



MINISTÉRIO DA FAZENDA

WEF.

Sessão de 27 de junho de 19 80

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.095

Recurso nº RP/103-0.013

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: MEPEL COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.

Lucros distribuídos. O excesso de remuneração pago a diretores está sujeito à incidência do imposto sobre lucros distribuídos. Aplicação do art. 227 do RIR/75.

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 (DF), em 27 de junho de 1980.

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

PRESIDENTE

LUIZ MIRANDA

RELATOR

LEON FREJDA SZKLAROWSKY

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FERNANDO CÍCERO VELLOSO, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, CARLOS DANILO BARBUTO CABRAL DE MENDONÇA, URGEL PEREIRA LOPES, PEDRO



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0735/002.590/77

RECURSO N.º: RP/103-0.013

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.095

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Recorrido: TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: MEPEL COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.

R E L A T Ó R I O

Inconformado com o acórdão prolatado pela 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que entendeu, por maioria, não ser exigível a tributação de 5% sobre excesso de remuneração paga a diretores, a Fazenda Nacional interpôs recurso à esta Câmara, fls.39/40, cuja fundamentação é a seguinte:

"Matéria por demais conhecida no Conselho, já tendo sido objeto de diversas decisões pelo Senhor Ministro da Fazenda, quando julgava os recursos hierárquicos, permito-me, "concessa máxima venia", não alongar na discussão, limitando-me à indicação de decisões divergentes, supedâneo bastante para processamento do recurso.

Em sessão de 23 de novembro de 1979, essa Corte, apreciando matéria idêntica, proveu o Recurso interposto nos autos do Processo nº 0811/51.098/77, através do Acórdão nº-CSRF/01-0.013.

ANEXO: inteiro teor.

Estabelecida a divergência, vez que o Acórdão citado acima está assim ementado:

"LUCROS DISTRIBUÍDOS. O excesso de remuneração pago a diretores e membros do conselho fiscal, digo, consultivo da empresa está sujeito à incidência do imposto sobre lucros distribuídos".

A decisão recorrida, por seu turno, especifica:

"Não é exigível a tributação de 5% sobre excesso de remuneração paga a diretores."...

....."

Não bastasse o conflito surgido com decisão dessa Câmara Superior, a decisão da Ilustrada 3a. Câmara choca-se, ainda, com o decidido pela Egrégia 1a. Câmara, no Processo nº 0915/52.429/76, Recurso nº 81731, cuja ementa, na parte atinente à matéria, está assim redigida:

".....Imposto de distribuição de lucros sobre gratificação de dirigente, sobre excesso de pro labore e".

ANEXO: inteiro teor.

De notar, finalmente, que, em ambas as decisões, houve unanimidade, o que põe a descoberto a interpretação dada pela Egrégia Câmara recorrida, que não é a melhor, sequer razoável".

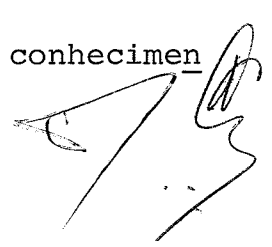
Por despacho, às fls. 70, o recurso foi admitido, face à sua tempestividade. Em virtude de não ter sido apresentado contra-razões, foi aberta "vista" à douta Procuradoria, que opinou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro LUIZ MIRANDA, Relator:

O assunto debatido nestes autos é do conhecimento



Acórdão nº-CSRF/01-0.095

to desta Câmara, pois, conforme citado no recurso da Fazenda, já deliberou a respeito, prolatando o acórdão nº CSRF/01-0.013, da lavra do nosso eminente colega, Conselheiro Pedro Martins Fernandes, que se acha às fls. 47/56, verbis:

D O M É R I T O

A matéria versada nestes autos já foi objeto de justificação de voto elaborada pelo Conselheiro Amador Outereiro Fernández, que integra o Acórdão nº 103-01.880, prolatado pela Egrégia Terceira Câmara deste Conselho, em sessão de 22.08.77, que, data vênua se transcreve, uma vez que representa o pensamento deste Relator a respeito do assunto:

"A interpretação que foi dada ao art. 227 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 1975, data maxima vênua, não pode prevalecer.

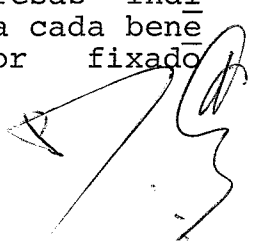
Com efeito, além de dissentir da avassaladora jurisprudência das Câmaras Permanentes do Conselho, também não condiz com a literalidade do texto legal, a sistemática da legislação do tributo e a lógica.

O texto legal declara que

"Art. 227 - Além do imposto de que trata o artigo anterior, será cobrado o imposto de 5% (cinco por cento) sobre os lucros distribuídos sob qualquer título ou forma, exceto os atribuídos ao titular da empresa individual, aos sócios das entidades referidas na alínea B do § 1º daquele artigo e aos lucros e dividendos distribuídos pelas empresas de que trata o artigo 293 (Lei nº 4.506/64, art. 38, Decreto-lei nº 94/66, art. 11, e Decreto-lei nº 1.382/74, art. 1º § único):"

estabelecendo o art. 179 que

"Art. 179 - A despesa operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, assim como a dos titulares das empresas individuais, não poderá exceder, para cada beneficiário, a 7 (sete) vezes o valor fixado



como limite de isenção na tabela de desconto do imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigente no mês a que corresponder a despesa (Decreto-lei nº 401/68, art. 16, e Decreto-lei nº 1.089/70, art. 7º)".

Ora, a simples análise do imposto nesses dispositivos não deixa dúvida de que o legislador não só conceituou os excessos de gratificações pagas a administradores como lucros distribuídos, como ainda visou desestimular os pagamentos além dos limites estabelecidos, gravando-os com uma alíquota adicional.

A regra do art. 227 do RIR, alcança toda e qualquer distribuição de lucros, sob qualquer título ou forma, salvo as exceções expressas, a qualquer beneficiário, logo, parece meridianamente claro que os excessos de remuneração atribuídos aos administradores que excedam o limite fixado no art. 179 do RIR, representam lucros distribuídos sujeitos à tributação adicional.

Assim pensam, entre outros:

JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, item 7.35 (40) - EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DOS ADMINISTRADORES, escreve:

"A lei limita o montante da remuneração aos administradores que as pessoas jurídicas podem deduzir como despesas para efeito de determinar o seu lucro operacional (v. § 6.34 (32). Se a pessoa jurídica paga aos seus administradores importância superior ao limite fixado na lei fiscal, este excesso não constitui rendimento do trabalho, mas lucro distribuído, classificável na categoria ora comentada (60)."

GILBERTO DE ULHOA CANTO, em defesa apresentada no Processo 0725-53.091 de 1974, escreve:

.....

"b) quanto ao ano-base de 1972 (exercício de 1973), houve, efetivamente, falha consistente na falta de adição ao lucro tributável I do excesso atribuível ao diretor, no montante de Cr\$.

Acórdão nº-CSRF/01-0.095

muito embora tal excesso constasse no demonstrativo próprio da declaração de rendimentos, prevalecendo, de qualquer forma, a tese de que o excesso, a ser tributável com os impostos de 30% e de 5% é, apenas a cifra de Cr%..... e não Cr\$ e Cr\$..... como consta do auto de infração e notificação fiscal,..."

Não se alegue que o fato de o Decreto-lei nº 1.351, de 24/10/74, haver determinado a inclusão da importância total percebida pelo administrador na Cédula "C", trouxe qualquer alteração para efeito de incidência, exceto no que pertine as deduções cedulares, porque a Exposição de Motivos nº 447, de 22/10/74, do Excelentíssimo Sr. Ministro da Fazenda esclarece que

.....

"3. O artigo 2º do projeto visa a simplificar o atual regime de declaração dos diretores, administradores e conselheiros de empresas, classificando todos os rendimentos de trabalho por eles auferidos na cédula "C", o que elimina a sua complexa subdivisão entre as cédulas "C" e "F"."

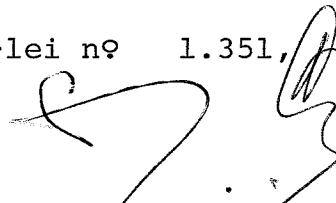
Outra não é a orientação normativa objeto dos Pareceres Normativos nºs 195, de 27/07/70, 16, de 05/02/75 e 8, de 28/01/76, onde se declarou respectivamente:

"Consulta se as parcelas atribuídas a diretores e funcionários da empresa, a título de retiradas pro-labore, percentagem sobre lucros e gratificações, excedentes aos limites fixados pela legislação do imposto de renda, estão sujeitas a tributação prevista no artigo 249 do Regulamento.

2. As importâncias pagas sob qualquer título ou forma excedente aos limites estabelecidos no Regulamento do imposto de renda em vigor, além de serem acrescidos ao lucro real ficam sujeitos ao imposto previsto no artigo 249 do Decreto nº 58.400/66 a taxa de 7% e a partir de 1º de janeiro de 1967 à razão de 5% conforme artigo 11 do Decreto-lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966."

.....

"O artigo 2º do Decreto-lei nº 1.351,



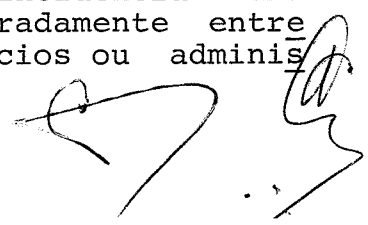
de 24 de outubro de 1974, dispõe que as remunerações de trabalho, percebidas por diretores, administradores e conselheiros de empresa serão classificadas na Cédula C da declaração de rendimentos, abrangendo, inclusive, as quantias excedentes aos limites fixados pelo artigo 16 do Decreto-lei nº 401/68, com a modificação introduzida pelo artigo 7º do Decreto-lei nº 1.089/70.

2. Embora esse dispositivo legal tenha se reportado unicamente a critério de classificação de rendimentos de pessoas físicas, dúvidas têm sido levantadas sobre se causaria repercussões na tributação da pessoa jurídica, especificamente se os excessos aos limites admitidos como despesa operacional, também classificados na Cédula "C" por força do que dispõe o § 2º do artigo 2º acima referido, estariam ou não alcançados pela tributação de 5% incidente sobre lucros distribuídos, conforme artigo 38 da Lei nº 4.506, de 30.11.64.

3. Os critérios de apuração de excessos de retiradas "pró-labore", em relação aos limites admitidos como despesa operacional, não foram modificados; tais excessos integram o lucro real exatamente porque foram entregues, pagos ou creditados no ano-base ou, em outras palavras, porque foram distribuídos.

4. E, se foram distribuídos, estão também sujeitos, quando for o caso, à incidência do imposto de 5% previsto no artigo 38 da Lei nº 4.506/64, inserido no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400/66, artigo 249, sendo irrelevante que, para efeito de preenchimento do formulário da declaração da pessoa física beneficiária, os rendimentos venham, a ser classificados, a partir do exercício de 1975, na Cédula "C". Está por demais evidente que o objetivo da lei é simplificar o atendimento de obrigações acessórias de pessoas físicas ao unificar a classificação do rendimento, dispensando distinguir o montante auferido em cédulas diferentes, "F" e "C".

5. Admitir-se que esta permissão possibilita, também, excluir da incidência uma parcela do lucro real declaradamente entregue, paga ou creditada a sócios ou administradores.



tradores, seria interpretar a lei com base em presunções, violando flagrantemente o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional (Lei número 5.172/66), ainda porque, se tal fosse a intenção do legislador, teria feito constar expressamente a não incidência conforme dispôs no artigo 7º do já citado Decreto-lei nº 1.351/74)." (grifei)

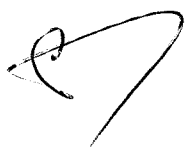
.....

2. A remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores de empresas, qualquer que seja a natureza jurídica ou espécie destas, esta limitada pelas normas do artigo 16 do Decreto-lei de nº 401, de 30-12-68, que estabelece, em seu parágrafo primeiro, não poder o valor global da mesma ser superior a 30% do lucro tributável, "antes de feita a dedução dessas mesmas despesas" (art. 179 e §§ do Regulamento em vigor). Apurado excesso, deverá ser o mesmo oferecido à tributação, como acréscimo ao lucro real, conforme determina o artigo 222, "b" do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto de nº 76.186, de 02-09-75, sujeitando-se, ainda à tributação específica de 5%, estabelecida no artigo 227, normas essas também constantes do RIR anterior (Decreto 58.400/66)".

Também é certo que pela sistemática da legislação do Imposto sobre a Renda os pagamentos que a mesma legislação considera sem causa ou excessivos, além de adicioná-los ao lucros tributável, simultaneamente os submete à tributação adicional de 5%.

Finalmente, também entendemos não ter qualquer fundamento a alegação de que os administradores não acionistas (o que parece não ser o caso dos autos) e os empregados não participariam dos lucros, e, portanto, as importâncias a eles pagas, a qualquer título, jamais poderiam submeter-se à tributação dos 5%, previstos no art. 249 do RIR/66. Isto porque olvidam-se os alegantes que a vigente Constituição da República expressamente prevê a participação dos empregados nos lucros das empresas e, geralmente, esses lucros hoje são pagos, exatamente sob a forma de gratificação.

É o meu voto."

Em abono da tese adotada no voto que se acaba de transcrever, vale aditar os seguintes argumentos:

O artigo 16 do Decreto-lei nº 401, de 30.12.68, alterado pelo artigo 7º do Decreto-lei nº 1.089, de 02.03.70, não estabelece, como não poderia estabelecer, limite à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores de sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, assim como a dos titulares das empresas individuais, pois tal fato seria uma intervenção no livre poder de contratar das partes, nessa questão.

O que aludida norma fixa, é o limite para a despesa operacional correspondente a essa remuneração, com reflexos diretos no lucro operacional e, por via de consequência no lucro real e no tributável, dada a estreita relação entre esses conceitos criados pela lei tributária (RIR/66, arts. 162, 156, 153 e 248).

Em razão disso, o valor da remuneração contratada a esse título, pode exceder, e muitas vezes isso acontece, o limite fixado pela legislação específica para a despesa operacional.

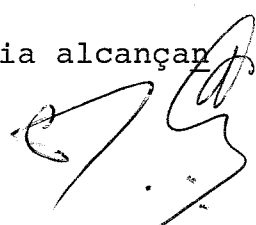
Esse excesso é, por ficção da lei, considerado como lucro e como tal tributado, adotando-se a sistemática de adicioná-lo ao lucro real, uma vez que tal parcela é contabilmente subtraída do lucro operacional, em razão da própria definição deste, com inevitáveis reflexos naquele (RIR/66/art. 243 "b").

Logo, para efeito de tributação da pessoa jurídica, tal parcela representa lucro desta, embora não mais em seu poder, mas transferidos a terceiros a título de remuneração.

Por sua vez, incide o imposto de que trata o artigo 249 do RIR/66, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10.05.66, então vigente, sobre os lucros distribuídos sob qualquer título ou forma, com as exceções ali previstas.

Por esse dispositivo a incidência se opera sobre lucros que tenham sido distribuídos independentemente do título e da forma em razão dos quais ocorreu a distribuição.

A expressão é da maior abrangência alcançada



do a todos os lucros, com exclusão apenas daqueles expressamente mencionados nos §§ 1º, 3º e 4º do artigo 249 e no artigo 250 do mesmo Regulamento, com as alterações introduzidas pela legislação su^{per}veniente, que, todavia, não contemplam a hipótese versada nestes autos.

Os lucros devem ter sido distribuídos, isto é, não devem estar em poder da empresa, mas transferidos a terceiros beneficiários.

E, finalmente, a incidência do imposto ocorre sobre o lucro distribuído a qualquer título ou forma, entendendo-se aqueles como denominação (lucro, dividendo, bonificações, interesses, por antecipação ou não, etc.), e esta como o instrumento da distribuição (dinheiro, ações, etc.).

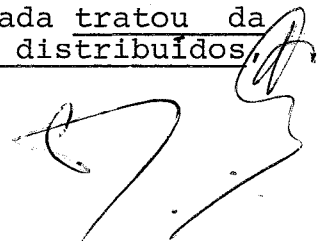
Ora, no caso destes autos, de acordo com a legislação específica existiu um lucro, que não permaneceu no patrimônio da empresa, mas foi transferido a terceiros, a título de remuneração (não se excepciona título nenhum), na forma de pagamento ou crédito.

Logo, não há como inferir que o caso concreto não retrata perfeitamente a hipótese legal de incidência do imposto sobre lucros distribuídos.

Além do mais, a regra na sistemática do imposto sobre a renda é a de utilização de normas diversas para tratar da tributação de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, não se confundindo nem a substância nem os efeitos dessas normas, de modo a atingirem simultaneamente as duas modalidades distintas de tributação.

Dentro dessa diretriz, o artigo 2º e seus §§ 1º e 2º, do Decreto-lei nº 1.351, de 24.10.74, versam específica e exclusivamente sobre a tributação da pessoa física, pois trata da classificação cedular de rendimentos auferidos por estas como diretores, administradores e conselheiros de empresa e pelos titulares de empresa individual ou sócios de qualquer espécie de sociedade, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária no caso daqueles, ou forem representadas por importância mensal fixa, paga ou creditada no ano-base, no caso destes.

Em nenhum momento a norma citada tratou da incidência do imposto sobre lucros distribuídos.



nem para alterá-la e, muito menos, para suprimi-la, tendo-se como certo que, numa ou noutra hipótese, isso se faria de forma clara, expressa e direta.

De igual maneira, aludida norma não alterou a natureza jurídica do excesso de remuneração em relação à pessoa jurídica, para a qual, embora por ficção legal, tal excesso continuou sendo lucro, qualidade na qual sofre a incidência do imposto, com base no artigo 248 do RIR/66, segundo o qual são tributados os lucros apurados de conformidade com este regulamento, constituindo-se em critério de apuração do lucro tributável as adições ao lucro real e exclusões respectivas de que tratam os artigos 243 e 245 do mesmo Regulamento, incluindo-se, entre as primeiras, o excesso de remuneração em foco.

De ressaltar, finalmente, que se a Classificação cedular dos rendimentos é geralmente determinada pelo "nomem juris" destes, a verdade é que a classificação cedular não tem força para, na empresa pagadora do excesso de remuneração de que se trata, transmutar a sua definição legal de lucro para despesa operacional, ou mesmo para despesa indedutível.

Assim, não há como se pretender que uma norma que versa exclusivamente sobre a classificação cedular da remuneração em foco, possa ter força para excluir o excesso pago a este título da incidência do imposto sobre lucros distribuídos.

De ressaltar que a Egrêgia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 22 de outubro último, por unanimidade de votos, negou provimento, nessa parte, ao recurso interposto pelo sujeito passivo, como se pode ver do Acórdão nº 101-71.381, relatado pelo Conselheiro Sylvio Rodrigues.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a tributação, como lucro distribuído, sobre o excesso de remuneração pago a diretores e membros do conselho consultivo da empresa.

Além desse acórdão, esta Câmara também se pronunciou no mesmo sentido, através do acórdão CSRF/01-0.048. Assim,

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0735/002.590/77
Acórdão nº-CSRF/01-0.095

não verificando no acórdão recorrido qualquer argumento jurídico ainda não analisado por esta Câmara, adoto, como razão de decidir, o voto proferido no acórdão nº-CSRF/01-0.013 acima citado, o qual passa a fazer parte integrante deste voto para todos os efeitos legais.

Assim sendo e face ao exposto, dou provimento ao presente recurso.



Brasília (DF), 22 de outubro de 1980.



LUIZ MIRANDA - RELATOR.