



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/

Sessão de 20 de setembro de 1985

ACORDÃO N.º CSRF/01-0.576

Recurso n.º 104-0.243

Recorrente JOSÉ MARQUES DE JESUS (ESPÓLIO)

Recorrida QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - DESCARACTERIZAÇÃO - Só descaracterizam a distribuição disfarçada de lucros, no caso de empréstimos a sócios, as reservas consideradas indisponíveis cuja constituição esteja demonstrada no balanço patrimonial da empresa. Documento estranho às demonstrações financeiras não é admitido para comprovar aquela constituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ MARQUES DE JESUS (ESPÓLIO)

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 20 de setembro de 1985

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ - PRESIDENTE

CARLOS AGOSTINHO ALESSIO OLIVETO - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, CARLOS ROBERTO MONTEIRO BERTAZI, PEDRO MARTINS FERNANDES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente justificadamente o Conselheiro JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0180/002.261/82-02

RECURSO Nº: RD nº 104-0.243

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.576

RECORRENTE: JOSÉ MARQUES DE JESUS (ESPÓLIO)

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

Com base no artigo 4º, inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior e com guarda do prazo previsto em seu artigo 5º, recorre o interessado da decisão unânime prolatada pela Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 09.04.84, consubstanciada no Acórdão nº 104-4.412 (fls. 204 / 211), de que tomou conhecimento aos 08.05.84 (fls. 212), e assim ementada:

"CÉDULA "H" - RENDIMENTOS - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Presume-se distribuição disfarçada de lucros o negócio pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reserva de lucros."

De acordo com o Auto de Infração de fls. 157, a Fiscalização apurou ter sido o recorrente beneficiado por empréstimos efetuados pela Prodal-Produtos Alimentícios S/A, sem apoio em contrato escrito, com estipulação de juros e correção monetária nas condições usuais do mercado financeiro, considerando que o fato configurava distribuição disfarçada de lucros, já que a pessoa jurídica possuía, em seu balanço patrimonial, lucros acumulados e reservas

Acórdão nº CSRF/01-0.576

de lucros.

Em sua impugnação (fls.161/163), diz o recorrente:

"Quanto ao saldo devedor no final do ano de 1979, realmente estava registrado na documentação contábil examinada; porém, em 31 de dezembro de 1980, não existia saldo, havendo naturalmente engano na tomada de valores. Nesse exercício, foram saldados com a empresa todos os compromissos de responsabilidade da pessoa física, inclusive o saldo remanescente de 1979, contido nos valores movimentados em 1980. A quantia de CR\$ 1.695.672,09 anotada no auto, existiu, mas foi devolvida à empresa antes do final do exercício, não caracterizando portanto distribuição disfarçada de lucros, por não se referir a pagamentos a qualquer título. Ela foi, isto sim, um empréstimo temporário, com parável a outros assumidos pelo acionista junto a instituições de crédito e cedidos gratuitamente à empresa."

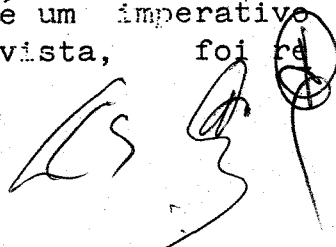
Decisão às fls. 171 /173 que, julgando procedente a ação fiscal, está assim ementada:

"IRPF - Exercício 1980 e 1981. Períodos-base de 1979 e 1980.

1.24.20.40 - Lucros Distribuídos Disfarçadamente. Comprovada a distribuição disfarçada o lucro distribuído é tributado na cédula "H" da declaração de rendimentos do sócio beneficiário. Ação fiscal procedente."

Em suas razões de recurso, às fls. 176 /182, diz o recorrente:

"Embora a lei de regência (Lei nº 6404/76 Art. 193) de fina a reserva legal nos parâmetros deste artigo, nem por isso, possa ela deixar, isto é, a reserva de correção monetária de ter igualmente este matiz, pois a sua constituição como já foi dito, é um imperativo da lei. Além do mais, este ponto de vista, foi re-



Acórdão nº CSRF/01-0.576

centemente abraçado pelo PN 03/83, publicado no DOU do dia 17.01.83, p. 965 e 966, conforme posição tomada no item nº 04: "O ganho inflacionário não mereceu, no disciplinamento constante da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6404/75), tratamento diferenciado em relação aos demais lucros apurados pela empresa, devendo este ganho compor os resultados do período de sua ocorrência. Assim, pode a pessoa jurídica promover a destinação do saldo credor da conta de correção monetária como se ele fosse da mesma natureza dos demais resultados apurados, RESSALVA, (grifamos) a hipótese da "reserva de lucros a realizar". Em outras palavras, poderá a pessoa jurídica, em não optando pela formação daquela reserva dar-lhe destinação que melhor lhe aprouver.

Isto quer dizer que uma vez optado, ela fica indisponível, como reserva imposta por lei, e, reservas impostas por lei não entram no cômputo da definição legal do artigo 367, V, por força de jurisprudência asentada. Assim é pois, com essas reservas. A decisão do 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara in Decis. Trib. Fisc. nº 10, p. 25, Ed. Res. Trib. Acórdão nº 66.827/74 "Empréstimos a acionistas, havendo lucros acumulados ou reservas não impostos por lei...."

A Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 17.06.83, converteu o julgamento em diligência (fls. 186/140), para que fossem elaborados novos demonstrativos, para os exercícios de 1980 e 1981, levando-se em conta a data de empréstimo de cada parcela e seu relacionamento com lucros e reservas existentes, mas não com lucros e reservas a constituir, permitindo, também, que o recorrente aduzisse o que julgasse de seu direito. A diligência foi efetuada nos termos da determinação da Colenda Câmara.

No gozo da permissão, volta o recorrente ao processo às fls. 200/201, dizendo



Acórdão nº CSRF/01-0.576

"Mesmo após a revisão dos cálculos, o Recorrente continua discordando, "data venia", com tese de que sejam consideradas reservas livres a Reserva Legal e Lucro Inflacionário Diferido, originário do saldo credor da correção monetária do balanço., conforme já exposto no processo matriz, Recurso nº 40.625. Por outro lado, a Recorrente reconheceu que existiu fato gerador do imposto sobre a renda sobre o valor das seguintes reservas constituídas no balanço da PRODAL-Produtos Alimentícios S/A encerrado no dia 31.12.79: Reserva de Lucros p/Expansão, Cr\$ 491.981,91; Reserva Especial p/Dividendos Obrigatórios, Cr\$ 175.707,83 e Lucros Acumulados, CR\$ 87.264,42."

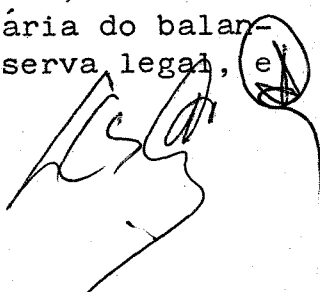
Às fls. 202, anexa DARF de recolhimento parcial do que julgou devido em face da distribuição disfarçada, cujo fato gerador, afinal, reconheceu ter ocorrido.

Decisão recorrida, às fls. 204/211, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação, nos exercícios de 1980 e 1981, respectivamente, as quantias de Cr\$ 484.702,51 e Cr\$ 740.847,78.

Inconformado, vem o recorrente a esta Câmara Superior (fls. 213 /218), aduzindo:

"1. Do Acórdão sob exame: - Desde a peça inaugural impugnatória até o recurso contra a decisão da autoridade monocrática, incluindo-se também o seu aditamento tendo-se em vista que antes do julgamento foi o processo convertido em diligência por resolução desta douta câmara que a recorrente vem se lastreando em dois pontos básicos para a desconfiguração do crédito tributário, a saber:

a) - O de que não são reservas livres, disponíveis, a reserva de lucros a realizar, oriunda do saldo credor da correção monetária do balanço bem como também não o são a reserva legal, e



Acórdão nº CSRF/01-0.576

b) - Que o recorrente não é sócio, mas é acionista da empresa que, supostamente, o fisco atribuiu-lhe ter distribuído lucros disfarçadamente, a PRODAL-PRODUTOS ALIMENTÍCIOS S/A, a qual, dada a sua natureza jurídica de ser uma sociedade por ações, está condicionada a regras diferentes das demais sociedades, dentre elas a de dar a destinação dos seus lucros e reservas de acordo com deliberações de suas assembleias gerais.

O Acórdão nº 104-4.412, de 09.04.84, contra o qual ora se insurge, foi totalmente omisso quanto às ponderações da recorrente, e, mais, imputou incidência tributária sem determinação do fato gerador do imposto de renda.

"Data maxima venia", o Acórdão recorrido não preocupou em fixar quais as reservas de lucros tinham sido distribuídas disfarçadamente ao recorrente, nem mesmo relatou se existiam ou não lucros disponíveis a distribuir.

Desta forma, parece ao recorrente ter sido preterido nas suas alegações e juntadas de documentos probatórios, os quais estão anexos ao Recurso nº 40.625, julgado por essa colenda Câmara conforme Acórdão nº 104-4.438, de 12.04.84, que ora está apenso a este processo.

.....

2.1 Do mérito

a) - Quanto à reserva que engloba a monta do lucro inflacionário não realizado e à reserva legal.

Diga-se de passagem, estas são as únicas verbas a discutir a incidência do imposto sobre a renda como lucros disfarçadamente distribuídos, no presente caso, porquanto a recorrente já recolheu todo imposto de renda sobre as demais reservas que o fisco levantou, conforme se comprova tanto neste processo como no que corresponde ao Acórdão nº 104-4.438 apenso ao presente,

O Parecer Normativo CST nº 03/83, publicado no D.O.U. de 17.01.83, também como norma complementar das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, na forma do Art. 100 do Código Tributário Na-

cional, em seu item 4 assim manifestou:

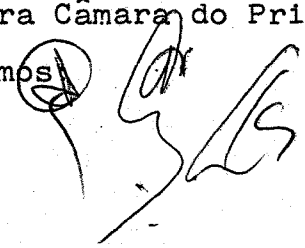
"O ganho inflacionário não mereceu, no disciplinamento constante da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), tratamento diferenciado em relação aos demais lucros apurados pela empresa, devendo este ganho compor os resultados do período de sua ocorrência. Assim, pode a pessoa jurídica promover a destinação do saldo credor da conta de correção monetária como se ele fosse da mesma natureza dos demais resultados apurados, ressalvada a hipótese de constituição da "reserva de lucros a realizar". Em outras palavras, poderá a pessoa jurídica, em não optando pela formação daquela reserva, dar-lhe a destinação que melhor lhe aprouver". (grifei)

2. Dos Acórdãos Paradigmas: - De modo diverso decidiu a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes nos Acórdãos nºs 103-04.790, de 15.09.82 e 103-04.996, de 25.11.82, os quais ora se anexam, em cumprimento das disposições estatuídas pelo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No Acórdão de nº 103-04.996, analogamente, decidiu a terceira câmara que Reserva de Manutenção de Capital de Giro Próprio (que tem a mesma forma de cálculo apuratório da Reserva de Lucros Inflacionários a Realizar quando originária do saldo credor da correção monetária do balanço) não tem natureza de reservas livres para fins de enquadramento como lucros disfarçadamente distribuídos.

No Acórdão nº 103-04.790 decidiu a mesma câmara que em se tratando de sociedade anônima, a hipótese de configuração de distribuição disfarçada de lucros só poderá concretizar-se conforme o destino dado aos lucros do exercício social em que se concederem os empréstimos pela Assembléia Geral Ordinária correspondente."

Às fls. 237 /241, o recurso especial foi admitido, em face da alegada divergência entre o Acórdão recorrido e o Acórdão nº 103-04.996, da Colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos



Acórdão nº CSRF/01-0.576

"Quanto à alegada divergência é ela procedente pelos seguintes fundamentos:

O Acórdão recorrido tem por ementa:

"CÉDULA "H" - RENDIMENTOS - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Presume-se distribuição disfarçada de lucros o negócio pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reserva de lucros."

Tal decisão, conforme sustentado pelo recorrente, conflita com o entendimento consagrado no Ac. 103-04.996 de que

a qualidade de mutuário do sócio ou acionista-diretor, nos casos de empréstimos feitos pela pessoa jurídica que tenha R.M.C.G.P., não caracteriza a percepção de lucros disfarçadamente distribuídos."

Contra-razões da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 238/239, assim vazadas:

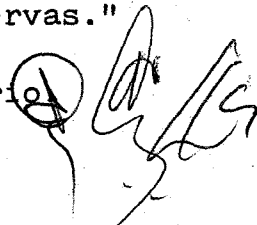
"A divergência foi admitida em relação ao Acórdão nº 103-04.996, que trata de empréstimos pela pessoa jurídica a sócio ou acionista-administrador, havendo Reserva para Manutenção de Capital de Giro Próprio.

A decisão recorrida cuidou de empréstimos pela pessoa jurídica a pessoa ligada, quando havia lucros acumulados ou reservas de lucros.

A situação fática é realmente a considerada pelo julgado atacado, e não a pretendida pelo recorrente. Os valores levantados são os constantes dos balanços da empresa como "RESERVAS DE LUCROS" (fls. 62 e 74).

O argumento de que a Administração teria partido de reservas indisponíveis não é verdadeiro, pois a diligência de fls. 186 /190 observa que o fiscal não considerou os lucros ou reservas a constituir (fls. 190). Os quadros de fls. 133 e 193 também se referem a lucros e reservas."

É o relatório



Acórdão nº CSRF/01-0.576

V O T O

Conselheiro CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, Relator:

O recurso foi admitido por tempestivo.

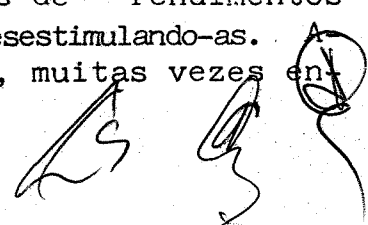
Em exame, a preliminar de inoccorrência de divergência entre o Acórdão recorrido nº 104-4.412, da Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e o Acórdão paradigma nº 103-04.996, da Egrégia Terceira Câmara do mesmo Conselho.

A matéria, sobre já ter sido objeto de reiteradas manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes e desta Superior Câmara, recebeu exaustivas e definitivas considerações do ilustre Presidente da Colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, de cujo aprofundado e esclarecedor estudo, peço venia para destacar:

"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. demais, esses expedientes ilegítimos, muitas vezes em



cobertos 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.

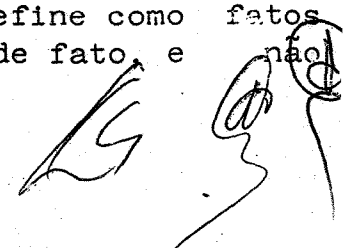
Surgiu, então, a já referida Lei nº 4.506/64. Embora revogada, e não obstante a nova sistemática introduzida pelo Decreto-lei nº 1.598/77, muitos dos fundamentos básicos em que se louvou o legislador no mais recente diploma legal não se afastaram, no essencial, daqueles que orientaram legisladores e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

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



Acórdão nº CSRF/01-0.576

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)

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.

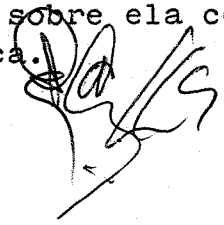
Todavia, se a lei, por presunção legal, considera que as situações caracterizadoras de distribuição disfarçada revelam lucros, ainda que apenas do ponto de vista legal, que se distribuem pela via do disfarce, como lucros não de ser

Acórdão nº CSRF/01-0.576

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.

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 eliminar 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, se não deixar exemplificado como a presunção legal, uma vez contida na norma sobre ela construída, é conteúdo da regra jurídica.



Acórdão nº CSRF/01-0.576

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.

.....

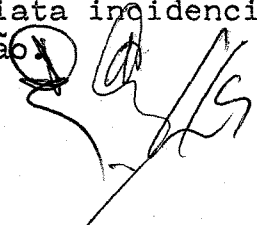
Na verdade, a tributação a título de distribuição disfarçada de lucros decorre de presunção legal, não de disposição negocial entre mutuantes e mutuários, condicional ou incondicional.

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.



Acórdão nº CSRF/01-0.576

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 Direito 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, rôto 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.



Acórdão nº CSRF/01-0.576

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.

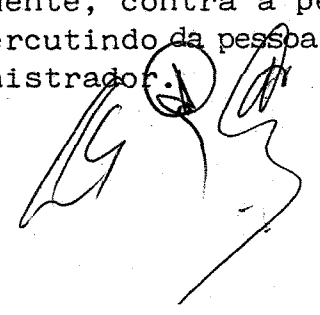
Em vista do exposto, temos:

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 da pessoa do titular, sócio, ou administrador.



Acórdão nº CSRF/01-0.576

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, naquele feito, nada foi tributado sobre os lucros distribuídos, mencionando-se, apenas, que o imposto seria exigido em processo relativo à pessoa física.

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".

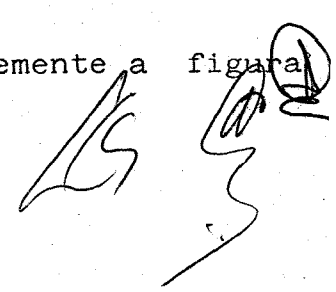
Entendeu a douta maioria que a tributação cabível é por reflexo, de sorte que outro processo matriz deveria ser instaurado e, em decorrência, um outro processo contra a pessoa física.

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."

A lição transcrita é, sem dúvida, na área tributária, o entendimento definitivo, por suas próprias razões.

Também a doutrina não entende diferentemente a figura

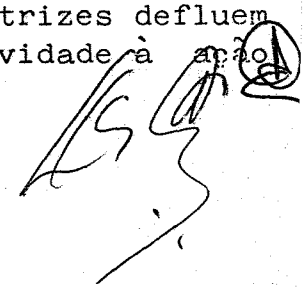


Acórdão nº CSRF/01-0.576

da distribuição disfarçada de lucros. Assim se manifesta Antonio Roberto Sampaio Dória (in "Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda"; Ed. Resenha Tributária, SP, 1975, págs. 10/11):

"Nem por isso, contudo, se pode acolher, prima facie, a legitimidade jurídica ou a idoneidade de tais atos, dado que colimam um propósito não jurídico, qual seja o de, sob a proteção de negócio formalmente válido, distorcer o que deve ser a vontade e o interesse da empresa e dela transferir para o titular uma vantagem econômica, através de modalidade negocial mais benéfica do prisma tributário. Este, a propósito, o traço constante das práticas ora analisadas juridicamente objetável: vicia-se a vontade da empresa, como pessoa jurídica dotada de personalidade autônoma da de seus titulares e cujos interesses globais não coincidem necessariamente com os de seus sócios ou acionistas, isolada e separadamente considerados. Noutros termos, admitida a teoria institucional da empresa que, do prisma jurídico, não se confunde com a pessoa de seus titulares e que, do econômico-financeiro e também social, persegue finalidades próprias, segue-se que qualquer ato, embora em torno dele se arregimente a totalidade dos sócios ou acionistas, contrário a tais pressupostos, de alguma forma é inautêntico, fictício, porquanto nega a essência mesma da organização empresarial, estruturada para fins lucrativos e não benéficos, ainda que em prol de seus detentores. No processo formativo da vontade da empresa introduz-se um elemento estranho, que desnatura aquela vontade, por contrário aos interesses próprios da sociedade. Tanto assim é, que seria inconcebível o procedimento se favorecesse terceiros, que não tais titulares, salvo naturalmente se os responsáveis pela sociedade estivessem contemplando sua interdição como pródigos...

Essa mesma realidade fática já suscitou, noutras áreas do direito, normatividade expressa para reprimi-lhe as consequências. É o caso da legislação de sociedades por ações (Decreto-lei nº 2.627, de 26.9.1940), que proíbe aos diretores praticar atos de liberalidade à custa da sociedade e aos acionistas votar em deliberações que particularmente os favoreçam, em oposição aos interesses sociais. Todas essas diretrizes defluem da preocupação comum de assegurar objetividade à ação



Acórdão nº CSRF/01-0.576

societária e autenticidade a seu processo volitivo, formado através da personalidade de seus dirigentes (em sentido amplo, atingindo a assembléia dos acionistas) e compatível com os objetivos sociais, nos quais não se pode incluir a preterição dos interesses societários em favor dos acionistas, sem o que se invalida a própria razão de ser da empresa."

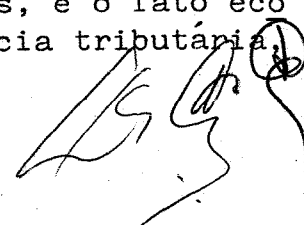
De todo o exposto, não remanescem dúvidas que ocorreu distribuição disfarçada de lucros e o recorrente concordou e reconheceu o fato. Basta se verifique que, no curso do processo, recolheu o tributo reclamado, parcialmente, conforme DARF de fls.202.

Restou, no processo, o seu inconformismo quanto ao que se refere a "Reservas de Lucros a Realizar", tendo trazido, como fundamento da divergência alegada, o Acórdão nº 103-04.996, cujo voto, da lavra do insigne Conselheiro, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, definiu não configurar distribuição disfarçada de lucros o empréstimo a sócio se, no balanço da empresa, existisse, apenas, a antiga Reserva de Manutenção de Capital de Giro Próprio.

Peço vênha novamente para transcrever trechos daquela decisão:

"No entanto, para não me alongar no tema, temos que, no caso em exame, o fato econômico é o empréstimo ao sócio, ou a uma das pessoas mencionadas na alínea "a" do art. 233 do RIR/75. Se o empréstimo é efetuado nos termos da alínea "g", do citado artigo, em desobediência ao preceituado nos incisos I a III, temos duas hipóteses de incidência: uma na pessoa jurídica, pela distribuição disfarçada de lucros, incidindo o art. 235 do RIR/75, outra, na pessoa física, pela percepção desses lucros, incidindo o art. 34, "j", do mesmo Regulamento.

O que se comunica, nestes feitos fiscais, é o fato econômico, suporte fático da dupla incidência tributária.



não as regras jurídicas incidentes, que até pode ocorrer de serem inadequadamente aplicadas, num dos feitos, sem que daí resulte para o outro.

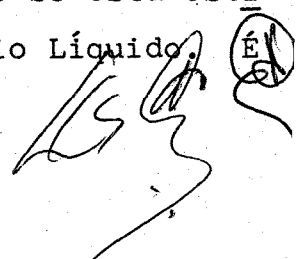
Por outro lado, a matéria de fato, se erroneamente configurada no feito principal, ou nele foi ilidida, produz reflexo direto na sorte do processo decorrente. Daí se falar em decorrência.

Nessa ordem de idéias, se a R.M.C.G.P. não tem a natureza das reservas a que alude a alínea "g" do art.233, do RIR/75, resulta evidente que não integra a matéria de fato capaz de provocar a incidência do art. 34, "j", do RIR/75, pouco importando o tratamento jurídico-fiscal que lhe tenha sido dado no processo matriz.

Por outras palavras: a qualidade de mutuário do sócio ou acionista-diretor, nos casos de empréstimos feitos pela pessoa jurídica que tenha R.M.C.G.P., não caracteriza a percepção de lucros disfarçadamente distribuídos."

Não discordo, obviamente, do brilhante entendimento.No caso concreto, porém, não vislumbro similitude entre as situações. Entendo, também, que o Parecer Normativo nº 03/83 esclareceu poder a empresa optar por dar o destino que melhor lhe aprouver ao ganho inflacionário, salvo se lançá-lo como "Reserva de Lucros a Realizar". Uma vez feita a opção pela reserva, seu balanço patrimonial de verá espelhar, em rubrica própria do Patrimônio Líquido, aquele valor. Evidentemente, o lançamento contábil, a que se refere o PN, exige o destaque da rubrica no balanço patrimonial.

Tanto a decisão citada quanto o parecer em causa, centram-se na existência escritural da reserva que traduz a intenção da empresa. É necessário, pois, que tal reserva esteja inscrita no balanço da pessoa jurídica, porque, obviamente, só se pode afirmar que exista reserva referente a ganho inflacionário se esta estiver constituída, a este título, e figurar no Patrimônio Líquido.



Acórdão CSRF/01-0.576

o que se observa no art. 182 da Lei nº 6.404/76:

"Patrimônio Líquido

Art. 182 - A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º - OMISSIS

§ 2º - OMISSIS

§ 3º - OMISSIS

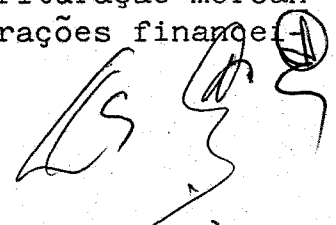
§ 4º - Serão classificadas como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia." (Grifei)

Se se não pode repelir a afirmação de que a Reserva de Lucros a Realizar, a exemplo da outrora denominada Reserva de Manutenção de Capital de Giro Próprio, não constitui reserva livre, por configurar expectativa de ganho, ou ganho não realizado, impossível, também, aceitar a alegação - não comprovada - da existência de tal reserva não retratada no balanço patrimonial. Ora, sendo esta demonstração financeira a que deve representar, com toda a exatidão exigida pela lei comercial, o estado patrimonial da empresa em determinado momento, o mínimo que qualquer interessado na informação contábil (e a Fazenda Nacional é um deles) pode pretender é que ela reproduza a exata imagem das contas aziendais. É o que se verifica da disposição do artigo 176, inciso I, e § 3º da Lei nº 6.404/76:

"Demonstrações Financeiras

Disposições Gerais

Art. 176 - Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras.



Acórdão nº CSRF/01-0.576

ras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - OMISSIS

III - OMISSIS

IV - OMISSIS

§ 1º - OMISSIS

§ 2º - OMISSIS

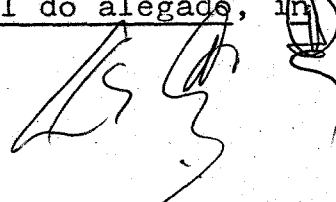
§ 3º - As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia geral." (Grifei)

O recorrente, embora desde a impugnação ao processo contra a pessoa jurídica, venha se referindo à constituição da reserva de lucros a realizar, não apresentou a comprovação material de sua constituição. É meridianamente claro o dispositivo do Decreto nº 70.235/72, quando se refere à impugnação, determinando que o interessado apresente as provas materiais em que se fundamentem o seu direito:

"Art. 17 - omissis

Parágrafo único - O sujeito passivo apresentará os pontos de discordância e as razões e provas que tiver e indicará, no caso de perícia, o nome e endereço do seu perito." (Grifei)

Ao contrário do que vem alegando - e usando até como paradigma de divergência entre julgados do Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes - o balanço patrimonial da empresa PRODAL-Produtos Alimentícios S/A, juntado como prova material do alegado, in



Acórdão nº CSRF/01-0.576

forma o seguinte:

Balanco de 31.12.78 (fls. 59)

Patrimônio Líquido

Capital

Reservas de Capital

Reservas de Lucros

Balanco de 31.12.79 (fls. 68)

Patrimônio Líquido

Capital Social

Reservas de Capital

Reservas de Lucros

Lucros ou Prejuízos Acumulados

Balanco de 31.12.80 (fls. 74)

Patrimônio Líquido

Capital Social

Reservas de Capital

Reservas de Lucros

Reservas de Lucros a Realizar

Lucros ou Prejuízos Acumulados

Apenas neste último balanço patrimonial (de 31 de dezembro de 1980), é que se encontra a constituição contábil da reclamada reserva; nos outros, não. A imputação fiscal se refere a fatos ocorridos em 1978 (exercício de 1979) e em 1979 (exercício de 1980) e não à movimentação de recursos gerados em 1980 (exercício de 1981).

O único "documento" que se refere à distribuição

de

valores em 1978 e em 1979, como rubricas de reservas distintas, é aquele, juntado pela pessoa física, às fls. 47. Trata-se de papel não-timbrado da empresa em causa, sem reconhecimento pelo representante legal da pessoa jurídica e de seu contador, enfim, sem reconhecimento formal e legal de prova constituída, que não compõe as demonstrações financeiras, nos termos da Lei nº 6.404/76, conforme seu artigo 177, § 4º:

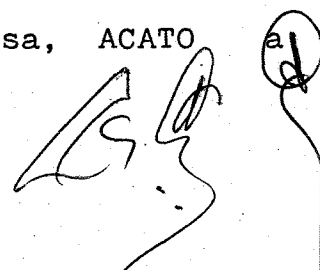
"Art. 177 - OMISSIS

§ 4º - As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados."

A prova material que aproveitaria ao recorrente, o balanço patrimonial, nada informa a respeito, como se vê às fls. 59 e 68. "Venia permissa", o recurso peca na produção material da prova.

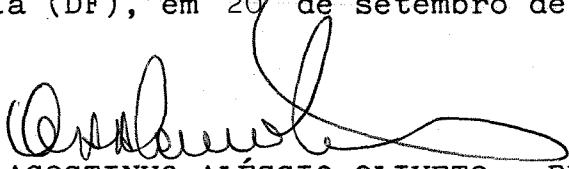
Entendo, por conseguinte, não existir divergência, neste ponto, entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma, eis que este se baseia em informação contábil clara e precisa, retratada em demonstração financeira que contempla a reserva nele citada. No presente processo, inatacável, no particular, a decisão da Colenda Quarta Câmara, eis que a demonstração financeira não traz qualquer referência à indigitada reserva de lucros a realizar, o que impede a este relator entender que ela tenha sido formal, legal e contabilmente constituída.

Por todas as razões expostas, e na falta de comprovação material expressa no Balanço Patrimonial da empresa, ACATO

Handwritten signature and initials, including a circled 'd'.

preliminar de inocorrência de divergência entre os julgados e NÃO
CONHEÇO do recurso.


Brasília (DF), em 20 de setembro de 1985.


CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO - RELATOR