de outrem. Compreende-se, então, que aqueles são os direitos subjetivos absolutos, discricionário; estes, os direitos subjetivos relativos.

Assim, o exercício dos direitos subjetivos, não pertencentes à categoria dos direitos discricionários, deve guardar conformidade com o seu destino social e se caracteriza pela relatividade guardada na proporção que a lei estabelece para a usufruição do interesse daquele que lhe mantém a titularidade.

A principal obrigação que pode surgir de um direito subjetivo, concernentemente ao seu exercício, depende, pois, do modo como ele é conduzido, a fim de não causar prejuízo à coletividade.

A legislação de regência do imposto de renda não impede que a pessoa jurídica exerça o direito subjetivo de conceder empréstimos às pessoas indicadas na alínea "a", art. 233, do RIR/75, desde que não se afronte a norma da alínea "g" do cita do artigo. Nem mesmo a existência de lucros acumulados ou de reservas de lucros impede a concessão de empréstimos que a pessoa jurídica faça àquelas pessoas, desde que satisfeitos os requisitos de os contratos de mútuos se revestirem de forma escrita e obedeçam às demais condições legais, embora seja certo que a i-déia de lucros somente se liga a empréstimo de mútuo em dinheiro por ficção de lei. 

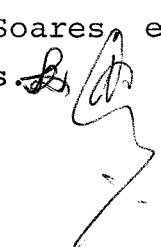
As medidas repressoras de desvio de lucros, pela distribuição disfarçada deles, visam a preservar a unidade empresarial, evitando-lhe a dilapidação do patrimônio, quase sempre movida para atender a interesses egoísticos de alguns dirigentes, sócios, acionistas ou de parentes ou afins de qualquer dessas pessoas.

Indene de dúvida que, ao mesmo tempo, visa-se a resguardar os interesses do erário público, que, em derradeira análise, são os da comunidade social.

Nesta linha de raciocínio, é de acentuar-se que as regras de estímulo ao reinvestimento de lucros na pessoa jurídica objetivam a finalidade colimada pelo legislador, enquanto que aquelas referentes à distribuição disfarçada de lucros têm por objetivo cercear comportamentos sob todos os títulos indesejados, por isso se lhe impõem pesados encargos tributários.

A existência de lucros acumulados ou de reservas livres, em poder da pessoa jurídica concedente do empréstimo, impõe a formalização de instrumento escrito, no qual devem ficar estabelecidas condições de juros, deságio, indexação ou correção monetária semelhantes aos empréstimos mais onerosos tomados pela pessoa jurídica ou, pelo menos, se fixem taxas de juros e demais encargos semelhantes às comumente utilizadas no mercado financeiro. E entende-se como reservas livres aquelas que ainda não se incorporaram ao capital.

A recorrente concedeu empréstimos a oito dos seus maiores acionistas e dirigentes, formalizando contratos escritos, de fls. 466/467, com Waldemiro Coelho Filho, de fls. 468/469, com Antônio Carlos Gedeon Gagliano, de fls. 470/471, com Manoel Augusto Leone de fls. 472/473, com Almério Lopes Ulm da Silva, de fls. 474/475, com Manoel Joaquim Branco de Souza, de fls. 476/477, com Luiz Fernando Luz Pereira de Souza, de 478/479, com Carlos de Azevedo Pinto Soares e, de fls. 480/481, com Luiz Fernando Freire Vasconcelos.



Acórdão nº 101-75.765

Todos os contratos foram firmados em 29 de dezembro de 1977, portanto, depois de haver sido publicado o Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 e a dois dias antes de encerrar-se o seu período social em 31.12.1977. Pelas cláusulas 4a. e 6a. de qualquer dos contratos de mútuo foi estabelecido o prazo de três anos para o mutuário amortizar o débito e este pela cláusula 3a. é dito como referente aos exercícios de 1978, 1979 e 1980, o que deixa imediatamente de fora os exercícios de 1976 e 1977. Em relação ao exercício financeiro de 1978, o último cuja exigência tributária está, igualmente com a dos exercícios de 1976 e 1977, sendo debatida nestes autos, os contratos não preservam contemporaneidade por todo o exercício, uma vez que foi firmado ao apagar das luzes do período social encerrado dois dias depois, portanto, com quase todo o período descoberto de contrato. Afora tudo isso, já bastante suficiente para ficar bem evidenciado que os contratos não satisfazem as condições legais, há ainda a salientar-se não ser usual, no mercado financeiro de empréstimo de capitais, a contagem de juros a cada semestre, como dispõe a cláusula 5a.

No grupo das contas do passivo não exigível das declarações de rendimentos dos exercícios de 1976, 1977 e 1978, a fls. 11 verso, 14 verso e 19 verso, constam valores consignados às contas de Reserva Legal, Reserva de Correção Monetária e Reserva de Manutenção de Capital de Giro Próprio, as quais como não se incorporaram ao Capital Social são consideradas livres.

Conhecidos e reconhecidos que os pressupostos para ocorrência da distribuição disfarçada de lucros com base no valor dos empréstimos concedidos às pessoas mencionadas na alínea "a", art. 233, do RIR/75, consistem na existência de lucros ou reservas acumulados, infere-se que podem existir empréstimos concedidos àquelas pessoas sem que haja distribuição disfarçada de lucros com base no valor de tais empréstimos, bastando refletir que o § 2º do citado artigo estabelece: "no caso de lucros ou re



Acórdão nº 101-75.765

servas acumulados após a concessão do empréstimo, o disposto na alínea "g" aplicar-se-á a partir do momento em que atingirem o montante do empréstimo".

Então, entende-se que a espécie em julgamento, quanto à distribuição disfarçada de lucros com base no valor dos empréstimos concedidos, liga-se à preexistência de reservas ou lucros acumulados que já sofreram tributação sob a alíquota normal de 30% como lucros em poder da pessoa jurídica concedente. Assim, tributar-se, sob a alíquota de 50%, a distribuição disfarçada de lucros configurada no valor dos empréstimos, nos casos em que o lucro apurado já tenha sido submetido àquela tributação normal de 30%, em verdadeira análise, seria sujeitá-lo à taxa de 80%, ou seja, 30% + 50%. Esta ilação se extrai pelo fato de que a incidência tributária de 50%, a que alude o art. 235 do RIR/75, ocorre quando os lucros disfarçadamente distribuídos não tenham ainda sido submetidos a nenhum gravame de imposto, o que se encontra reforçado pelo entendimento do parágrafo único do mesmo artigo 235 do RIR/75, ao prescrever que "o imposto devido na forma deste artigo, compensado o que houver sido anteriormente cobrado da pessoa jurídica sobre o mesmo rendimento, será agravado das multas e demais encargos legais cabíveis".

Tratando a espécie dos autos de lucros disfarçadamente distribuídos com base no montante dos empréstimos que a recorrente concedeu a seus acionistas dirigentes, porque a postulante dispunha de reservas ou lucros acumulados, que obviamente já deveriam ter sido submetidos a tributação pela alíquota normal de 30%, o que aqui cabe cobrar é o crédito tributário decorrente da diferença entre 50% e 30%, para que não ocorra bitributação quanto à incidência do imposto de 30%.

Além disso, não refutou o ato recorrido a afirmativa da defesa, feita na petição impugnativa a fls. 524/525, de que não lhe foram deduzidos os juros debitados nas contas-correntes de seus diretores, os quais, embora aumentem o saldo devedor, não constituem empréstimos, assim como também não negou que



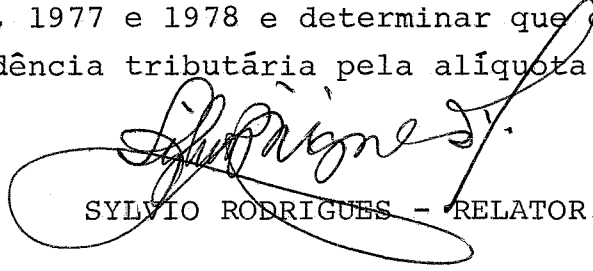
eles já haviam sido submetidos à tributação. O ato recorrido disse apenas não haver amparo legal para deduzir dos montantes tributados os valores dos juros debitados na conta-corrente dos diretores.

Assim, levando em consideração os juros que a empresa informou e que não sofreram contestação do ato recorrido de que sobre eles já ocorrera a incidência tributária, neste particular, é de reconhecer-se como procedente a arguição da defesa.

Todavia, porque, nos exercícios de 1977 e 1978, os juros superam os valores submetidos à tributação, a procedência das razões de defesa se limita ao montante das importâncias que serviram de base para o cálculo do tributo em cada um desses exercícios.

Embora, esta questão dos juros tenha sido defendida como preliminar, em realidade é questão de mérito.

Ante o exposto, o relator vota pela rejeição das preliminares e, no mérito, pelo provimento parcial do recurso, a fim de excluírem-se da tributação as importâncias de Cr\$ 1.202.824, Cr\$ 660.210 e Cr\$ 1.832.036, respectivamente nos exercícios de 1976, 1977 e 1978 e determinar que o remanescente se sujeita à incidência tributária pela alíquota de 20%, apenas.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.

