



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 11 de novembro de 1981

ACORDÃO Nº 101-72.820

Recurso nº 83.975 - IRPJ - EXS: DE 1975 e 1976

Recorrente PASSARELLI & NEVES LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTOS (SP)

IRPJ - REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES - A dedutibilidade de despesas de remuneração de administradores está sujeita à comprovação de que os mesmos efetivamente prestaram serviços à empresa.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Despesas de remuneração de administradores, mesmo que não provada a efetividade dos serviços administrativos, não caracteriza hipótese de lucros distribuídos sob disfarce.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PASSARELLI & NEVES LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a alíquota incidente sobre a base de cálculo de 50% para 30%.

Sala das Sessões (DF), em 11 de novembro de 1981

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

RAUL PIMENTEL - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 13 FEV 1982
ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

v.v.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRA NO FILHO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente) e OLAVO JOÃO GALVÃO (Suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845-063.765/79

RECURSO N.º: 83.975

ACÓRDÃO N.º: 101-72.820

RECORRENTE: PASSARELLI & NEVES LTDA.

R E L A T Ó R I O

PASSARELLI & NEVES LTDA., com sede em Santos-SP, vem a este Conselho, com guarda de prazo legal, recorrer da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal naquela Cidade, através da qual foi confirmado o lançamento do Imposto de Renda dos exercícios de 1975 e 1976, períodos-base de 1974 e 1975, respectivamente, corrigido monetariamente e acrescido da multa de 50% prevista na letra "b" do artigo 534, do Decreto nº 76.186/75.

2. O Crédito Tributário sob exame tem por base o Auto de Infração de fls. 01, lavrado pela Fiscalização de Tributos Federais ao ser constatado que a referida empresa efetivou pagamentos de retiradas aos seus sócios, nos anos de 1974 e 1975, nas importâncias de Cr\$ 321.840,00 e Cr\$ 420.000,00, respectivamente, sem corresponder à efetiva prestação de serviços, com infração do art. 181 do Decreto nº 76.186/75, tipificando distribuição disfarçada de lucros, nos termos da letra "c" do art. 233, do mesmo diploma legal.

3. O lançamento foi impugnado às fls. 11/15, tendo a interessada transcrito os artigos 5º, 11º e 12º de seu Contrato Social, que faziam referência ao objeto social e a administração da sociedade, alegando a seguir, em síntese, que a sistemática operacional da empresa era bastante complexa, tendo em vista a execu

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.820

ção de diversas atividades simultâneas, e que mantinha a disposição da fiscalização inúmeros documentos, fora aqueles que apresentava, que comprovavam a efetiva prestação dos serviços administrativos de seus diretores e sub-gerentes, salientando, para argumentar, que o art. 235, do RIR/75, ao fixar o percentual de 50% para cálculo do imposto devido, determinava, em seu § 1º, fosse compensado o imposto já pago, no caso, o incidente sobre o excesso de retirada já oferecido à tributação, insurgindo-se, também quanto aos cálculos da correção monetária.

4. Ao manter a tributação constante do Auto de Infração, assim se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância em sua decisão de fls. 94/96:

"Não obstante a argumentação expendida, as atribuições contratuais e a documentação apresentada não foram suficientes para modificar a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, em relação à remuneração dos sócios relacionados às fls. 02 do presente processo. As razões da impugnação não passam de meras alegações desabrigadas de qualquer comprovação eficaz que pudessem ilidir a exigência fiscal. O desempenho de todas as atribuições cometidas aos referidos sócios podem ser atestadas em qualquer tempo, sem que entre elas conste uma sequer que não possa ser atestada sem o efetivo exercício.

No que respeita à correção monetária do débito lançado razão assiste à impugnante, posto que quando se tratar de lançamento "ex officio" ou de cobrança suplementar a correção monetária será feita a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao exercício financeiro a que corresponder o tributo devido, nos exatos termos do que dispõe o § 7º, do art. 511, do RIR/75.

Isto posto, e

Considerando que a falta de efetiva prestação de serviço à sociedade, caracteriza como distribuição disfarçada de lucros as remunerações aos sócios, de acordo com o art. 233, "e", do RIR/75;

Considerando que simples atribuições contratuais não bastam para justificar a retirada "pro labore";

Considerando que "vistos" apostos aleatoriamente em documentos da empresa não constituem com prova da prestação laborativa, posto que esse tipo de prova pode ser produzido em qualquer tempo;



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.820

Considerando tudo mais que consta do processo;

Tomo conhecimento da impugnação por tempestiva, para no mérito, DEFERI-LA EM PARTE.

Julgo procedente o auto de infração de fl. 1, mantenho a exigência do imposto lançado determinando, porém, a compensação de Cr\$ 53.996,00, nos termos do parágrafo único, do art. 235, do RIR/75, correspondente à alíquota de 30% sobre Cr\$ 179.987,00, de excesso de retirada "pro labore", adicionado ao lucro real no exercício de 1975. Determino, ainda, que seja calculada a correção monetária a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que corresponder o imposto, nos termos do § 7º, do art. 511, do RIR/75."

5. Segue-se às fls. 100/103 o tempestivo recurso para este Conselho cujas razões são lidas integralmente em Plenário.

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.820

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

A jurisprudência deste Conselho não tem sido uniforme nas questões relativas à remuneração dos dirigentes de empresas, quando a exigência fiscal resumir-se à prova da efetiva prestação dos serviços administrativos, pelos quais estão sendo remunerados os administradores da pessoa jurídica.

Entretanto, com o julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Recurso de Divergência RD/103-0.015, em Sessão de 24/04/81, a sorte da controvérsia ficou definitivamente selada, pois, através do brilhante Voto do Ilustre Conselheiro, Dr. JACINTO DE MEDEIROS CALMON, obtendo este votação unânime, a prova da efetiva prestação dos serviços dos administradores de sociedades passou a ser condição indispensável para a dedutibilidade da despesa.

Vale a pena reproduzir essa laboriosa peça na parte pertinente ao assunto que, inclusive, adoto como razão de decidir:

.....

"Dr. Leon Sklarowsky alinha, em seu parecer, as opiniões sobre a matéria de ilustres autores, como Ruy Carneiro, Fran Martins e Wilson de Campos Batalha, que ressaltam como necessário conteúdo da função de administrador de sociedade a prestação de serviço.

Tais abalizadas opiniões interpretam e enfatizam o próprio texto do artigo 152 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe:

"Art. 152 - A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor de seus serviços no mercado."



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão 101-72.820

Vale aqui reproduzir a lição de ALBERTO XAVIER comentando o transcrito art. 152 da nova lei da sociedade por ações:

"O conceito de remuneração de administrador que se deduz do art. 152 desta lei restringe-se, na verdade, à retribuição do trabalho de gestão da empresa - aliás uma das formas típicas de trabalho já perfeitamente automatizada e caracterizada pelos economistas clássicos. Que assim ressalta, aliás, claramente, de o próprio § 1º art. 152 contrapor a participação do lucro à "remuneração" quando afirma que a primeira não pode ultrapassar a segunda. A "remuneração" a que alude o caput do art. 152, é pois, a contraprestação de uma prestação de serviço, baseando-se num princípio de equivalência jurídica-econômica entre o benefício auferido e custo suportado para sua obtenção. E isto seja qual for a forma jurídica de que essa retribuição se reveste, pro labore fixo ou variável, senha de presença, emolumento ou honorário; e seja paga em dinheiro ou em espécie." (ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES - pág. 36/37).

Não menos elucidativo é o comentário do conceituado JOSÉ WASHINGTON COELHO sobre a matéria:

"O tema remuneração dos administradores incendiou o palco das mais acaloradas discussões.

Tratando-se de ponto essencial ao sistema de proteção das minorias, objetivo solar da lei, a fórmula teria que vedar as válvulas de sangramento dos lucros, que se tornara habitual através da liberdade até então vigente para fixar a remuneração e a participação dos diretores nos lucros.

As amarrações instituídas no art. 152 para nortear a fixação do quantum a pagar - responsabilidades, tempo dedicado às funções, competência e reputação profissional e o valor dos serviços no mercado - apesar de terem sido acusados, por uns, de idealísticas, sem possibilidade de execução, e, por outros, de excessivas, e, portanto, de difícil atingimento - formam um quadro razoavelmente operacional, sobretudo para aferir e eliminar os abusos de diretores pro nomine, que se nomeam para o fim de receber, através de remuneração, autêntica distribuição de lucros." (A NOVA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS - págs. 67/68)

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.820

Sendo, pois, a remuneração de diretores, essencial e conceitualmente, uma retribuição de serviços prestados, na gestão do negócio da empresa, e, conseqüentemente, uma despesa da pessoa jurídica, não escapa ao princípio geral que rege as despesas dedutíveis, para efeito fiscal, isto é, que sejam úteis e necessárias.

Em recente tese apresentada no 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, sob o título "A Tributação do Trabalho dos Dirigentes de Empresa", publicada em Resenha Tributária - Seção 1.3 - págs. 473 e 479, o Professor EURICO KORFF, destaca "o constante zelo das autoridades fazendárias para vincular as retiradas ao trabalho efetivamente prestado, formulando, inclusive, uma série de condições expressas para assegurar que a retribuição seja efetivamente pro labore", e confronta a posição de outros países, em relação ao vínculo entre honorários de administrador e serviços prestados, de onde permitimo-nos transcrever o seguinte texto:

"George Thomas Washington e V. ... Henry Rotschild em, extenso estudo sobre a remuneração de "corporate executive" nos Estados Unidos da América, salientam como características principais da posição fiscal norte-americana e flexibilidade, baseada na "razoabilidade" de volume de remuneração e no grau de identificação de beneficiário (ou de seu parentesco) com o ou os controladores da empresa, pressuposta sempre na natureza "útil" e "necessária" da despesa.

Quando pode ter a convicção de não existir tal identificação ou parentesco e quando a determinação do honorário é fruto de decisões de assembléias constituídas por grande número de acionistas, sem domínio por parte da administração, o Fisco norte-americano tem de a dispensar melhor acolhimento aos níveis estabelecidos. Em conseqüência, a atenção das autoridades fazendárias se concentra mais sobre as sociedades fechadas, procurando distinguir entre a legítima compensação por serviço efetivamente prestado e a distribuição disfarçada de lucros ou um donativo oculto, já que na ausência de oposição de interesses entre acionistas e diretoria prevaleceria a tendência de distribuir a maior parte do lucro como remuneração da diretoria ... No exame das controvérsias, freqüentemente levadas até o Judiciário, têm os tribunais estadunidenses recorrido essencialmente à análise de



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.820

quatro aspectos: o volume do negócio ao qual o dirigente se acha ligado, a finalidade e as responsabilidades do seu trabalho, as suas qualificações e contribuições para o sucesso de empreendimento e as remunerações pagas para funções comparáveis em atividades comparáveis. (grifos do original).

Na Grã-Bretanha a legislação de "profits tax" restringe a dedução como despesas dos pagamentos feitos a diretores que controlem a sociedade ou a qualquer pessoa que possua 20% ou mais das ações ordinárias, excluídas de antemão as chamadas "Whele time service directors", ou seja, os que dediquem o seu tempo integral à sociedade numa função administrativa ou técnica e não controlem, individualmente, mais de 5% do seu capital acionário ordinário.

Na França, além de indagações em torno da identificação (e de parentesco) do diretor com o grupo controlador, prevalece também a flexibilidade quanto aos níveis propostos, cuja aceitação depende de comparações com serviços semelhantes remunerados por empresas semelhantes da mesma região, além de se considerar a grandeza, a receita bruta e a rentabilidade da firma pagadora, a extensão de contribuição prestada para o seu êxito, a sua despesa total com a administração e o tempo dedicado pelo administrador.

Critério semelhante é adotado na República Federal Alemã, mediante cotejo de remuneração paga ao diretor com pagamentos feitos pela própria ou outras firmas a terceiros por serviços semelhantes.

Na área da sociedade fechada, que, em princípio, mais atrai a atenção do Fisco, dada a alegada tendência de aumentar o vulto da remuneração em detrimento dos lucros tributáveis, Washington e Rothschild focalizaram a parte a situação das pequenas empresas, merecedoras, segundo opinam, de tratamento mais brando. A confusão do administrador com o proprietário, co-proprietário ou controlador que, de forma geral, suscita cuidados fiscais maiores em relação à sociedade fechada, no caso de pequena empresa assumiria condições até para justificar a elevação dos limites de remuneração desses administradores-empresários modestos, num campo em que o remanescente após o pagamento das despesas operacionais e dos impostos é "ao mesmo tempo retribuição da habilidade do dirigente e do sucesso e da remuneração do capital", onde, enfim, o titular conta muito mais com a sua remuneração mensal do que com



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-72.820

o que sobra, depois de consumida sua remuneração pessoal. Relatório publicado nos Estados Unidos da América demonstra como numerosas empresas pequenas continuam a operar, apesar de aparentemente deficitárias, pelo simples motivo de seus dirigentes estarem menos interessados em seus dividendos de acionistas do que na sua remuneração como administradores, embora essa por vezes exceda os limites da pura compensação pelo trabalho para também, parcialmente, se transformar em remuneração do capital.

Tal tolerância não deveria ser considerada fora do contexto de uma era de progressiva concentração das atividades econômicas, quando o poder público não pode desconhecer a sua responsabilidade na proteção, frente às grandes organizações em contínuo crescimento, das pequenas e médias empresas, inclusive no que diz respeito à conveniente dosagem da interferência fiscal."

Como se vê, não apenas no Brasil mas em outros importantes países a legislação estabeleceu necessário condicionamento entre a remuneração do administrador e o serviço prestado.

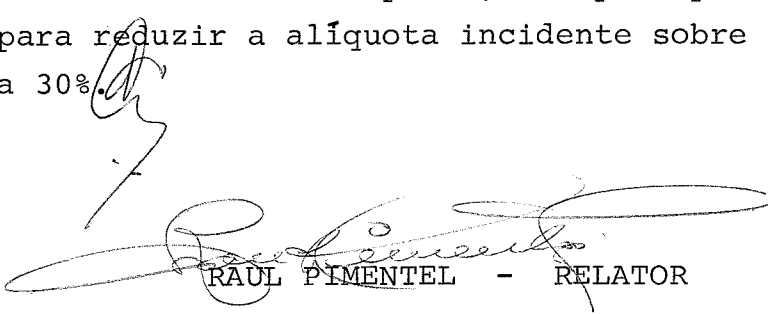
Evidencia-se, assim, que a tese sustentada pelo acórdão recorrida nem é nova, nem exorbitante, pois na verdade não se pretende que o Fisco policie a prestação de serviços pelos administradores de empresa, mas tão-somente que estes, quando solicitados, comprovem, através das respectivas empresas, que efetivamente prestam serviços de gestão através dos quais façam jus a retiradas ou honorários, coibindo-se assim a doação ou distribuição de lucros através do ilegítimo rótulo de despesas com administradores que nada administram.

Tais são as razões por que votamos pelo não provimento do recurso."

Quanto à tipificação desses gastos como "Distribuição Disfarçada de Lucros" prevista no artigo 233, do Decreto nº 76.186/75, para efeito de aplicação da alíquota do imposto de 50% , entendo que o pagamento de retiradas a título de honorários de administradores (art. 179 do mencionado diploma), mesmo que não fique provada a efetiva prestação dos serviços administrativos, não se ajusta à hipótese contida na letra "c" do citado dispositivo, eis que este não é endereçado às pessoas referidas em sua letra "a", não se aplicando, portanto, a alíquota pretendida pela fiscalização.

v.v.

Ante o exposto, sou pelo provimento parcial do re
curso, para reduzir a alíquota incidente sobre a base de cálculo de
50% para 30%.



RAUL PIMENTEL - RELATOR