



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 01 de julho de 1983.

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.344

Recurso nº RP/104-0.096

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: LUIS GONZAGA DIAS

IR — DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS — REGIME DO DECRETO — LEI Nº 1598/77. Inteligência da nova legislação sobre distribuição disfarçada de lucros, no pertinente aos possíveis sujeitos passivos das obrigações tributárias. Contribuintes e responsáveis. Procedimentos fiscais autônomos, sem nexos causal entre si.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial. Vencidos os Conselheiros LUIZ MIRANDA e PEDRO MARTINS FERNANDES.

Sala das Sessões (DF) ., em 01 de julho de 1983

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

URGEL PEREIRA LOPES

RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, FRANCISCO AMARAL MANSO, OSWALDO SANT'ANNA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e RAUL PIMENTEL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0830/051.886/80

RECURSO Nº: RP/104-0.096

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.344

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: LUIS GONZAGA DIAS

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes apela para a Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma do Acórdão nº 104-03.324, de 07/12/82, prolatado no julgamento do recurso nº 38.734, interposto por LUIS GONZAGA DIAS.

2. Foi instaurada ação fiscal contra a pessoa jurídica ADERE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ADESIVOS LTDA, da qual o contribuinte LUIS GONZAGA DIAS era sócio.

Dentre outras matérias, tributou-se, na pessoa jurídica, distribuição disfarçada de lucros, nos exercícios de 1978, 1979 e 1980, caracterizada por empréstimos a sócios sem observância das formalidades legais.

Uma parte foi provida em primeira instância e, no pertinente aos exercícios de 1979 e 1980, ficou decidido que o crédito só poderia ser constituído contra a pessoa física beneficiária da distribuição.

3. Nestes autos tributam-se os lucros distribuídos disfarçadamente enquanto auferidos pelo sócio: rendimentos classificados na cédula "F", no exercício de 1978, e classificados na cédula

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

"H", nos exercícios de 1979 e 1980, à vista do disposto no Decreto-lei nº 1.598/77.

4. No exercício de 1978 foi mantida a tributação no acórdão recorrido. Quanto aos exercícios de 1979 e 1980, foi declarada a nulidade da decisão de primeiro grau, consoante resumido na Ementa a seguir transcrita:

"NULIDADE - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - Considera-se nula a decisão proferida no processo decorrente, na parte em que o imposto exigido no processo matriz tenha sido julgado indevido por erro na identificação do sujeito passivo."

5. Para que fiquem bem claras as razões de decidir da Douta Maioria da Colenda 4ª Câmara, convém transcrever as seguintes passagens do voto vencedor:

"Nessas condições, a situação real é a de o processo matriz foi para o arquivo, com decisão no sentido de que a empresa não devia imposto gerado pela operação que se acoima de distribuição disfarçada de lucro nestes autos, sem facultar-se, sequer, recurso voluntário à interessada, já que a decisão foi no sentido de que não havia IRPJ.

Para que tenha prosseguimento o processo contra a pessoa física dos sócios, faz-se necessário começar tudo de novo, isto é, instaurar nova ação fiscal contra a empresa para, só depois, reiniciar a ação fiscal reflexa contra os sócios no que respeita aos exercícios de 1979 e 1980.

Reiniciado o processo sobre o IPRJ (que constituirá a ação fiscal matriz), há de ser facultada nova impugnação no processo decorrente representado por estes autos, a fim de que o interessado não venha a alegar preterição de pleno exercício do direito de defesa.

Poderiam ser feitas considerações sobre se existe, mesmo, decorrência nos casos de distribuição disfarçada de lucros por intermédio de empréstimos; todavia, o próprio lançamento ou auto de infração já parte do pressuposto de existência de um processo matriz e é dentro desse enfoque que também foi lançado o exercício de 1978.

Com relação ao exercício de 1978, nada há a censurar na decisão recorrida, eis que a empresa pagou o imposto exigido sobre a distribuição disfarçada de lucro, o que implica reconhecer que houve a distribuição de lucros ao sócio. É de acen

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

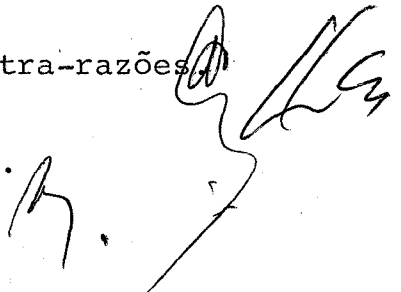
tuar-se, aqui, que o lucro disfarçadamente distribuído, através de empréstimos, representa a entrega, aos sócios, das reservas e lucros acumulados existentes e, assim, não há que confundi-los com os lucros normalmente apurados em balanço seguinte e imediatamente creditado na conta dos sócios. Daí não ser possível considerar-se o eventual imposto de renda retido na fonte sobre esses últimos lucros, para efeito de compensar o exigido sobre os lucros disfarçadamente distribuídos, pois que as incidências são independentes, com fatos geradores autônomos".

6. No seu recurso, o ilustre Procurador que o subscreve, apoiado no voto vencido do eminente Conselheiro FRANCISCO AMARAL MANSO, sustenta a independência dos feitos instaurados contra a pessoa jurídica e contra a pessoa física para concluir contra a declaração de nulidade exarada no acórdão.

7.

Não houve contra-razões.

É o relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

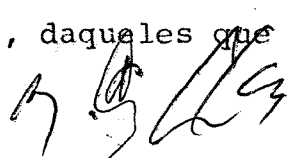
O recurso reúne as condições e requisitos necessá
rios à sua admissibilidade.

Conforme se sabe, a legislação sobre distribuição disfarçada de lucros sofreu profunda reformulação com o advento do Decreto-lei nº 1.598/77. Esse Decreto-lei, inclusive, revogou expressamente a legislação anterior sobre a matéria, consubstanciada nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.506/64 (art. 67, VI).

Recorda-se que a tributação sobre os lucros disfarçadamente distribuídos é, historicamente, uma criação da jurisprudência administrativa. Eram frequentes os litígios entre o Fisco e contribuintes, em razão de medidas tomadas por alguns destes visando a fugir ao pagamento do imposto normalmente devido. Expedientes artificiosos e ilegítimos eram utilizados em grande variedade. O Fisco, embora sabendo-se lesado, ficava, por vezes, incapacitado para agir, dada a inexistência de capitulação legal que o instrumentalizasse.

Impunha-se a definição, em lei, das hipóteses em que eram vedadas as transferências de rendimentos caracterizadores da evasão fiscal, desestimulando-as. Ademais, esses expedientes ilegítimos, muitas vezes encobertos pelo recurso abusiva às formas jurídicas disponíveis, não somente eram ruinosos para o Fisco; também serviam aos interesses pessoais de maiorias eventuais, em detrimento de minorias societárias, ou de sócios sem poder de decisão gerencial, além de enfraquecerem as próprias empresas.

Surgiu, então, a já referida Lei nº 4.506/64. Embora revogada, e não obstante a nova sistemática introduzida pelo Decreto-lei nº 1.598/77, muitos dos fundamentos básicos em que se louvou o legislador no mais recente diploma legal não se afastaram, no essencial, daqueles que orientaram legisladores e intérpretes anteriormente.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

Consoante bem explica J.L. BULHÕES PEDREIRA (Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas - Justec - Editora Ltda.- Rio, 1979, págs. 804 e segs.):

"Muitas vezes os agentes econômicos procuram, deliberadamente, dissimular a essência do ato econômico que praticam adotando forma jurídica de ato econômico de outra natureza, ou recorrendo a negócios indiretos para alcançar os verdadeiros efeitos econômicos pretendidos. As incidências tributárias são um dos principais motivos para os negócios dissimulados e indiretos.

A legislação do imposto define a aquisição da disponibilidade de lucro distribuído pela pessoa jurídica como fato gerador de diversas obrigações tributárias; o ato de distribuição de lucros cria, portanto, obrigação de pagar imposto. Além disso, para que haja lucro distribuído é necessário que a pessoa jurídica tenha antes reconhecido na escrituração a aquisição de disponibilidade de lucro, que é fato gerador de outra obrigação tributária. Daí alguns contribuintes procurarem, com o fim de evitar uma ou mais dessas incidências, disfarçar ou ocultar a natureza econômica do ato de distribuição de lucros sob a forma jurídica de outros atos econômicos.

A legislação tributária define como fatos geradores do tributo situações de fato, e não formas jurídicas. Quando a lei dispõe que a aquisição da disponibilidade de lucro distribuído é fato gerador do imposto, refere-se ao fato econômico da repartição de renda mediante ato de distribuição. Esse ato em regra é identificado pela sua forma jurídica, mas quando o contribuinte procura disfarçá-lo sob forma diferente, o mesmo ato é conceituado de modo diverso, conforme considerado na substância econômica ou na forma jurídica.

Como o fato gerador do imposto é o fato econômico, e não a forma jurídica, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do ato econômico definido na lei, ainda que revestido de forma jurídica própria de outro ato econômico.

.....

As formas de distribuição disfarçada de lucros definidas pela legislação tributária são presunções legais de que os negócios jurídicos com as características que descreve escondem o ato econômico de distribuição de lucros. Essas formas são tipificadas com base na experiência da aplicação da legislação: resultam da observação dos negócios a que os contribuintes mais usualmente recorrem com o fim de dissimular a distribuição de lucros." (Grifei)

M. L. G.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

Após o Decreto-lei nº 1.598/77, a distribuição disfarçada de lucros não mais está sujeita a alíquota agravada. A alíquota aplicável é a mesma que incide sobre os lucros apurados regularmente pela pessoa jurídica que promove a distribuição disfarçada.

No âmbito deste voto não é preciso examinar a questão da alíquota em relação às pessoas jurídicas que promovam a distribuição disfarçada e que, para seus resultados normais, possam beneficiar-se de alíquota reduzidas.

Todavia, se a lei, por presunção legal, considera que as situações caracterizadoras de distribuição disfarçada revelam lucros, ainda que apenas do ponto de vista legal, que se distribuem pela via do disfarce, como lucros não de ser considerados, perdendo importância o fato de não se enquadrarem nos conceitos clássicos de lucros empresariais. Legalmente, ao menos para os efeitos de imposto de renda, não vejo como possam ser considerados algo diferente de lucros. Nessa ordem de idéias, estou em crer que não ajuda o intérprete das vigentes regras sobre tributação da distribuição disfarçada estabelecer correlação de ordem econômica entre os lucros apurados em balanço e os lucros distribuídos disfarçadamente. Do ponto de vista jurídico-tributário, quanto a mim, o legislador afastou divergências. Pelo menos, enquanto o Decreto-lei nº 1.598/77, no particular, não for declarado inconstitucional. O fato de serem lucros por presunção legal significa, tão-somente, que o legislador optou pela técnica de legislar a seu alcance, de recorrer às presunções legais. Como às vezes recorre às ficções legais. Entretanto, editado o diploma legal, entrado em vigor e aplicável, as presunções legais são conteúdo das regras jurídicas como qualquer outro. O que não perde substância pelo fato de a presunção ser relativa ou absoluta.

Assim, os atos ou fatos econômicos que impliquem distribuição disfarçada revelam, não obstante por presunção legal, a "realização" de lucros pela pessoa jurídica, lucros esses que, além de realizados, portanto, dando causa ao respectivo fato gerador, são distribuídos, dando origem a outro fato gerador, correspondente à sua percepção pelos respectivos beneficiários.

M. L. S.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

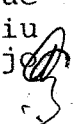
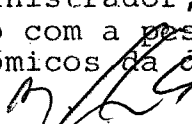
Na hipótese, digamos, de aquisição, pela pessoa jurídica, de bem pertencente a sócio, por valor notoriamente superior ao de mercado, o que os sujeitos passivos podem oferecer, em ordem a elidir a presunção, é, precisamente, a prova de que não foi pago preço superior ao de mercado. Se o lograrem, não desfazem somente a presunção legal relativa, mas a hipótese de incidência, ou o suporte fático da regra jurídica que incidiria se, de fato, tivesse ocorrido, realmente, a aquisição por valor notoriamente superior ao de mercado. Nisso tudo não se pretende originalidade, senão deixar exemplificado como a presunção legal, uma vez contida na norma sobre ela construída, é conteúdo da regra jurídica.

Por conseguinte, o ato ou fato econômico apto a ser juridicizado pela regra jurídica incidente na distribuição disfarçada, seria, normalmente, revelado na escrituração mercantil, denunciando, para os efeitos de tributação, a aquisição da disponibilidade de lucro, sujeito à tributação normal. Para escapar a essa tributação, a pessoa jurídica recorre a formas jurídicas diversas das normais, pretendendo, dessa maneira, dissimular o conteúdo econômico, e também jurídico, do ato ou fato que a lei define como fato gerador do tributo. Uma vez desmascarado o artifício, temos tipificado o fato gerador nas hipóteses legais de distribuição disfarçada de lucros.

Considerada a conhecida distinção entre a personalidade jurídica da sociedade e a de seus sócios, temos que a irregularidade foi praticada com a participação da pessoa jurídica, de modo que, à luz da referida destinação, seria a pessoa jurídica a responder pelo imposto por ela devido, multa e acréscimos legais porventura exigíveis.

Entretanto, o Decreto-lei nº 1.598/77 perfilhou orientação diversa, consoante se lê nos dispositivos do RIR/80 abaixo transcritos:

"Art. 371 - Nos casos do artigo 367, o lucro distribuído disfarçadamente será tributado com rendimento, classificado na cédula H da declaração de rendimentos do administrador, sócio ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

parente ou dependente auferiu esses benefícios, o qual responderá também pelo imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica (Decreto-lei nº... 1.598/77, art. 62, § 1º."

"Art. 373 - O acionista controlador será também responsável pelo imposto e multa devidos pela pessoa jurídica em decorrência da distribuição disfarçada de lucros (Decreto-lei nº 1.598/77, art.62, § 3º)".

Aliás, a própria Exposição de Motivos que encaminhou o projeto do referido Decreto-lei nº 1.598/77 anunciou:

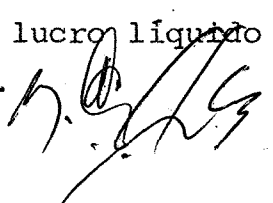
"Na definição dos responsáveis pelo imposto devido em razão da distribuição disfarçada de lucros, o projeto adota a orientação de impor o ônus do imposto aos beneficiários dos lucros distribuídos disfarçadamente e não à pessoa jurídica que sofreu o prejuízo".

Portanto, cabe definir:

- a) em que situações há imposto devido pela pessoa jurídica a ser pago pelo responsável;
- b) em que situações há imposto devido pela pessoa jurídica a ser pago por ela própria;
- c) em que situações há imposto devido nas declarações de rendimentos do administrador, sócio ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica.
- d) quem é o sujeito passivo nas situações acima, para os efeitos do procedimento administrativo fiscal e lavratura de auto de infração.

Inciso I do art. 367: "aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada."

A diferença entre o valor de mercado e o da alienação será adicionada ao lucro líquido do exercício, nos termos do art. 370, I, do RIR/80.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

Como se um bem cujo valor de mercado é 1000 fosse alienado por 500. A lei considera que o verdadeiro preço da alienação foi 1000, mas a empresa, recorrendo a artifício, fez constar o preço de 500 para distribuir os outros 500 como lucro. Esse lucro, realizado na pessoa jurídica, ainda não oferecido à tributação nela deve ser tributado à alíquota normal, daí a obrigatoriedade de ser adicionado ao lucro líquido.

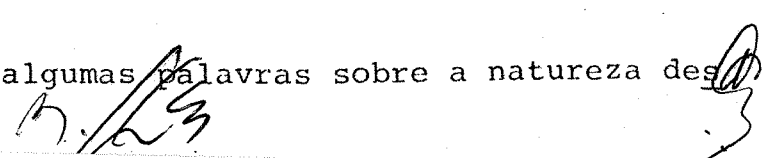
Evidentemente, se a infração é detectada anos depois, por ação do Fisco, a adição ao lucro líquido é meramente para efeitos tributários.

Pois, na prática, não é de se esperar que a pessoa jurídica adicione espontaneamente ao lucro líquido do exercício social da alienação o valor da referida alienação. Aliás, se o fizesse, uma de duas: (a) ou não se caracterizaria distribuição disfarçada de lucros, ou (b) não haveria exatidão do lucro líquido, a menos que, nesta última hipótese, se esclarecesse que a diferença adicionada ao lucro líquido já fora distribuída.

Portanto, os 1000 do valor de mercado vão integrar o lucro líquido, por força da tipificação da hipótese de incidência do inciso I do art. 367 do RIR/80. Metade, ou seja, os 500 que a pessoa jurídica declinou como sendo o preço da alienação, integram o próprio lucro líquido contábil, mediante a repercussão que causarem neste, segundo as regras de apuração do ganho havido em relação ao valor pelo qual o bem alienado figurava no ativo. A outra metade, ou seja, os 500 que a lei considera lucros distribuídos disfarçadamente, e que, por isso mesmo, saídos da empresa, são adicionados para efeitos de tributação, pura e simplesmente, e não sofrem qualquer injunção do valor pelo qual o bem estava escriturado no ativo.

Mas, embora o imposto seja devido pela pessoa jurídica, o responsável pelo seu pagamento é o administrador, sócio ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica, nos termos do art. 371 do RIR/80.

Convém aduzir algumas palavras sobre a natureza des



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

sa responsabilidade.

Conforme se ensaiou de demonstrar, trata-se de imposto sobre lucros realizados pela pessoa jurídica. Sem destoar do art. 43 do CTN, lucros em virtude de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária. Não há dúvida quanto ao sujeito ativo (=credor). Quanto ao sujeito passivo, começemos por consultar o C.T.N., cujo art. 121 dispõe:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte quando tenha relação pessoal direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

À vista, principalmente, do inciso II acima, conjugado com o art. 371 do RIR/80, não parece haver margem a dúvidas de que o sujeito passivo, no âmbito deste voto, relativamente ao imposto e multa devidos pela pessoa jurídica, só pode ser o administrador, sócio ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo parente ou dependente auferiu esses benefícios.

Não obstante, aqui e ali têm sido suscitadas algumas questões sobre a natureza dessa responsabilidade, pelo que não será demasiado alinhar algumas breves considerações a respeito.

Responsabilidade solidária não é. Não há interesse comum, da sociedade distribuidora e das pessoas ligadas, ou dos acionistas controladores, na situação que constitui o fato gerador. Pelo contrário, há interesse dos beneficiários que colide com o da pessoa jurídica, desde que a própria legislação sobre o assunto tem

[Handwritten signature]

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

subjacente o princípio de que há prejuízo para a empresa.

Também não há indicação expressa na lei estabelecendo a solidariedade.

Responsabilidade por sucessão também não é. Não es tão presentes os pressupostos que autorizam a transferência da responsabilidade por sucessão.

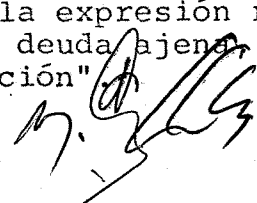
Igualmente não é o caso de responsabilidade pessoal a que alude o art. 131 do C.T.N., consoante se depreende facilmente de sua simples leitura.

Não se trata, de igual modo, da responsabilidade de terceiros nos termos em que está delineada no art. 134 do C.T.N., eis que não parte do pressuposto de que há "impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte."

Exclui-se, da mesma maneira, a responsabilidade por infrações do art. 136 do CTN, mais pertinente aos casos em que, em bora sem prejuízo para a Fazenda, a exigência legal não foi cumpri da nos termos da lei.

Distinção que se faz, ora na legislação ora na doutrina, é entre responsáveis por dívida própria e responsáveis por dívida alheia. Giuliani Fonrouge, in "Derecho Financiero", vol I, 2ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1973, pág. 416 assinala:

"Por nuestra parte, consideramos sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona individual o colectiva que por disposición de la ley esté obligada al cumplimiento de la prestación, ya sea a título propio o ajeno; y llamamos deudor a quien deba satisfacerla a título propio, prefiriendo esa expresión a la de contribuyente generalmente utilizada, por que esta última la reservamos para el sujeto del tributo, sin desconocer que en la generalidad de los casos el contribuyente del tributo es el deudor de la obligación tributaria que de aquél emana; finalmente, designamos con la expresión responsable a quien debe atender una deuda ajena, ya en actuación paralela o por sustitución"



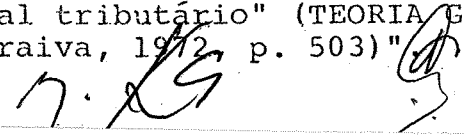
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

Rubens Gomes de Souza, in Pareceres - 3 Imposto de Renda, Resenha Tributária, São Paulo, 1976, págs. 289/9, depois de assinalar que o C.T.N. englobou em apenas uma figura (O "responsável") todas as hipóteses de sujeição passiva indireta que descreveu em seu "Compêndio" em dois tipos: "transferência" e "substituição", esclarece:

"3/3.5 - A sujeição passiva indireta por transferência ocorre quando a obrigação, depois de ter surgido contra um sujeito passivo (direto), passa a recair sobre outro sujeito passivo (indireto) em virtude de um fato superveniente. Este, por sua vez, pode classificar-se em três tipos: (a) solidariedade, quanto à parte do débito, cabente aos demais devedores comuns, que o fisco cobra integralmente de um deles (CTN, arts. 124-125), (b) sucessão, quanto ao débito do sucedido, assumido ou transferido ex lege ao sucessor (CTN, arts. 129-133), (c) responsabilidade (em senso estrito), quando a lei põe a cargo de um terceiro o débito não solvido pelo sujeito passivo direto, ou dele incobrável (CTN, arts. 134-135).

3/3,6 - A sujeição passiva indireta por substituição ocorre quando, diversamente das hipóteses de transferência, a lei dispõe, desde logo e independentemente de qualquer circunstância superveniente ao fato gerador, que o tributo seja pago por pessoa diversa da aquela que seria o sujeito passivo direto. Esse imediatismo da sujeição passiva indireta por substituição, que decorre de simples determinação legal, já por si demonstra que essa providência da lei tem por base a própria natureza da incidência. No livro antes citado, dou como exemplo, precisamente, o caso do imposto sobre rendimentos ao portador, em que, sendo impossível a sujeição passiva quanto ao beneficiário, a lei a prevê desde logo quanto à fonte. Esta hipótese — e também a do beneficiário domiciliado no estrangeiro — seriam os casos típicos: mas nada impede que, pelas outras razões de política fiscal, de organização financeira, ou de comodidade administrativa já referidas (supra: 3/1.4), a lei disponha da mesma forma em hipóteses atípicas."

Por sua vez, Alfredo Augusto Becker, in "Teoria Geral do Direito Tributário", 2ª ed., Saraiva, 1982, pág. 503, leciona:

"Existe substituto legal tributário, toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo, de cuja renda ou capital a hipótese de incidência à fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo, (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário" (TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, Saraiva, 1982, p. 503) 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80

Acórdão nº CSRF/01-0.344

A adotar-se a dicotomia responsáveis por dívida alheia, ou transferência, e responsáveis por dívida própria, ou por substituição, teríamos, no caso da distribuição disfarçada de lucros a figura do responsável por dívida própria ou por substituição. Ademais, o substituto de que se trata tanto sofre a sujeição jurídica como o encargo econômico do tributo.

Nessa linha de pensamento, uma conclusão desde logo ressalta: é que a pessoa jurídica que distribui lucros disfarçadamente nada tem a ver com a relação jurídico-obrigacional pertinente ao imposto de renda, multa e acréscimos legais que incidam sobre os lucros assim distribuídos.

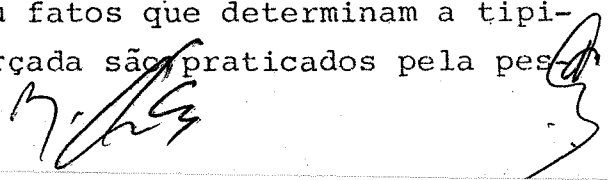
Consequentemente, contra ela não pode ser efetuado o lançamento tributário de qualquer espécie.

Como não é, em momento algum, sujeito passivo da obrigação tributária, nem, ao menos, responsável por infração, nenhuma sanção lhe pode ser imposta. Ressalve-se, talvez, a hipótese de o beneficiário dos lucros distribuídos ser residente ou domiciliado no exterior, cuja análise não é necessário fazer neste voto.

De modo que, qualquer auto de infração contra a pessoa jurídica, que culmine com lançamento pelo fato da distribuição disfarçada de lucros a residentes ou domiciliados no Brasil é, no mínimo, ineficaz por erro na identificação do sujeito passivo.

Nessa ordem de idéias, chego à conclusão de que o lançamento do imposto devido em decorrência da realização dos lucros, revelada pela distribuição disfarçada, deverá ser efetuado identificando como sujeito passivo uma das pessoas enumeradas no art. 367 do RIR/80.

Essa situação tem ensejado alguma perplexidade tendo em consideração que os atos ou fatos que determinam a tipificação legal da distribuição disfarçada são praticados pela pes-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/051.886/80

Acórdão nº CSRF/01-0.344

soa jurídica estão relacionados com documentos ou registros contábeis que só a pessoa jurídica possui, o que poderá dificultar a defesa dos responsáveis nos processos fiscais contra eles instaurados. Pois, po de dar-se o caso de esses responsáveis, autuados a qualquer altura do quinquênio decadencial, não mais estarem ligados à pessoa jurídica quando sobrevenha o lançamento tributário e, inclusive, nem mantenham relações amistosas com seus dirigentes de então.

Creio que o problema é mais aparente do que real.

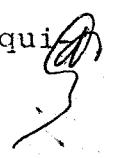
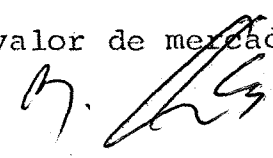
Com efeito, qualquer procedimento fiscal digno do nome há de estar suficientemente instruído para possibilitar ampla defesa do contribuinte contra quem for instaurado.

No caso, os elementos de prova, informações etc., necessários e suficientes para embasar o lançamento, hão de ser colhidos junto à pessoa jurídica. Esta, embora não seja sujeito passivo da obrigação tributária, não está imune a diligências determinadas para se colherem elementos tidos por necessários, ou a intimações para prestar os esclarecimentos desejados. Enfim, dispõe a fiscalização, no exercício de suas funções e atribuições legais, de recursos suficientes para instruir adequadamente os processos instaurados contra os contribuintes responsáveis, de modo a afastar quaisquer hipóteses de cerceamento do direito de defesa, sob pena de o feito fiscal não poder prosperar.

Quanto à inclusão dos rendimentos correspondentes aos lucros distribuídos mediante disfarce na cédula H das declarações do administrador, sócio ou titular (art. 371 do RIR/80), não há dúvida que deriva do fato gerador correspondente à percepção desses lucros, em que os beneficiários são contribuintes e não responsáveis.

Inciso II do art. 367: "adquire, por valor noto—riamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada.

A diferença entre o valor de mercado e o da aquisi



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

sição não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão (art. 370, II, do RIR/80).

Assim, se a pessoa jurídica adquiriu por 1000 o que valia 500, a diferença de 500 corresponde, por presunção legal, a lucros realizados e distribuídos e, de modo algum, a desembolso para aquisição do bem.

Como se o custo efetivo do bem fosse 500 e os ou—tros 500, por artifício, fossem lucros da empresa distribuídos disfarçadamente.

Detectada a irregularidade da operação, a diferen—ça de 500 sofre a tributação, desde que se trata de lucros ainda não tributados na pessoa jurídica, cujo lançamento e exigibilidade terão como sujeito passivo o responsável por substituição, adminis—trador, sócio ou titular.

Quanto à tributação por inclusão na cédula H tam—bém não há dificuldades legais.

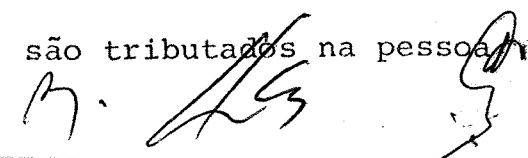
Porém, nesta hipótese do item II do art. 367 do RIR/80 há considerações adicionais a fazer.

No inciso I, acima analisado, impõe-se a adição ao lu—cro líquido do exercício social da alienação, e não ocorrem outras re—percussões nos exercícios subsequentes.

Não assim no caso do inciso II.

Com efeito, se figurarmos a aquisição de bem do ativo imobilizado por 1000, cujo valor de mercado era 500, vamos ter o bem contabilizado por 1000, embora o custo tenha sido, apenas, de 500, e a diferença de 500 corresponda a lucros realizados e distri—buídos.

Esses lucros, como vimos, são tributados na pessoa



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80

Acórdão nº CSRF/01-0.344

jurídica, pela sua realização, mas com o encargo tributário suportado pelo responsável, e são tributados na declaração de rendimentos deste, na cédula H, pelo fato jurídico de sua percepção.

Ora, mantido o bem no Imobilizado pelo valor de 1000, há repercussões no lucro real da pessoa jurídica, em exercícios seguintes, pelo fato — digamos — da depreciação feita sobre 1000, ao invés de apenas sobre 500.

Dai, imposto de renda pago a menor pela pessoa jurídica, indiretamente relacionado com a distribuição disfarçada.

Põe-se, então, a questão de definir se os beneficiários da distribuição disfarçada seguem respondendo, ano a ano, pelas parcelas do imposto de renda não pagas pela pessoa jurídica, pela depreciação continuada e diferenças de correção monetária derivadas de o bem ter sido contabilizado por 1.000.

Creio que as dúvidas hão de ser elucidadas tendo-se em conta que a um fato gerador relacionado com a realização e distribuição disfarçada, por cujo imposto os beneficiários são responsáveis, corresponde um outro fato gerador, pela percepção desses lucros, cujo imposto os beneficiários pagarão, como contribuintes. Qual moeda de duas faces, a que a lógica impõe simetria, não há lugar para distribuição de lucros se não há beneficiário desses lucros, como também não há sentido em se falar em lucros auferidos se não houve a respectiva distribuição, seja em termos reais, seja por presunção legal.

Nessa linha de raciocínio, o fato gerador ocorrido pela realização de lucros, na pessoa jurídica, revelada, a realização, pela distribuição disfarçada por presunção legal, que considerou a diferença de 500 lucros distribuídos e não custo, é que tem como sujeito passivo — responsável, por substituição — o administrador, sócio ou titular. Outras hipótese que ensejem diferença de tributo, determinadas pela repercussão no lucro real das pessoas jurídicas, ainda que correlacionadas com o fato que tipificou a distribuição disfarçada, muitas vezes por não terem sido feitas retificações contábeis adequadas etc., já não têm como fato gerador

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/051.886/80

Acórdão nº CSRF/01-0.344

dor a realização de lucros e a sua distribuição.

O fato gerador da distribuição disfarçada é um fato econômico que, por presunção legal, tipifica a distribuição. Se há distribuição, houve necessariamente realização. Por isso, entendendo que o imposto incide sobre a realização, na medida em que se trata de imposto sobre a renda, e não sobre a distribuição.

Aliás, a hipótese do inciso V do art. 367 do RIR/80, inserida no mesmo contexto, é bem clara no sentido de que considera distribuídos, nos casos que especifica, lucros realizados. Inclusive, já tributados, consoante veremos adiante.

Por outro lado, as diferenças de imposto devidas em exercícios seguidos, enquanto se fizer depreciação do bem ativado por 1000, ao invés de 500, quer dizer, a depreciação indevida sobre os 500 correspondentes à diferença entre o valor de mercado e o preço pago na aquisição, têm como fato gerador uma depreciação indevida, ou uma dedução do lucro real de despesas de depreciação vedada por lei. Não a realização de lucros, como também não a sua distribuição.

Se, não obstante ativados 1000, se fizesse a depreciação de apenas 500, e este mesmo valor fosse tomado para correção do Ativo, não haveria repercussão no lucro real. Logo, essa repercussão, quando há, não tem como fato determinante a realização de lucros nem sua distribuição disfarçada.

Ademais, o administrador, sócio ou titular que realizou o negócio com a pessoa jurídica e que vem a ser o sujeito passivo responsável, nos termos do art. 371 do RIR/80, não é beneficiário de coisa alguma pela depreciação indevida acima mencionada, nada recebe e nada tem a incluir na sua declaração de rendimentos, pelo fato da depreciação e correção monetária calculadas sobre a tal diferença.

Digamos que o bem é depreciable em 10 anos. Estando contabilizados por 1000, e feitas as depreciações de 1/10 por

7. LG 3

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

ano, 50 são dedutíveis e 50 indedutíveis. Se a pessoa jurídica deduzir os 100, cada ano, todos os anos haveria a diferença de imposto a cobrar, possível de lançamentos de ofício sucessivos.

Ora, se o administrador, sócio ou titular que contratou o negócio da distribuição disfarçada, fosse o responsável pelas tais diferenças de imposto poder-se-ia chegar a situações estranhas. A pessoa jurídica, por qualquer razão que pode ser, inclusive, resultante de animosidade para com a pessoa ligada não mais integrante de seus quadros, decide prosseguir na depreciação e consequente dedução indevidas, ciente de que não responderia pelos respectivos encargos fiscais, inclusive — o que não é fantasia — com o intuito de onerar o ex-administrador, ex-sócio ou ex-titular, ano após ano.

Além disso, se a pessoa ligada desaparecer, por falecimento, ou ausentar-se do País em caráter definitivo, ficaria praticamente impossível o lançamento do imposto.

Esses exemplos, pelo que revelam capaz de conduzir a situações absurdas, desautorizam, de vez, interpretações tendentes a considerar que todo e qualquer imposto devido pela pessoa jurídica, de algum modo relacionado com a distribuição disfarçada de lucros, deva ter como sujeito passivo responsável o administrador, sócio ou titular.

Na verdade, o fato da depreciação indevida (assim como o da amortização, ou exaustão, ou correção monetária das contas do balanço) constitui ato de gestão empresarial só indiretamente relacionado com a distribuição disfarçada, de única e exclusiva responsabilidade da pessoa jurídica, não do administrador, sócio ou titular que, inclusive, pode ter deixado a empresa. A tributação daí decorrente tem como fato gerador outra situação que não aquela que determinou a tributação pela realização e distribuição disfarçada dos lucros, conforme já mencionei linhas atrás.

Assim, a sujeição passiva como responsável somente pode ocorrer uma vez, no exercício em que se concretizar o fato gerador denunciado pela distribuição disfarçada. O mesmo em que ocor

H. LG

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

re o fato gerador pela percepção desses lucros.

Já o imposto devido em função das repercussões no lucro real somente pode ter como sujeito passivo (contribuinte) a própria pessoa jurídica. Sem reflexo na pessoa do sócio.

Inciso III do art. 367: "perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição."

De acordo com o inciso III do art. 370 do RIR/80, a importância perdida não será dedutível.

É como se o sinal ou depósito em garantia não fosse, de fato, sinal nem depósito em garantia, mas distribuição de lucros sob o disfarce de sinal ou depósito em garantia, cuja "perda", na realidade, já estava nas intenções da pessoa jurídica e da pessoa ligada.

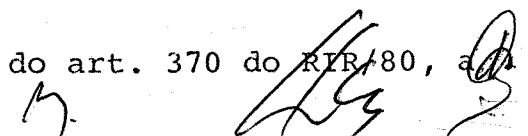
Se o negócio fosse real e verdadeiro a perda seria dedutível. Tomando-o a lei como forma de distribuição disfarçada, inadmite a dedução, o que enseja a tributação do respectivo valor na pessoa jurídica.

Responde o administrador, sócio ou titular que contratou o negócio, pelo imposto da pessoa jurídica, como também incluirá o valor da perda na cédula H de sua declaração de rendimentos.

Não há repercussão, na pessoa jurídica, em exercícios subsequentes.

Inciso IV do art. 367: "transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia."

De acordo com o inciso I do art. 370 do RIR/80, a



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80

Acórdão nº CSRF/01-0.344

diferença entre o valor de mercado e o da alienação será adicionada ao lucro líquido do exercício.

Solução em tudo idêntica à do inciso I do art. 367, vista acima.

Inciso VI do art. 367: "paga a pessoa ligada alugueis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado".

Inverto a ordem na análise dos incisos do art. 367, antecipando o inciso VI ao V, dadas as peculiaridades deste último.

Manda o inciso V do art. 370 do RIR/80 que o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível.

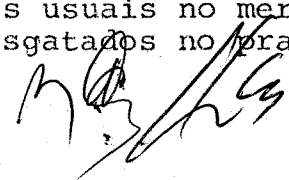
Solução absolutamente idêntica à preconizada para o inciso III, já examinada.

Inciso V do art. 367: "empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros".

De acordo com o inciso IV do art. 370, "a importância mutuada em negócio que não satisfaça às condições dos parágrafos 1º e 2º do mesmo artigo será, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal."

Para os objetivos deste voto, a parte dos parágrafos 1º e 2º do art. 367 que interessa é a consubstanciada na letra "b" do parágrafo 1º, a saber:

"b) aos negócios de mútuo contratados por escrito, com estipulação de juros e correção monetária nas condições usuais no mercado financeiro e que sejam resgatados no prazo máximo de 2 (dois) anos".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80

Acórdão nº CSRF/01-0.344

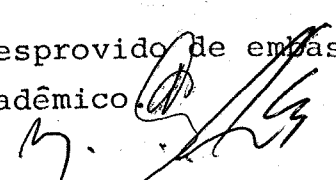
A hipótese do inciso V do art. 367 é a única em que o fato da distribuição disfarçada não dá causa à cobrança de imposto do titular, sócio ou administrador como responsável do imposto devido pela pessoa jurídica, precisamente porque os lucros acumulados ou as reservas de lucros, antes de serem distribuídos sob a forma de empréstimos, já haviam sido submetidos à tributação normal na pessoa jurídica que os apurou (os lucros) ou as formou (as reservas). Mesmo porque a reformulação introduzida pelo Decreto-lei nº 1598/77 não contemplou hipótese de apuração de lucros ou formação de reservas posteriormente ao empréstimo, prevista na legislação anterior (art. 72, § 2º da Lei nº 4.506/64).

No regime do Decreto-lei nº 1.598/77 os lucros acumulados ou as reservas de lucros têm de existir à data do empréstimo. Se os lucros são acumulados vêm de exercício social encerrado antes do empréstimo, e o imposto de renda a que estava sujeita a pessoa jurídica que os apurou incidiu automaticamente, com a ocorrência do fato gerador, independentemente do destino que lhes viesse a ser dado, sendo irrelevante a defasagem, de ordem temporal, entre o fato gerador, a apresentação da declaração de rendimentos e o recolhimento. Cuidando-se de reservas de lucros, a situação é idêntica.

É óbvio que uns empréstimos podem ocorrer depois que o imposto sobre os lucros já foi recolhido pela pessoa jurídica, enquanto que outros podem ter lugar numa data qualquer entre o fato gerador, ou a deliberação quanto a seu destino e a data do lançamento do imposto, concomitante à apresentação da respectiva declaração de rendimentos.

Neste último caso, como a distribuição disfarçada antecede o pagamento do imposto pela pessoa jurídica, poder-se-ia cogitar que a pessoa jurídica deveria subtrair do imposto a recolher o montante correspondente aos lucros que distribuiu disfarçadamente, desde que o responsável pelo pagamento dessa parcela de imposto seria seu titular, sócio ou administrador.

Esse ponto de vista não seria desprovido de embasamento lógico e jurídico, ao menos para debate acadêmico.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

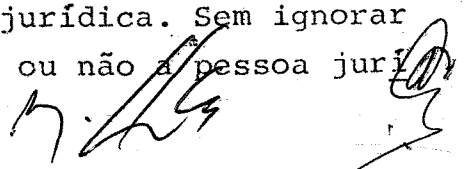
Todavia, quer-me parecer que há melhor interpretação das normas jurídicas em exame.

Com efeito, é preciso não esquecer que, enquanto nas outras hipóteses do art. 367 os lucros realizados na pessoa jurídica são revelados por operações efetuadas no curso do ano-base, vale dizer, antes de ocorrido o fato gerador relativo ao exercício social, no caso do inciso V os lucros que possam ser objeto de distribuição disfarçada são lucros efetivamente apurados em balanço. Resulta daí que esses lucros apurados em balanço sofrem de imediato a incidência da regra jurídica tributante, que tem por sujeito passivo a própria pessoa jurídica, fato esse que não deixa de ser só porque o lançamento e a consequente exigibilidade apenas tenham lugar mais tarde, no exercício financeiro correspondente.

Dessa maneira, enquanto nas outras hipóteses o fato gerador é anterior ao fecho do ano-base, revelado que é pela distribuição disfarçada, nos empréstimos do inciso V o fato gerador ocorre antes da tributação. Ora, segundo creio, ocorrido determinado fato gerador, já estão reunidos os pressupostos legais da obrigação tributária, nomeadamente quanto aos polos da relação jurídico-obrigacional. Sem minimizar o conteúdo do lançamento, nem a sua relevância, não é através dele que se constitui o sujeito passivo da obrigação.

De modo que, ocorrido o fato gerador relativo à apuração de lucros em balanço, cujo sujeito passivo é, necessariamente, a pessoa jurídica que os apurou, não vejo como a posterior distribuição disfarçada pudesse apagar tudo isso para fazer surgir das cinzas outra relação jurídico-tributária em que o titular, sócio ou administrador passasse a ser o sujeito passivo na qualidade de responsável, na configuração analisada linha acima.

Ademais, teríamos tratamento jurídico desigual para situações essencialmente iguais, conforme a pessoa jurídica tivesse ou não submetido à tributação os lucros acumulados ou as reservas de lucros à data do empréstimo. Lucros esses que, de qualquer maneira, haveriam de ser tributados na pessoa jurídica. Sem ignorar o aspecto de que, algumas vezes, o fato de ter ou não a pessoa jurídica



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/051.886/80

Acórdão nº CSRF/01-0.344

dica recolhido o imposto decorreria de diferentes prazos para apresentar as declarações de rendimentos, diversos têrminos dos exercí-cios sociais, e assim por diante. Sem se esquecer os problemas re-lacionados com o pagamento dos duodécimos e a atual sistemática de antecipação de imposto das pessoas jurídicas.

Esses e outros problemas recomendam, a meu ver, que a interpretação mais acertada, na espécie, está em considerar a pessoa jurídica como sujeito passivo do imposto devido pelos lucros a-purados, e depois distribuídos disfarçadamente, ainda que não tenha efetuado o recolhimento à data da distribuição.

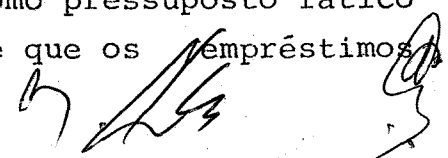
Não é obstáculo sério a esse entendimento a genera-lização feita no art. 371 do RIR/80 sobre a responsabilidade do ti-tular, sócio ou administrador, pelos "casos do art. 367", dando a impressão de que estariam incluídos todos os incisos desse art. 367. Quando o texto legal manda que a responsabilidade é pelo "imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica" parece-me óbvio con-cluir que a responsabilidade inexistente quando o imposto não for devi-do, e não há imposto devido se já foi pago, o que chega a ser au-têntico truismo.

No entanto, se é fato que o titular, sócio ou ad-ministrador nunca será sujeito passivo responsável por esse imposto, é inegável que será o contribuinte pelo imposto devido em função da inclusão do valor do empréstimo na cédula H de sua declaração.

Quanto aos reflexos da correção monetária feita pela manutenção indevida, no patrimônio líquido, da parcela já dis-tribuída disfarçadamente, a situação é absolutamente idêntica ao que foi visto a propósito do inciso II do art. 367.

A respeito do caso dos empréstimos a titular, sócio ou administrador, há outros aspectos que talvez seja útil apro-veitar o ensejo para deixar clarificado meu ponto de vista.

Temos que a lei estabelece como pressuposto fático para a incidência da regra jurídica tributante que os empréstimos



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

sejam resgatados em prazo igual ou inferior a 2 (dois) anos. O importante é o fato do resgate e não a disposição contratual a respeito do prazo. De modo que o contrato pode estabelecer prazo inferior, igual ou superior a 2 (dois) anos, que o pressuposto legal da tipificação da distribuição disfarçada somente poderá verificar-se tendo em consideração a data do efetivo resgate. Do contrário, se prevalecesse o prazo do contrato sobre o efetivo resgate, fácil seria elidir a tipificação legal, bastando consignar, no contrato, prazo igual ou inferior a 2 (dois) anos, mesmo que não houvesse intenção de resgatar, ou que se deixasse o resgate para quando conviesse.

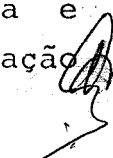
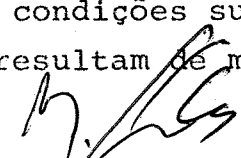
O que se não pode admitir é que nuns casos prevaleça o contrato e noutros o efetivo resgate.

Suponhamos contrato escrito inatacável quando aos requisitos do §, 1º, "b", do art. 367 do RIR/80. Se o contrato fixasse prazo de resgate superior a 2 (dois) anos, já a fiscalização talvez se sentisse autorizada a lançar o imposto, de imediato. Se o resgate viesse a ocorrer antes dos 2 (dois) anos, não obstante o prazo contratual, é possível que se entendesse que permanecia caracterizada a distribuição disfarçada. Por outro lado, se esse mesmo contrato estabelecesse prazo de resgate igual ou inferior a 2 (dois) anos, tudo estaria bem, por atendidos os requisitos legais. Passados os 2 (dois) anos, e não tendo ocorrido o resgate, então a fiscalização entenderia desobedecido o texto da lei, e lavraria o auto de infração.

Quer dizer: umas vezes guiando-se pelo contrato, outras pelo efetivo resgate. Isso é incorreto, como se verá.

Há quem veja no prazo de resgate condição ou termo potraindo a eficácia do ato ou negócio jurídico, por manifestação de vontade dos contratantes. Nessa linha de pensamento, o empréstimo seria feito sob condição, entendendo-se ocorrido o fato gerador na forma preconizada nos arts. 116 e 117 do CTN.

O art. 117 do CTN alude às condições suspensiva e resolutória. Como se sabe, essas condições resultam de manifestação



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

da vontade dos contraentes. Nem sempre a sua implementação depende da vontade das partes. Mas sempre sua fixação resultará de manifestação de vontade.

Nessa linha de raciocínio, teríamos contrato de empréstimo subordinado à condição de que seu resgate se efetuassem dentro de 2 (dois) anos. Não efetuado o resgate, nesse período, teríamos distribuição de lucros.

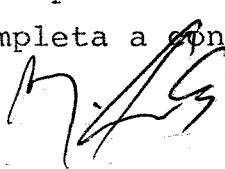
As condições atuam no plano da eficácia.

Sendo suspensiva, o contrato não produz efeitos até sua implementação. No caso do empréstimo, teríamos contrato ineficaz enquanto não impleta a condição. De modo algum me parece possível que um contrato de empréstimo, subordinado a condição suspensiva, se transforme em distribuição disfarçada de lucros apenas porque a condição, inserida nesse contrato, não foi implementada. Ademais, o prazo estabelecido para o resgate da importância mutuada jamais pode ser tomado como condição. É prazo para adimplemento da obrigação do mutuário, e não requisito para completar o suporte fático do ato ou fato a ser juridicizado pela incidência da regra jurídica de regência.

Se a condição fosse resolutória, o contrato seria eficaz desde sua concretização até o implemento da condição. O decurso dos 2 (dois) anos sem o resgate retiraria toda a eficácia, "ex nunc", do negócio jurídico do empréstimo. Quando há retirada de toda a eficácia, sem possibilidade de seu ressurgimento, fica afastada a posterioridade eficaz do ato jurídico mas não a sua existência anterior, nem os efeitos que produziu antes do implemento da condição.

Há distinções a fazer em relação à nulidade.

De modo que empréstimo houve, eficaz, até o implemento da condição. Porém, nada tendo sido estabelecido pelos contraentes quanto a outras consequências do implemento da condição resolutória, não há como considerar que, impleta a condição resolutória,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

tória, exsurge distribuição de lucros, por ajuste contratual.

Na verdade, a tributação a título de distribuição disfarçada de lucros decorre de presunção legal, não de disposição negocial entre mutuantes e mutuários, condicional ou incondicional.

Inegavelmente, na hipótese legal dessa distribuição estão inseridas "condiciones iuris", que são conteúdo de regras jurídicas e não condições negociais.

As "condições iuris" são estabelecidas pela lei, e pressupostos da existência (quase sempre) e da eficácia do ato ou fato jurídico. Doutra parte, as condições são estabelecidas pelos manifestantes da vontade e pressupõem eficácia.

Não pode haver dúvidas de que as condições enumeradas no art. 117 do CTN não são "condiciones iuris".

Ora, todos os requisitos do § 1º, letra "b", do art. 367, do RIR/80, são "condiciones iuris". Como são cumulativos, observados todos eles, temos empréstimo, não tributado. Inobservado qualquer deles, fica configurado o fato da distribuição disfarçada, que é juridicizado pela imediata incidência das regras jurídicas de tributação.

Nem todos os pressupostos fáticos têm que ocorrer simultaneamente.

Digamos que há contrato escrito e juros ou encargos na forma da lei. Falta verificar o efetivo resgate, para o que é necessário aguardar o término do prazo. A relação jurídica da distribuição fica no estado de parálise. Expirado o prazo de resgate sem que este tenha sido efetivado, há inobservância da regra sobre o empréstimo e incidência da regra sobre distribuição disfarçada. Verifica-se a chamada retroeficácia, que não é retroatividade da lei, mas retroatividade da eficácia, tratando-se de fatos jurídicos.

No magistério de PONTES DE MIRANDA (Tratado de D



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/051.886/80

Acórdão nº CSRF/01-0.344

reito Privado, Tomo V, 3ª ed., Borsoi, Rio, 1970, págs. 82/83):

"Ou houve o fato a e o fato b, esperando-se o fato c, para que, integrado o suporte fático a + b + c, o fato jurídico seja no momento a, ou no momento b, ou para que o fato jurídico tenha eficácia desde o momento a, ou desde o momento b; ou houve o fato a, e o fato b, esperando-se o fato c, para que, rōto o suporte fático a + b, o fato jurídico deixe de ter sido como se esperava no momento a, ou no momento b, ou deixe de ter tido eficácia" (Grifei).

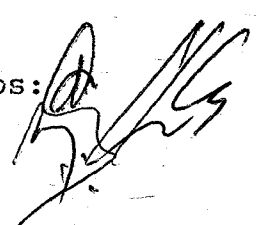
Por conseguinte, ainda que tudo o mais caracterize empréstimo, a superveniência do não-resgate no prazo de 2 anos desconstitui o que era empréstimo para transformá-lo em distribuição disfarçada, com aplicação da retroeficácia.

Esse raciocínio parece-me enquadrar-se perfeitamente na segunda hipótese aventada no trecho de PONTES DE MIRANDA: (a) havia o contrato escrito; (b) os juros e encargos financeiros estavam em ordem; (c) a superveniência do não-resgate, no prazo legal, rompeu a + b, deixando o empréstimo de ter sido como se esperava ao ser observado a + b, de início.

Um aspecto que poderia impressionar, à vista da tese aqui perfilhada, diria respeito à hipotética diminuição do prazo legal de decadência para a Fazenda proceder ao lançamento. Creio, porém, que é aplicável, na pior das hipóteses, o art. 173, I, do CTN.

Supondo-se um contrato de empréstimo de 1979 que só em 1981 tivesse o prazo de 2 anos esgotado sem o resgate. O lançamento de ofício, em princípio, haveria de reportar-se ao exercício de 1980, ano-base de 1979, mas, antes de 1981, quando se completaram os 2 anos sem o resgate, a Fazenda não poderia lançar. Só a partir de então tinha essa possibilidade jurídica, de maneira que o prazo decadencial começaria a correr a partir de 01.01.82.

Em vista do exposto, temos:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0830/051.886/80

Acórdão nº CSRF/01-0.344

a) nos casos dos incisos I, II, III, IV e VI, do art. 367, o imposto pelo lucro realizado e distribuído, devido pela pessoa jurídica, deve o processo administrativo fiscal ser instaurado contra o titular, sócio ou administrador que contratou o negócio, como responsável e, portanto, único sujeito passivo da obrigação tributária.

b) no caso do inciso V não há tributo a ser pago pelo responsável.

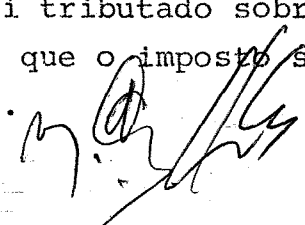
c) pelo valor dos lucros distribuídos, em todos os incisos, cabe lançamento contra o titular, sócio e administrador que contratou o negócio, como contribuinte, classificados os rendimentos na cédula H.

d) nos casos dos incisos II e V, pelos reflexos da distribuição, em virtude da manutenção dos valores distribuídos, respectivamente, no ativo e no patrimônio líquido, o procedimento administrativo deve ser instaurado, unicamente, contra a pessoa jurídica, nada repercutindo na pessoa do titular, sócio, ou administrador.

Em vista dessas conclusões, não há falar em processo matriz e processo decorrente em matéria de distribuição disfarçada de lucros, no regime do Decreto-lei nº 1598/77. Pois, nenhum processo instaurado contra a pessoa jurídica dá origem a outro contra a pessoa física, e vice-versa.

Nestes autos cuida-se de tributação, na pessoa do sócio, na cédula H de sua declaração de rendimentos, de lucros disfarçadamente distribuídos sob a forma de empréstimo (art. 367, V c/c o art. 370, IV, do RIR/80).

O problema foi levantado em processo instaurado contra a pessoa jurídica, no qual se incluíam outras matérias. Mas, na aquele feito, nada foi tributado sobre os lucros distribuídos, mencionando-se, apenas, que o imposto seria exigido em processo relativo à pessoa física.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/051.886/80
Acórdão nº CSRF/01-0.344

Como, na hipótese, o imposto devido pela pessoa jurídica foi pago por ela, quando da realização dos lucros (tal como deve ser segundo o que foi explanado neste voto), cuida-se, apenas, da tributação na cédula H.

Entendeu a douta maioria que a tributação cabível é por reflexo, de sorte que outro processo matriz deveria ser instaurado e, em decorrência, um outro processo contra a pessoa física.

Com a devida vênia, a razão estava com o voto vencido do ilustre Conselheiro Francisco Amaral Manso, muito judicioso, inclusive, no pertinente a certas imperfeições de ordem procedimental.

Isto posto, dou provimento ao recurso especial.

Brasília-DF., 01 de julho de 1983

URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR