



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 20 de setembro de 19 85

ACORDÃO N.º CSRF/01-0.554

Recurso n.º RD/104-0.253

Recorrente ALBERTO CIPOLLONE

Recorrid QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

IRPF - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. Não deve prosperar a tributação do contribuinte, na cédula H de sua declaração de rendimentos, se as circunstâncias presentes ao adiantamento por conta de salários não revestiram a tipificação legal própria dos empréstimos a pessoa ligada, em que a inobservância das normas caracteriza a distribuição disfarçada.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento ao 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 GUTERRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

URGEL PEREIRA LOPES

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, LUIZ MIRANDA, ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, CARLOS ROBERTO MONTEIRO BERTAZI, PEDRO MARTINS FERNANDES, JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0865/050.487/83-01

RECURSO Nº: RD/104-0.253
ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.554
RECORRENTE: ALBERTO CIPOLLONE

R E L A T Ó R I O

Inconformado com o decidido no Acórdão nº 104-04.487, de 15.05.84, prolatado no julgamento do recurso voluntário por ele interposto, o contribuinte ALBERTO CIPOLLONE apela para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma.

2. O fisco considerou o contribuinte Alberto Cipollone "pessoa ligada" à sociedade Fibra Rayon S.A. Apurou que essa sociedade fizera empréstimos ao referido contribuinte, o qual, em..... 31.12.79, era devedor de Cr\$ 788.000,00, provenientes de adiantamentos "por conta de seus ordenados". Inobservado o disposto no art. 60, V, § 1º, "b", do Decreto-lei nº 1.598/77, considerou-se tipificada distribuição disfarçada de lucros, uma vez que a empresa possuía lucros acumulados em valor superior ao do seu crédito decorrente dos tais adiantamentos.

3. Nestes autos tributam-se os Cr\$ 788.000,00 na cédula H, por infração ao art. 62, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, com a multa de 50%.

4. O acórdão recorrido ficou ementado como se segue:

"CÉDULA "H" - RENDIMENTOS - LUCROS DISTRIBUÍ-
DOS DISFARÇADAMENTE A ADMINISTRADOR DE PESSOA

JURÍDICA - Caracteriza distribuição disfarçada de lucros o empréstimo em dinheiro feito pela pessoa jurídica a pessoa ligada (administrador), se na data do empréstimo possui lucros acumulados ou reservas de lucros. O valor respectivo é tributado na Cédula "H" da declaração de rendimentos de quem auferiu o benefício."

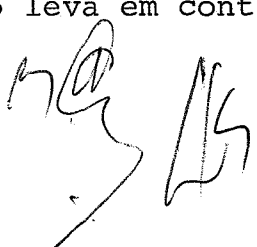
5. No seu recurso especial o contribuinte sustenta que se encontra na mesma situação de Waltier Galassi, que exerce cargo na Diretoria da FIBRA, mas com ela sempre manteve relação trabalhista. Contra ambos foram efetuados lançamentos fiscais fundados no entendimento de que adiantamentos salariais a empregados que ocupam cargo na Diretoria da pessoa jurídica constituem empréstimos, sujeitos às disposições do art. 367, V, do RIR/80.

6. No entanto, o Acórdão nº 104-04.487, que apreciou o recurso voluntário do recorrente, diverge flagrantemente do Acórdão nº 101-75.189, que apreciou o recurso voluntário de Waltier Galassi.

7. O Acórdão nº 101-75.189, de 26.04.84, trazido à colação como paradigma, tem a ementa a seguir transcrita:

"IRPF - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Não sendo o recorrente acionista da empresa nem exercendo nela cargo de administrador no período-base em que ocorreu o empréstimo, improcede a presunção de distribuição disfarçada de lucros, com base no inciso V do artigo 60 do Decreto-lei 1.598/77."

8. Admitido o recurso especial pelo despacho de fls. 130/131 do Sr. Presidente da 4ª Câmara, a douta Procuradoria ofereceu as contra-razões de fls. 133/134, sublinhando que o recorrente era sócio da empresa, o que não ocorria no caso do acórdão apontado como divergente. Contudo, se admitido o recurso, a diminuta participação societária do recorrente não o ampara, na medida em que o § 3º do art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77, ao definir pessoa ligada, não leva em conta a expressão da participação no capital societário.



Termina pedindo a manutenção do acórdão questionado.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso reúne os pressupostos legais de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

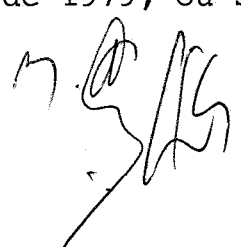
Na declaração de bens anexa à sua declaração de rendimentos do exercício de 1980, ano-base de 1979, o recorrente declarou possuir 215.524 em 31.12.78 e esse número mais 118.049 ações da Rayon "Fibra" S.A., em 31.12.79.

Enquanto isso, a ata da Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária da Rayon, realizada em 18.05.79, elevou o capital social para Cr\$ 600.000.000,00, representado por ações de valor unitário de Cr\$ 1,00 cada uma.

O contribuinte alegou que mais de 95% do capital da Rayon Fibra S.A. pertencia à FISAP S.A., que, por sua vez, tinha mais de 99% do seu capital em mãos de pessoa jurídica sediada no exterior.

A estes aspectos não foi dispensada maior atenção no curso do processo. Ganhou mais destaque o fato de o contribuinte ser administrador da Rayon Fibra S.A., uma vez que fora eleito Diretor Administrativo e Financeiro por A.G. de 20.03.78, reeleito em 18.05.79.

Como vemos, a pessoa jurídica que teria efetuado a distribuição disfarçada de lucros era sociedade anônima. Os fatos ocorreram no ano de 1979, ou seja, na vigência plena do Decreto-lei nº 1.598/77.



No regime desse diploma legal havia nítida distinção no conceito de pessoa ligada, conforme se tratasse de sociedade anônima e outros tipos de sociedades.

Lê-se no art. 368, I e II do RIR/80 que são pessoas ligadas:

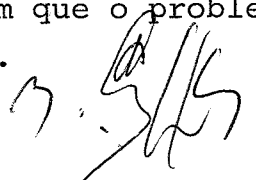
- o sócio, administrador ou titular; ou
- cônjuge, ou parente até o terceiro grau, inclusive afim, do sócio, administrador ou titular.

Por seu turno, o art. 369 do mesmo RIR/80 dispõe que também se presume distribuição disfarçada de lucros se a companhia contrata com o acionista controlador, ou seu parente até o terceiro grau, inclusive os afins, os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 367, nas condições ali definidas.

Admite-se que o sócio é gênero do qual acionista é espécie.

Mas é evidente que o sócio, no inciso I do art. 368, está ali na acepção de sócio de qualquer sociedade não por ações, enquanto que o acionista controlador, no inciso I do art. 369, substitui o sócio do art. 368 quando se trate de companhia, sinônimo de sociedade anônima, e ocorra qualquer das operações enumeradas nos incisos I a IV do art. 367 do RIR/80.

É fato que o acionista controlador tem acepção própria na Lei nº 6.404/76, que não é inteiramente a mesma adotada pelo legislador do Decreto-lei nº 1.598/77 para os efeitos da distribuição disfarçada de lucros, mais voltado para acionista(s) controlador(es) pessoa(s) física(s). Assim mesmo, o que o Decreto-lei nº 1.598/77 adotou como acionista controlador constitui a pessoa ligada para os fins de tipificar a distribuição disfarçada de lucros, no papel do sócio das demais sociedades, deixando de lado todos os acionistas não controladores. A menos que o acionista não controlador seja administrador, hipótese em que o problema se desloca para a órbita do inciso I do art. 368.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865/050.487/83-01
Acórdão nº CSRF/01-0.554

Terá o legislador partido da premissa de que, na sociedade anônima, quem não for administrador não tem poder para tomar decisões da natureza daquelas que podem ensejar a tipificação legal da distribuição disfarçada de lucros.

Ora, no caso presente, o contribuinte era, a meu ver, administrador, eleito que fora por assembléia geral para o cargo de diretor administrativo financeiro.

Todavia, mantinha, concomitantemente, a condição de empregado, segundo demonstrado nos autos.

O próprio estatuto social da "FIBRA" previa, no seu art. 10, que a Assembléia Geral poderia nomear Diretores empregados da Sociedade, os quais gozariam de licença remunerada dos cargos que até então ocupavam, sendo-lhes assegurados todos os direitos trabalhistas e previdenciários.

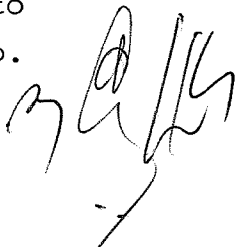
A rigor, no caso, nem era preciso ocorrer a interrupção ou a suspensão do contrato de trabalho, dada a irrisória participação do contribuinte no capital social da sociedade.

É vasta a jurisprudência trabalhista no sentido de resguardar o vínculo empregatício nos casos de empregados guindados a funções de direção das sociedades empregadoras.

No entanto, se a participação no capital social, do empregado eleito administrador, por significativa, a jurisprudência trabalhista já se mostra de outro teor.

Vejamos:

"Ac. TP-2.294/78, 23.10.78, E-RR-662/76. Rel.: Min. Raymundo de Sousa Moura - D.J. 16.03.79.

- Eleito
 - Sócio.
- 

O fato de o empregado ser elevado à condição de diretor, por eleição da assembléia geral da sociedade empregadora, não determina a perda daquela qualidade, a não ser que comprove que ele é proprietário de ações, a tal ponto que configure vultoso capital, e a qualidade de proprietário das ações tenha sido motivo primordial de sua investidura. Não é o caso dos autos". (grifei)

"TRT-RO-2.199/78 - 1ª T. - Rel. Juiz Isis de Almeida.

O contrato de trabalho permanece em plena vigência - sem suspensão ou interrupção de qualquer natureza - durante o período em que o empregado ocupe cargo na diretoria de sociedade anônima, ainda que tenha sido designado por eleição de Assembléia Geral, não importando mesmo que passe a exercer funções da mais alta relevância, salvo se detém a maioria das ações ou parcela significativa para compor o grupo majoritário. No caso específico desse tipo de sociedade comercial, somente a detenção do poder econômico torna incompatível a condição de empregado subordinado." (Grifei)

Também ao julgar o E-AI-RR - 1.687/73, o Rel. Min. Ribeiro de Vilhena, a certa altura de seu voto, expõe:

"No plano da relação de emprego, torna-se irrelevante seja o diretor portador ou não de ações, salvo se o vulto dos títulos lhe coloque nas mãos tal força proprietária que a própria constituição dos órgãos da sociedade seja uma ponderável resultante de seu poder, por transigência ou não." (Grifei)

Isto do ponto de vista do Direito do Trabalho.

Entretanto, para os efeitos do imposto de renda há que observar suas regras específicas.

Assim, por exemplo, para os fins de determinação dos limites do "pro-labore" dedutíveis, o contribuinte enquadra-se perfeitamente como diretor.

Segundo a definição adotada no subitem 9.3 do Parecer Normativo CST nº 48/72:

"9.3 Diretores - "denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determi

nada de serviços". Exercem a direção mais elevada de uma instituição ou sociedade civil, de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembleias, nos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais."

Observe-se que os estatutos da "FIBRA" (fls. 38), no art. 13, prescrevem:

"Art. 13 - O Presidente, o Vice-Presidente e os Diretores Superintendente, Industrial, Administrativo - Financeiro, Comercial e Tesoureiro, Constituirão a Diretoria Executiva, a qual compete o exercício dos poderes e o desempenho das atribuições que a lei e estes Estatutos lhe conferem para assegurar o regular funcionamento da Sociedade."

Voltando ao referido Parecer Normativo CST nº 48/72, lemos:

"10. Sócio, Diretor ou Administrador - Empregado.
10.1. Nos casos de sócio, diretor ou administrador que sejam, concomitantemente, empregados da empresa, os rendimentos auferidos, seja a título de remuneração como dirigente, seja como retribuição do trabalho assalariado, estão sujeitos, no seu total, aos limites e condições estabelecidos pela lei para a remuneração dos sócios, diretores, administradores e titulares de empresas individuais."

É natural que assim seja. Os objetivos do Direito do Trabalho dirigem-se, precipuamente, a reger o contrato de trabalho e, inclusive, a proteger o vínculo empregatício.

Por sua vez, a legislação do imposto sobre a renda é voltada para a tributação de rendimentos do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos.

Ora, sendo os salários inteiramente dedutíveis como despesas operacionais, e sendo a dedutibilidade da remuneração de dirigentes subordinada a limites legais, não faltaria (como obser

vado em inúmeros casos) quem, como dirigente propriamente dito, fosse tentado a configurar situações que caracterizassem vínculo empregatício, para fugir aos limites de dedutibilidade a que estão sujeitas as remunerações a título de "pro-labore".

Então, uma coisa é o campo de incidência do Direito Trabalhista, outra, nem sempre coincidente, o do Direito Tributário.

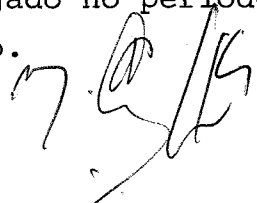
Assim, também, em matéria de distribuição disfarçada de lucros.

A legislação de regência não nomeia os diretores, especificamente, como "pessoas ligadas". Mas alude a administradores, o que engloba os diretores, na medida em que é lógico e jurídico entender que todo o diretor eleito é administrador, embora a recíproca não seja verdadeira.

De modo que, em princípio, não teria maior relevância a manutenção do vínculo empregatício que havia entre o contribuinte e a "FIBRA" para afastar a sua condição de administrador, o que, para os efeitos de incidência do imposto sobre a renda, sobreleva a quaisquer considerações sobre sua situação perante o Direito do Trabalho.

Ocorre, porém, que o contribuinte interessado no acórdão trazido à colação como paradigma, Sr. Waltier Galassi, mantinha "status" inteiramente idêntico ao do recorrente, na mesma FIBRA, onde ocupava o cargo de Diretor Tesoureiro. Idêntico contrato de trabalho e igualmente eleito e reeleito diretor pelas assembléias gerais de 20.03.78 e 18.05.79, pelo menos. Só não era acionista.

Todavia, entendeu a douta Câmara prolatora do acórdão paradigma que, sobre não ser acionista o contribuinte, era, ademais, simples empregado no período de 01.02.79 a 31.01.80, quando ocorreu o empréstimo.



O fato de não ser acionista não tem relevância, para o caso, desde que, consoante visto acima, acionistas só passam a pessoas ligadas quando detêm o controle acionário.

Quanto a ser empregado e não administrador, parece-me que há evidente divergência, seja entre os dois acórdãos (o recorrido e o paradigma), seja no pertinente às considerações aqui expendidas, linhas atrás.

Nesse contexto, a meu juízo, seria de prevalecer o entendimento esposado no acórdão recorrido.

Creio, entretanto, que, acima de tudo isso se ergue a própria tipificação da distribuição disfarçada de lucros.

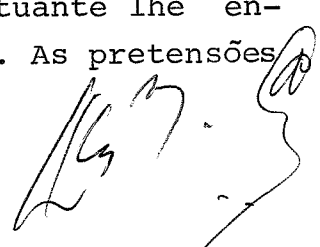
É que, a meu ver, e com a devida vênia, não houve, a rigor, empréstimo ao contribuinte, na acepção própria da distribuição disfarçada de lucros. Nem sequer adiantamento de salários, mas sim adiantamento por conta de salários (ou de remuneração de dirigente, se preferível).

O mútuo, como se sabe, é espécie do gênero empréstimo. É a espécie pertinente às coisas fungíveis, sendo o comodato a outra espécie, referente às coisas infungíveis.

Define o Código Civil Brasileiro, art. 1256:

"Mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade."

Ora, no mútuo temos contrato real, que se perfaz com a entrega da coisa ao mutuário. A entrega é essencial à existência do contrato. A obrigação e o dever do mutuário são de restituir, não necessariamente o mesmo bem (como ocorre no comodato e na locação), mas sim o que corresponda ao que o mutuante lhe entregara ("tantundem eiusdem generis et qualitatis"). As pretensões



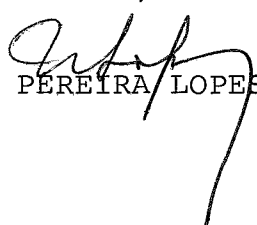
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865/050.487/83-01
Acórdão nº CSRF/01-0.554

e ações do mutuante são para que lhe seja restituído o que prestara (salvo o plus dos juros, se ajustados). Se o mutuário não restitui, cabem as ações condenatórias ou indenizatórias pertinentes, que são "posterius".

Verifica-se, pois, que no caso destes autos o contribuinte nada tinha a restituir à FIBRA, o que afasta a idéia de se atribuir à operação realizada a natureza jurídica de empréstimo. A obrigação e o dever ao contribuinte eram os de prestar os serviços de diretor para que foi eleito, por período certo. Ou de empregado-diretor, no plano do Direito do Trabalho. Por esses serviços fora-lhe adiantado parte do pagamento correspondente. Se não cumprisse o prazo contratual que fosse necessário para cobrir o valor dos adiantamentos recebidos, a composição patrimonial a efetuar-se seria determinada pelas regras pertinentes ao abandono (ou exoneração) do cargo de diretor, ou de rescisão de contrato de trabalho, nunca de contrato mútuo.

Isto posto, dou provimento ao recurso. 

Brasília-DF., 20 de setembro de 1985


URGEL PEREIRA LOPES

- RELATOR