



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ACAS

Sessão de 25 janeiro de 19 82

ACORDÃO Nº 101-72.968

Recurso nº 84.194 - IRPJ - EXS: DE 1978 a 1980

Recorrente PRODUÇÃO E COMÉRCIO DE SEMENTES MAUÃ LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LONDRINA (PR)

IRPJ - NULIDADES - Não dá causa à nulidade do feito a falta de indicação de alínea ou inciso de dispositivo legal citado no auto de infração, se a descrição dos fatos permitir o exercício pleno do direito de defesa, como ocorreu na espécie.

DEPRECIACÃO DE BENS EM EXCESSO: A depreciação de bens em desacordo com as taxas adota das pela jurisprudência administrativa requer a prova cabal do desgaste ou inutilização decorrente de suas utilizações em condições anormais ou de que a empresa estava autorizada legalmente a adotar taxas especiais de depreciação acelerada.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - 1) Caracterizam a hipótese legal os empréstimos concedidos aos sócios da empresa que não se revestirem das condições legais, devendo o valor dos mútuos concedidos após 01/01/78 ser deduzido dos lucros acumulados ou reservas livres para efeito de correção monetária do patrimônio líquido da empresa (Decreto-lei nº 1.598/77, arts. 60, V, e 62, IV). 2) Constitui também distribuição disfarçada de lucros a aquisição de matéria-prima a sócios da empresa por valor superior ao de mercado e ao pago aos demais fornecedores da sociedade, estando sujeita à glosa a diferença de custo apurado (Decreto-lei cit. arts. 60, II, e 62, II). 3) A responsabilidade tributária recai, no primeiro caso, sobre a própria pessoa jurídica que é a beneficiária da diminuição de imposto decorrente da correção monetária sobre a

parcela de lucros que ela deveria excluir do patrimônio líquido, para efeito de atualização monetária; na segunda hipótese, o ônus do imposto e multa apurados no processo da pessoa jurídica compete aos sócios beneficiários dos lucros disfarçadamente distribuídos, não sendo lícito cobrá-los da empresa, "ex-vi" do disposto no § 1º do art. 60, do Decreto-lei nº 1.598/77.

LUCRO INFLACIONÁRIO - A falta de dedução do valor das correções monetárias prefixadas do saldo credor da conta de correção monetária enseja redução indevida do lucro líquido do exercício, justificando a glosa da despesa apropriada em excesso.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL - É insuscetível de correção a parcela de capital não integralizado por não constituir patrimônio líquido da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRODUÇÃO E COMÉRCIO DE SEMENTES MAUÁ LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da incidência as parcelas de Cr\$ 246.072,00 e de Cr\$..... 320.423,00 nos exercícios de 1979 e 1980, respectivamente, e exonerar a recorrente da cobrança do tributo referente as parcelas de Cr\$ 3.631.798,00 no exercício de 1979 e de Cr\$ 5.668.260,00 no exercício de 1980, sem prejuízo do disposto no art. 62, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 1982

AMADOR OUPERELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE

28 JAN 1982



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0930/002.050/80

RECURSO N.º: 84.194

ACÓRDÃO N.º: 101-72.968

RECORRENTE: PRODUÇÃO E COMÉRCIO DE SEMENTES MAUÁ LTDA.

R E L A T Ó R I O

PRODUÇÃO E COMÉRCIO DE SEMENTES MAUÁ LTDA., com sede em Marilândia do Sul, Paraná, recorre a este Colegiado contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal naquele Estado que, julgando proceder parcialmente o auto de infração contra ela lavrado exige-lhe o pagamento da quantia de Cr\$ 4.280.787,00, a título de imposto de renda, acrescida de correção monetária e da multa de lançamento de ofício prevista no art. 534, "b", do RIR/75.

A matéria tributável e a lide gerada em torno dela podem ser assim resumidas

DEPRECIAÇÃO CALCULADA EM EXCESSO

A empresa foi autuada por haver, segundo a peça vestibular, depreciado as contas de Instalações, Máquinas e Equipamentos com o percentual de 20%, nos exercícios de 1978 a 1980, sem a prova de que operavam os bens sob o regime de três turnos diários de oito horas. Em consequência, foram refeitos os cálculos da depreciação à taxa usual de 10% e glosadas as despesas em excesso, bem como a correção monetária das quotas de depreciação levadas a débito da conta de Correção Monetária, invocando-se como fundamento legal os arts. 193 e §§ e 222, alínea "n" do RIR/75 e, para os exer-

cícios de 1979 e seguinte, também o art. 45 do Dec.lei nº 1.598/77.

Insurgindo-se contra a exigência fiscal, a sociedade argui, preliminarmente, nulidade do feito, por falta de termo inicial e de laudo pericial contábil anterior à lavratura do auto de infração (fls. 269).

No mérito, alega que, como a Secretaria da Receita Federal não publicara o prazo de vida útil para cada espécie de bens, ela simplesmente adotou a taxa correspondente ao tempo de vida útil de cada um, cabendo então ao Fisco oferecer a prova em contrário; os bens de que tratam a autuação admitem a depreciação de 20%, de acordo com o disposto no § 2º do art. 65 da Lei 4.506, que previu a fixação de taxas com base na metade do prazo de vida útil estimada para o seu tipo de instalação utilizado na agricultura para a produção de sementes. Por excesso, esclarece, no entanto, que dá causa à adoção da taxa de 20% o fato de ser a sua unidade de beneficiamento de sementes (que compreende equipamentos, instalações e máquinas), utilizada sob o regime de três turnos de oito horas por dia, produzindo sementes de trigo e soja, culturas exploradas em rotação anual; junta documentos para comprovar esse fato.

Alega também que foi orientada pelo plantão fiscal da DRF de Londrina favoravelmente à determinação da taxa de depreciação majorada aos referidos bens.

Por derradeiro, haveria incoerência da autuação fiscal ao não considerar os efeitos da glosa no cálculo da correção monetária, pois a medida implicaria em majorar o lucro tributável e, em consequência, o seu patrimônio líquido; a omissão ensejaria a nulidade por não determinar com segurança a infração, nem a matéria tributável.

A autoridade julgadora singular manteve a exigência por entender que não foi produzida prova hábil da adequação da quota adotada às condições de depreciação de seus bens, estando, por outro lado, esses bens garantindo dívida contraída junto ao Banco

de Desenvolvimento do Paraná por prazo de 10 anos. A consulta ao plan tão fiscal não pode servir de base para a defesa, pois qualquer in formação fornecida é baseada na descrição da situação e circunstân cias expostas pelo interessado e este pode expô-las da maneira que melhor lhe convier.

A recorrente renovou na peça recursória os mesmos ar gumentos apresentados na impugnação.

EMPRÉSTIMOS A SÓCIOS SEM OBSERVÂNCIA
DAS FORMALIDADES LEGAIS

De acordo com auto de infração, houve concessão de em préstimos a sócios da recorrente sem atendimento das formalidades le gais, ocasionando redução do Patrimônio Líquido e conseqüente conta- bilização de despesa de correção monetária em excesso nos exercícios de 1979 e de 1980, infringindo-se as disposições contidas nos arts. 39, 60 e 62 do Dec.lei nº 1.598/77.

Contesta a interessada que os créditos concedidos aos sócios tenham decorrido de empréstimos, asseverando que resultaram de operações de aquisição de sementes produzidas pelos sócios da em- presa que eram ao mesmo tempo fornecedores dela.

Além disso, outros aspectos deveriam ser considerados como o fato de o saldo final da conta dos sócios no ano-base de 1977 ser devedor; a existência de prejuízos em 31.12.75; o aumento de ca- pital em 1977 com os lucros apurados em 31.12.76, no valor de Cr\$... 650.000,00; bem como igual procedimento em 1978, com os lucros apura dos em 31.12.77, no valor de Cr\$ 1.470.000,00, não restando lucros a serem distribuídos; a circunstância de serem os sócios credores da empresa em 31.12.78, situação já ocorrida em janeiro a agosto e em dezembro, a demonstrar que não poderia ser mútuo pois os sócios eram credores e não devedores; a distribuição em 1979 de parte dos lucros apurados no balanço encerrado em 31.12.78 (Cr\$ 1.200.000,00), regis- trada na contabilidade de forma clara e precisa, revela a impossibi- lidade da pretendida distribuição de Cr\$ 1.710.792,00, decorrente de cálculos presumidos; a referência ao art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77, sem indicação de nenhum dos seus seis incisos ou sete pa-



râgrafos, o que é causa de nulidade por inobservância ao art. 10, inciso IV, do Dec. 70.235/72; as disposições do art. 60 a 62 do Dec. lei nº 1.598/77 não poderiam ser aplicadas aos fatos ocorridos em 1977, como o fez a fiscalização sobre a parcela de Cr\$ 679.008,00 (item 2.1 do Termo de Encerramento); impossibilidade legal de se atribuir à pessoa jurídica o ônus tributário da distribuição disfarçada de lucros, pois segundo o § 1º do Art. 62 do Dec. lei nº 1.598/77, ela não é sujeito passivo das obrigações tributárias decorrentes das infrações tipificadas nos arts. 60 e 61 do Dec. lei nº 1.598/77; lucro disfarçadamente distribuído é aquele que desviado da contabilidade da pessoa jurídica é repassado aos sócios ocultamente. A prática importa em desfalcocar o Passivo Inexigível, devendo-se promover a sua recomposição ao ensejo da apuração pelo Fisco daquela irregularidade. No entanto, esse valor seria corrigido monetariamente como componente do patrimônio líquido, sendo, por isso, excluído deste para efeito de correção monetária exclusivamente, segundo prescreve o inciso IV do art. 62 do Dec. lei nº 1.598/77. Alega, por fim, inexistência de fato gerador do imposto, nos termos do art. 43 do CTN.

Seus argumentos foram rejeitados em primeira instância pelas seguintes razões de fato e de direito: Os empréstimos feitos aos sócios foram contabilizados em "Contas Diversas a Receber" ou "Sócios Conta Particular" registrando a escrituração dos valores mais expressivos que se referem a empréstimos efetuados aos sócios ou valores a eles entregues, não se referindo a cooperante e não tendo vinculação com compras dos produtos dos sócios; não se pode confundir esses créditos com pagamentos ou adiantamentos pela aquisição de soja e trigo produzidos por seus sócios, pois em relação aos seus cooperantes fornecedores desses mesmos produtos usa a recorrente contas específicas de "Compras" ou "Fornecedores"; não foi juntada pela empresa a comprovação de suas alegações; a distribuição disfarçada em 1977 ocorreu em julho e início de agosto enquanto que a incorporação dos lucros ao seu capital ocorreu em 25 de agosto; do mesmo modo, em 1978, a distribuição nos meses de janeiro a outubro, enquanto a incorporação se formalizaria em 15 de dezembro; a incorporação assim foi apenas contábil pois os lucros já estavam



em poder dos sócios; estes receberam juros normais pelo valor dos seus créditos na empresa; não procede a tese de redução do patrimônio líquido porque, como os sócios foram tributados pelos lucros recebidos disfarçadamente, com base no art. 235 do RIR/75, o resgate dos débitos decorrentes dos mútuos constituem créditos dos sócios a serem compensados com futuros empréstimos, sendo classificados no passivo exigível a longo prazo, não voltando a integrar o patrimônio líquido que ficou assim reduzido daqueles valores, inclusive para os efeitos de correção monetária; a afirmação de que somente os lucros mantidos à margem da contabilidade podem ser objeto de distribuição disfarçada de lucros não procede porque, se a lei (Dec. lei nº 1.598/77, art. 60,v) exige a existência de lucros para caracterizar a distribuição disfarçada, é a esses lucros a que se refere e não aos ocultos; o Dec.lei nº 1.598/77, no que se refere à infração sob exame apenas repetiu o que dispunha a legislação anterior (Lei 4.506/64, art. 72, inc. II - RIR/75, art. 233, "b"); a interpretação de que a pessoa jurídica não é sujeito passivo, em face do disposto no art. 62, § 1º, do Dec.lei nº 1.598/77, fica a cargo da reclamante, não podendo ser aceita neste julgamento.

A sucumbente reiterou perante o Conselho as razões já oferecidas em primeira instância.

LUCRO INFLACIONÁRIO INDEVIDAMENTE APURADO

A empresa, nos exercícios de 1979 e de 1980, teria apurado indevidamente o lucro inflacionário do exercício, porquanto não considerara as variações monetárias pagas no ano-base, diferindo, assim, valor a maior.

A matéria recursal abrange apenas o exercício de 1980, uma vez que o contribuinte obteve ganho de causa em primeira instância em relação à exigência fiscal relativa ao exercício de 1979.

Alegou a impugnante ser descabida a exclusão do lucro inflacionário dos valores pretendidos pela fiscalização porque o simples exame dos contratos dos empréstimos obtidos junto ao Banco

de Desenvolvimento demonstra que se pagara correção monetária e não variação monetária que é insuscetível de pagamento. A lei vigente nos anos-base de 1978 e de 1979 era o Dec.lei nº 1.598/77, artigos 51 e 52, este em sua redação original, pois a modificação introduzida pelo art. 5º do Dec.lei nº 1.733, de 20.12.79, de acordo com os arts. 104 e 114 do CTN, só teria aplicação a partir de 1.1.80. Como o texto original só se referia a variações monetárias seria descabida a exigência das correções monetárias. Além disso, estariam incorretos os cálculos do lucro inflacionário, pois fora mantido o valor indicado pela empresa para a determinação da relação percentual aplicado na apuração do lucro inflacionário realizado e não se considerou também erro semelhante no exercício anterior. Igualmente, por questão de coerência deveria considerar, nos itens 4.1 e 4.2, os efeitos no patrimônio líquido da empresa que a adição no lucro real irá acarretar. A pretensão do Fisco enseja em última análise a tributação de uma despesa necessária ao desenvolvimento e à manutenção das atividades da sociedade.

A decisão de primeira instância manteve a exigência fiscal apenas em relação ao exercício de 1980, com fulcro no art. 5º do Dec.lei nº 1.598/77, por entender que se trata de valor que reduz o lucro inflacionário do exercício, não podendo integrar o montante excluído na demonstração do lucro real.

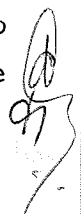
AQUISIÇÃO DE SOJA AOS SÓCIOS POR PREÇO SUPERIOR AO DE MERCADO

De acordo com o auto de infração e o termo de encerramento de ação fiscal, a empresa, nos exercícios de 1979 e de 1980 adquiriu soja de seus sócios como matéria-prima para a produção de sementes, com preço superior ao de mercado e também ao pago aos demais fornecedores acarretando acréscimos ao custo desnecessários à atividade da fiscalizada e em benefício de seus sócios, com infração ao disposto nos arts. 13, § 1º, letra "a", do Dec.lei nº 1.598/77, c/c os artigos 60 e §§ e 62, inciso II, do mesmo diploma legal.

Estes acréscimos aos custos seriam Cr\$ 3.631.978,00 e

Cr\$ 5.668.260,00, nos exercícios de 1979 e de 1980, respectivamente.

Na peça impugnatória, alega, em resumo, a interessada que não foi indicado o inciso do art. 60 do Dec.lei nº 1.598/77 que teria sido infringido na aquisição de sementes aos sócios, limitando-se o auto a fazer menção aos arts. 60 e §§ e 62, inciso II, do Dec.lei nº 1.598/77 e que a referência ao art. 13, § 1º, "a", desse mandamento legal, não encontra fundamento descrito no auto de infração. Não distinguiu o autuante entre semente fiscalizada, certificada e básica, bem como entre os campos de produção de cada uma dessas sementes. A autuação louvou-se em apenas dez contratos que nada representam em relação às operações totais da empresa para deles retirar sua genérica presunção, sem verificar as distinções existentes entre eles. As médias de preços obtidos nos demonstrativos fiscais estão em desacordo com as disposições do art. 60, §§ 4º e 5º, do Dec.lei nº 1.598/77 posto que o bem há de ser o específico para a comparação de preços; além disso, novos contratos foram assinados posteriormente em substituição àqueles, sem vinculação ao fechamento de preço em determinada data. No início de seus negócios e para atender às financiadoras, teve que promover a assinatura dos dez contratos referidos pela fiscalização para demonstrar a viabilidade de suas operações; como outros produtores passaram a fornecer à recorrente em melhores condições, os pioneiros reivindicaram igual tratamento, de sorte que aqueles contratos ficaram superados para, mais tarde serem substituídos, conforme documentos anexados. Seus sócios produzem sementes certificadas e não simplesmente fiscalizadas, estando seus campos aprovados para esse tipo de produção. O preço das sementes diferem por espécie e, mesmo entre as de igual qualidade, variam de preço, de acordo com a época do ano. Há uma pequena diferença apenas entre os preços pagos aos sócios e aos cooperantes pela grande diferença de qualidade do produto. O demonstrativo fiscal partiu não do preço de mercado mas dos próprios preços obtidos pela recorrente e quem adquire mercadorias procura sempre realizar o melhor negócio, não se submetendo ao preço de mercado. Se ela consegue realizar o fechamento das entregas em épocas mais favoráveis por falta de poder de retenção dos cooperantes, nem por isso os sócios teriam de se ajustar a esses fatos, pois o seu poder de



retenção pode não ser igual ao dos demais produtores. Por isso, há cooperantes com preços bem próximos da média dos sócios nas demonstrações fiscais. Há impossibilidade legal de se atribuir à pessoa jurídica o ônus tributário da distribuição disfarçada de lucros que decorre do art. 62, § 1º, do Dec.lei nº 1.598/77. A tributação foi efetuada com base em presunção, o que é defeso pelo art. 9º, §§ 1º e 2º do citado decreto-lei, cabendo à autoridade fiscal provar a inveracidade dos fatos registrados na contabilidade.

A decisão recorrida assevera que não é correto dizer que os contratos assinados em 1975 não tenham mais vigência, pois ao longo da fiscalização nenhum outro fora apresentado aos autuantes, sendo que os anexados pela defesa foram celebrados em fins de 1978, vigorando para a safra de 1978/79 e outros em fins de 1979, não se relacionando com as safras objeto do processo. Repele o argumento de que as sementes produzidas pelos sócios são de qualidade superior para justificar a diferença de preços, sustentando que a bonificação é determinada pela quantidade de matéria-prima de cada produtor aprovada como semente e, apesar disso, a interessada não apresentou controle dessas quantidades aprovadas que justificariam a bonificação e, tampouco, comprovou a superioridade das sementes adquiridas dos sócios. Pelo contrário, os docs. de fls. 225 a 227 provam que os preços pagos aos sócios excedem até mesmo o preço final de vendas de outras produtoras de sementes, o que desfaz o argumento da defesa no sentido de que a base correta da apuração deveria ser o preço de mercado de firmas concorrentes. A prática adotada objetiva reduzir os lucros da empresa cujos resultados estão sujeitos à tributação de 35%, beneficiando simultaneamente os sócios pois enquanto os lucros recebidos da pessoa jurídica seriam tributados na cédula "F" os benefícios recebidos seriam classificados na cédula "G" em apenas 15% do rendimento bruto no máximo.

A recorrente limitou-se a reproduzir os argumentos da impugnação.



CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE PARCELA DE CAPITAL NÃO
INTEGRALIZADA

A empresa, segundo a autuação, aumentou seu capital , em dezembro de 1979, em Cr\$ 14.591.985,00, para integralização nos prazos de 30, 60 e 90 dias, contabilizando a obrigação dos sócios em Contas Diversas a Receber, não figurando das demonstrações financeiras como capital a integralizar. No encerramento do exercício , corrigiu aquele valor ao percentual de 5%, como adição ao quarto trimestre, gerando despesas, indevida de correção monetária na quantia de Cr\$ 729.599,00, em desacordo com a legislação em vigor que permite a correção somente do capital integralizado (Dec.lei nº 1.598/77, art. 39).

Irresignada a fiscalizada impugnou o feito, dizendo que os sócios integralizaram as suas parcelas no aumento de capital ao designá-la como credora de empréstimo obtido pelos sócios junto ao Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul.

Alega que a glosa da despesa importa na adição do valor ao patrimônio líquido, devendo, em consequência, ser recalculada a correção monetária do patrimônio líquido, alterando-se o lucro inflacionário apurado contabilmente.

Suas razões não foram acolhidas em primeira instância sob o argumento de que a correção se fizera sobre um patrimônio que ainda não existia, considerando que a integralização não figurava da contabilidade da empresa e os empréstimos obtidos pelos sócios somente seriam liberados em parcelas, sendo que a primeira trinta dias após o registro do contrato, o que ocorreu em 7 de dezembro de 1979.

O procedimento adotado importou em redução do saldo credor da conta de correção monetária, diminuindo-se o lucro líquido do exercício. O diferimento do lucro inflacionário do exercício está condicionada à correta apuração do lucro inflacionário do exercício e do lucro inflacionário realizado, ao registro no Livro de Apuração do Lucro Real e ainda à constituição da Provisão para o Im

posto de Renda sobre a parcela diferida. Como a opção é manifestada pelo contribuinte em sua declaração de rendimentos, não mais poderá ser alterada em face de vedação expressa do art. 147, § 1º, do C.T.N

téria.

O recurso renovou os termos da impugnação sobre a ma-

É o relatório. *41*

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930/002.050/80
ACÓRDÃO Nº 101-72.968

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

A preliminar de nulidade do auto de infração não tem procedência uma vez que inexistiu qualquer das situações previstas e definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. A recorrente, em verdade, sequer procurou situar em um dos incisos daquele dispositivo a hipótese capaz de decretar a nulidade do auto de infração. Como se sabe, aquele decreto, baixado com fundamento no art. 2º do Decreto-lei nº 822/69, estabelece as regras processuais aplicáveis ao processo administrativo fiscal. Ao contrário, procurou estribar sua pretensão, em falha formal não prevista como causa suficiente para ditar a nulidade do procedimento.

Além disso, os fatos apontados pela defesa, como ausência de termo de início o de laudo pericial contábil que deveria ser lavrado antes do auto de infração se contém no processo com estas ou outras designações. Assim é que o Termo de Início de Fiscalização está contido às fls. 1 do processo, enquanto o resultado da perícia fiscal realizada se insere no Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 249 a 252 que embasou o Auto de Infração e este é anterior. O fato de serem estas peças lavradas em igual data não poderia dar causa à preterição de direito de defesa da parte.

Por outro lado, a falta de indicação da alínea do art. 233 do RIR/75 não é razão de nulidade porque a infração referente ao empréstimo foi perfeitamente descrita no termo de molde a propiciar ampla defesa da parte.

Esta conclusão também é aplicável à falta de indicação do inciso II, do art. 60, do Decreto-lei 1.598/77, arguido pela defesa como razão de nulidade, sendo que, no caso, além da descrição precisa da infração, houve a indicação do "caput" do artigo e do inciso II, do art. 62, do citado decreto-lei.

Quanto ao mérito tem-se:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930-002.050/80
ACÓRDÃO Nº 101-72.968

DEPRECIÇÃO CALCULADA EM EXCESSO

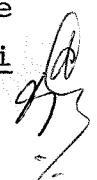
Não pode prosperar o argumento de estar a recorren-
te contemplada com o benefício de poder calcular as taxas anuais
de depreciação com base na metade do prazo de vida útil dos seus
bens empregados no beneficiamento de semente, pois o favor fiscal
alcança apenas as "máquinas e equipamentos agrícolas", ou sejam,
aqueles que são empregados na atividade agrícola especificamente o
que não é o caso da recorrente. As suas instalações, máquinas e e-
quipamentos beneficiam, como se verifica dos autos, sementes produ-
zidas por terceiros que se dedicam, estes sim, à atividade agríco-
la para depois revendê-las.

A empresa foi criada como sociedade mercantil, como
consta do preâmbulo do seu contrato social, por cópia às fls. 5 cuja
cláusula segunda dispõe expressamente que

"A sociedade tem por objeto mercantil o ramo de Pro-
dução, Compra e Venda de Sementes, Fertilizantes,
Defensivos e Insumos Modernos em geral." (grifei)

Afastado esse aspecto da questão, resta a alegação
de que a unidade de beneficiamento operava em regime diuturno e os
documentos por ela apresentados às fls. 48 e seguintes não compro-
vam a sua alegação. O fato de serem os maquinários da empresa de-
preciáveis em cinco anos de uso constante (fls. 50 e 64) não signi-
fica necessariamente que eles tenham sido submetidos ao regime de
uso constante. Não merece acolhida a declaração de fls. 64 porque,
além de a suplicante não ter demonstrado, através da sua contabili-
dade que o declarante lhe prestara efetivamente aqueles serviços,
essa não seria a forma hábil para demonstrar o fato alegado.

Nesse sentido já o Parecer Normativo CST nº192, de
29.06.72, "in" D.O. 17.07.72, após esclarecer que as taxas de de-
preciação são as resultantes da jurisprudência administrativa, nos
termos do item 63 da IN nº 2, de 12.9.69, acrescentava que essas
taxas poderiam ser majoradas nos casos de condições anormais de u-
tilização ou de depreciação acelerada. No primeiro caso, impunha-se
às interessadas comprovar a adequação das taxas que utilizarem, exi-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930-002.050/80
ACÓRDÃO Nº 101-72.968

gindo-se delas prova cabal da ocorrência do desgaste ou inutilização prematura dos bens. Ora, como se vê, essa prova não foi produzida pela parte. Por outro lado, ainda orientava aquele parecer que a depreciação acelerada estava reservada às atividades ou indústrias expressamente previstas em atos do Poder Executivo.

Daí resulta que a Administração Fiscal não faltou em orientar os contribuintes. Mas, ainda que ela se tivesse omitido a respeito, esse fato não implicaria na inversão do ônus da prova. O contribuinte adotaria a taxa adequada a depreciar o bem dentro do prazo de sua vida útil e, uma vez instada pelo Fisco, apresentaria a prova hábil do desgaste ou inutilização prematura que tivesse ocorrido.

Muito significativo, outrossim, que os bens estivessem garantindo dívida por prazo de dez anos junto ao Banco de Desenvolvimento do Paraná, pois o setor especializado dessa entidade de dificilmente deixaria escapar a realidade de que eles eram depreciáveis em cinco anos.

A alegação de existência prévia de consulta ao plano fiscal não aproveita a defesa, pois não foi comprovada nos autos a sua formulação e tampouco os termos em que teria sido vazada.

A revisão dos efeitos da correção monetária ditado pela glosa e que influenciaria o patrimônio líquido não era um imperativo da ação fiscal, porquanto somente o diferimento do lucro inflacionário não realizado poderia modificar o valor apurado e a operação nesse sentido é ato exclusivo do contribuinte a ser praticado em sua declaração de rendimentos, na época própria (Decreto-lei 1598/77, art. 51, CTN art. 147, § 1º e RIR/80, art. 597).

EMPRÉSTIMOS A SÓCIOS SEM OBSERVÂNCIA DAS FORMALIDADES LEGAIS

A contabilização das importâncias entregues aos sócios em contas inteiramente diversas das utilizadas para o registro dos pagamentos efetuados ao fornecedores da empresa na aquisição de sementes já é muito significativo, por si só. A indicação,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930-002.050/80
ACÓRDÃO Nº 101-72. 968

no histórico dos lançamentos mais expressivos, de que os valores se tratavam de empréstimos, ou simplesmente de valores a eles entregues sem qualquer referência a aquisição de produtos demonstram a real natureza dessas operações e deixam sem suporte a alegativa da defesa. Com efeito, se os créditos resultavam de aquisição de sementes produzidas pelos sócios, porque não foram contabilizadas nas contas específicas utilizadas nas operações com terceiros, tais como "Compras ou Fornecedores" para adotarem-se títulos designativos de contas correntes como "Contas Diversas a Receber" e "Sócios Conta Particular", registrando débitos contra os sócios que de outra forma não haveria.

A incorporação de lucros ao capital, tanto no exercício de 1977 como no de 1978, ocorreu posteriormente ao período em que foram ocultamente distribuídos os lucros, sob a forma de mútuo sem o atendimento das prescrições legais, sendo que a existência de créditos nas contas-correntes dos sócios ao final do exercício ou mesmo durante algum período do ano não descaracteriza a distribuição disfarçada de lucros gerada pelos empréstimos a eles concedidos em conta-corrente.

Não procede a tese de que somente os lucros mantidos à margem da contabilidade constituiriam distribuição disfarçada de lucros, pois, como bem demonstrou a decisão recorrida, o comando legal visa exatamente a expurgar do patrimônio líquido, ao ensejo da correção monetária, os lucros que, embora figurando na contabilidade como existentes na empresa, já foram repassados aos sócios. A pretendida recomposição do Passivo Exigível não pode prosperar, sendo irrefutáveis os argumentos da autoridade monocrática.

O tratamento previsto no art. 60, inciso IV, do Decreto-lei 1.598/77 deve ser aplicado às situações ocorridas após a vigência da norma em questão, já que a sua aplicação a fatos pretéritos feriria o princípio da irretroatividade das leis, em cujas exceções não se insere a hipótese dos autos, no que concerne aos empréstimos concedidos aos sócios de forma irregular.

Não há dúvida de que o fato descrito na autuação constitua distribuição disfarçada de lucros, pois tanto a lei an-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930-002.050/80
ACÓRDÃO Nº 101-72.968

terior como a lei nova assim o considera. A consequência, todavia, é diferente. Enquanto a primeira, matriz legal dos arts. 233 e 235 do RIR/75, determinava tributação mais rigorosa, a última prescreve a exclusão da importância mutuada com inobservância das regras estabelecidas dos lucros acumulados ou reservas de lucros, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido.

Assim, caberia à fiscalização aplicar a lei vigente à época, devendo-se considerar que a jurisprudência deste Conselho não reputa aquela tributação como de natureza penal.

Sob esse aspecto, a importância de Cr\$679.008,00 , valor distribuído em 1977, não poderia ensejar a glosa da parcela de correção monetária de Cr\$ 246.072,00 e Cr\$ 320.423,00, apropriadas como despesas dos exercícios de 1979 e de 1980, respectivamente, as quais devem ser excluídas da incidência do imposto.

Diversamente, remanescem as glosas de Cr\$373.918,00, no exercício de 1979, e de Cr\$ 486.898,00, no de 1980, decorrentes da parcela de Cr\$ 1.031.784,00, valor distribuído em 1978, já sob a égide da lei nova.

A responsabilidade tributária, no caso, recai sobre a própria pessoa jurídica que é a beneficiária da diminuição de imposto decorrente da correção monetária sobre a parcela da apropriação como despesa do valor da correção monetária sobre a parcela de lucros que ela deveria excluir do patrimônio líquido, em cumprimento ao disposto no inciso IV do art. 60, do Decreto-lei nº 1.598/77.

LUCRO INFLACIONÁRIO INDEVIDAMENTE APURADO

Com o advento do Decreto-lei 1.733, de 20 de dezembro de 1979 - D.O. da mesma data - passou a ser devida a exclusão do valor das despesas de correção monetária prefixada que exceder das receitas da mesma natureza do saldo credor da correção monetária. Nesse sentido é literal a redação dada pelo art. 5º daquele



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930-002.050/80
ACÓRDÃO Nº 101-72.968

dispositivo ao § 1º do art. 52 do Decreto-lei 1.598/77:

"§ 1º - O ajuste será procedido mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de montante correspondente à soma do valor das variações monetárias passivas que exceder o das ativas com o valor das despesas de correção monetária prefixada que exceder o das receitas da mesma natureza."

A solução da lide exige que preliminarmente se decida sobre a aplicação da lei nova ao caso concreto e, neste passo, não tem razão o contribuinte porque a única exigência feita pela Constituição Federal vigente é que a lei que houver instituído ou majorado imposto esteja em vigor antes do exercício financeiro.

Com efeito, diz o § 29 do art. 53, da Constituição Federal em vigor, que

"Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição."

O art. 104 do Código Tributário Nacional, que tem raízes na Constituição Federal, prescreve que "Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua aplicação os dispositivos de lei, referentes a imposto sobre o patrimônio ou a renda."

Aliomar Baleeiro, ao tecer comentários sobre o dispositivo Constitucional citado, às págs. 80/81 de sua obra "Direito Tributário Brasileiro", Forense, 9a. edição, esclarece:

"O art. 150, § 29, passou a ser o art. 153, § 29, com as Emendas nº 1/1969 e 7/1977, sofrendo profunda alteração, para incluir a tarifa de transportes, o imposto de produtos industrializados e os demais casos previstos na Constituição. E, pior ainda, silenciou-se a exigência histórica da prévia autorização orçamentária. Agora, exige-se apenas que a lei do tributo seja anterior ao exercício no qual

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930-002.050/80
ACÓRDÃO Nº 101-72. 968

será cobrado ..." (grifei)

Exercício de sua cobrança é inquestionavelmente o exercício financeiro do ente público tributante.

A falta de exclusão do valor das despesas de correção monetária do saldo credor de correção monetária acarretou o diferimento indevido de parcela que deveria compor o lucro inflacionário a tributar, no exercício de 1980, sendo, portanto, procedente a exigência fiscal.

Quanto à obrigatoriedade revisão por parte do autuante dos efeitos da tributação em foco, já nos manifestamos contrariamente a esta tese.

AQUISIÇÃO DE SOJA AOS SÓCIOS POR PREÇO SUPERIOR AO DE MERCADO

A pessoa jurídica é um ente criado por pessoas físicas ou jurídicas para alcançar resultados que, isoladamente, não poderiam atingir. Estes evidentemente controlam a vontade daquela em função dos seus interesses que, na empresa privada, é o lucro que possam obter.

Nada mais natural, na medida em que os interesses de terceiros não sejam preteridos e, no processo adotado pela recorrente, é manifesto o benefício obtido não só pela empresa como também por seus sócios em detrimento da Fazenda Pública. O acréscimo de custos da empresa reduz os lucros dela ao mesmo tempo em que repassa a diferença para os sócios, produtores agrícolas, cujo imposto é pago na cédula "G" e não da cédula "F", de suas declarações de rendimentos com todos os favores inerentes à atividade beneficiada.

Esse aspecto já havia sido salientado na decisão de primeira instância e na contradita fiscal às fls. 319, sem que a peça recursal contraditasse esse fato.

Apesar de suas extensas razões de defesa, a recorrente não conseguiu comprovar, como bem assinalou a autoridade jul

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930-002.050/80
Acórdão nº 101-72.968

gadora monocrática, a qualidade superior da matéria-prima adquirida aos sócios, à falta de um controle das quantidades dos produtos fornecidos que fossem aprovados como sementes. A simples existência de campos fiscalizados não seria suficiente para firmar a convicção de que a matéria-prima fornecida justificaria a diferença de preços. A grande diferença de qualidade fica assim no campo das alegações.

Restou também sem contestação no recurso a afirmação do autuante (fls. 318), reproduzida na decisão, de que os novos contratos juntados pela defesa não alcançaram as safras objeto da lide, que eram disciplinadas pelas regras contidas nos contratos anteriores. Estes, ao contrário daqueles, exigiam época certa de fechamento que, aliás, ocorreu na espécie com todos os cooperantes e também com os sócios. O maior ou menor poder de retenção de safra, perde, assim, a sua consistência, já não fosse por demais precário, pois os sócios poderiam manipular esse mecanismo, já que, como se disse, controlam a própria adquirente dos produtos, em cujo nomeagem.

O preço de mercado era indiscutivelmente a média dos preços pagos aos cooperantes, pois, como os contratos de fornecimento lhes garantia, no fechamento, o preço de mercado da matéria-prima, estes não teriam aceito outros valores. A recorrente sequer tentou provar o oposto, e tampouco pediu perícia para tanto. Sabia que qualquer providência nesse sentido lhe seria desfavorável.

O ônus do imposto e da multa é, aqui, dos sócios beneficiários dos lucros disfarçadamente distribuídos, não sendo lícito cobrá-los da empresa, "ex vi" do disposto no § 1º do art. 62, do Decreto-lei nº 1.598/77, cujo texto se transcreve:

"Nos casos do art. 60, o lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento, classificado na cédula "H" da declaração de rendimentos do administrador, do 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, o qual responderá também pelo imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930-002.050/80
Acórdão nº 101-72.968

Aos sócios ou administradores que, comandando a pessoa jurídica, são os verdadeiros responsáveis pela prática e beneficiários, dela impõe a condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Outro não foi o sentido que deu ao dispositivo o Ministro da Fazenda ao encaminhar ao Sr. Presidente da República projeto de lei que se converteria no Decreto-lei nº 1.598/77, e em cuja Exposição de Motivos, parágrafo 28, se lê:

"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 da distribuição".

Embora apurado o fato econômico no processo da pessoa jurídica, a cobrança do imposto e da multa por ela devidos na espécie, deve ser feita aos sócios, na proporção dos benefícios auferi dos individualmente por eles.

CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE PARCELA DE CAPITAL NÃO INTEGRALIZADO

Estreme de dúvidas a posição do Fisco.

A sucumbente não logrou comprovar a integralização do seu capital como quer fazer acreditar. Basta dizer que sua contabilidade não registrou sequer esse fato, revelando sua inocorrência.

Em verdade, os registros contábeis existentes indicam tão-somente que a parcela a integralizar está contabilizada em contrapartida com Contas Diversas a Receber.

Nenhuma prova figura dos autos de que a sociedade tenha recebido o valor dos créditos referidos pela suplicante.

Quanto à pretendida revisão dos cálculos da corre-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0930-002.050/80
Acórdão nº 101-72.968

ção monetária do patrimônio e, por via de consequência, a do lucro inflacionário, já nos manifestamos contrariamente a essa tese ao tratar da matéria relativa a depreciações apuradas em excesso.

C O N C L U S ã O

Nesta linha de considerações, rejeito as preliminares de nulidade para, no mérito, dando provimento parcial ao recurso, excluir da incidência do imposto as parcelas de Cr\$..... 246.072,00 e de Cr\$ 320.423,00 nos exercícios de 1979 e de 1980, respectivamente, e exonerar a recorrente da cobrança do tributo referente às parcelas de Cr\$ 3.631.798,00 no exercício de 1979, e de Cr\$ 5.668.260,00, no exercício de 1980, sem prejuízo do disposto no § 1º, do art. 62, do Dec.lei nº 1.598/77.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

- RELATOR