



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 24 de abril de 19 87

ACORDÃO N.º CSRF/01-0.718

Recurso n.º - RP/105-0.044

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrida - QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

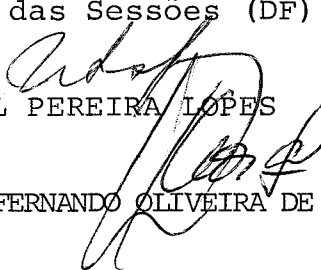
Sujeito Passivo: JOSÉ TAVARES DO COUTO

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS
- Na vigência das regras sobre distribuição disfarçada de lucros introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.598/77, incorporadas ao RIR/80, não era passível de enquadramento no art. 367, I, deste Regulamento, o empréstimo a pessoa ligada em que se estipulassem encargos financeiros notoriamente inferiores aos de mercado (PN—CST nº 125/75).

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, negar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausentes justificadamente os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral, José Eduardo Rangel de Alckmin e Luiz Alberto Cava Maceira.

Sala das Sessões (DF), em 24 de abril de 1987


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE E RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.v.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguinte Con
selheiros: JACINTO MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEI-
RA, ANTONIO DA SILVA CABRAL, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, LE
VY VALÉRIO DE OLIVEIRA, CARLOS AGOSTINHO A. OLIVETO, RUY CRU-
VINEL FILHO e LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10140-001.060/85-25

RECURSO Nº: RP/105-0.044

ACÓRDÃO Nº: -CSRF/01-0.718

RECORRENTE Nº: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA : QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: JOSÉ TAVARES DO COUTO

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por seu Procurador junto à Quinta Câmara, apela para a Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma do Acórdão nº 105-1.939, de 06.10.86, prolatado no julgamento do recurso voluntário nº 47.197, interposto por JOSÉ TAVARES DO COUTO.

2. Discute-se a tributação de lucros tidos por disfarçadamente distribuídos pelo MATADOURO ELDORADO S.A., em que seu diretor JOSÉ TAVARES DO COUTO figura como sujeito passivo responsável, nos termos dos arts. 367, I, 368, I e § 1º, 370, I e 371, todos do RIR/80, além dos Pareceres Normativos CST nºs 125/75, item 5, e 138/75, item 5.

3. Segundo o Auto de Infração a distribuição disfarçada de lucros caracterizou-se "... através do fornecimento sistemático de créditos financeiros, sem juros, encargos ou qualquer outra contraprestação compensatória, ora pela entrega de numerário diretamente ao acionista ou a pessoas por ele indicadas, ora pelos pagamentos de compromissos particulares do mutuário, créditos esses debitados em conta corrente e evidenciados em fichas razão, sem que a autuada tenha reconhecido em seus resultados para efeito de tributação, os valores dos juros que teria obtido pelas referidas aplicações no mercado financeiro, sendo o montante dos juros

B/L

dispensados, inclusive no lucro líquido para determinação do lucro real e o crédito tributário apurado, de responsabilidade do acionista beneficiário da distribuição disfarçada de lucros."

A tributação em causa refere-se aos exercícios de 1984 e 1985.

4. A decisão de primeiro grau cancelou a exigência e recorreu de ofício. A autoridade revisora regional deu provimento parcial ao recurso, mantendo a tributação, no sujeito passivo responsável, pelo imposto e multa devidos pela pessoa jurídica até 19 de outubro de 1983, quando passaram a vigor os Decretos-leis números 2.064/83 e 2.065/83.

5. No Acórdão recorrido decidiu-se, por maioria de votos, na forma resumida em sua ementa:

"DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Alienação de bem do ativo da pessoa jurídica a pessoa ligada - A alienação de bem do ativo da pessoa jurídica a pessoa ligada caracteriza-se pela transferência do domínio de uma coisa do patrimônio da primeira para o da segunda, ou de cessão de um direito daquela para esta, configurando, sempre, a diminuição do patrimônio de uma e o enriquecimento de outra. Não pode, portanto, haver transferência de coisa de quem não se tinha o domínio, ou cessão de direito não constituído. Os juros não convencionados no contrato de mútuo não se conceituam como direito do mutuante."

6. No seu recurso, o douto Procurador ressalta que a matéria foi objeto de exame no Parecer Normativo CST nº 125/75, cujo entendimento descreve. Sublinha que esse entendimento encontra guarida no inciso I do art. 367 do RIR/80. Invoca como subídios os fundamentos expendidos na decisão da autoridade revisora regional.

7. Aberto o prazo para oferta de contra-razões, o contribuinte veio, dentro do prazo, com a contradita de fls. 101/104, propugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

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

Na decisão de primeiro grau prolatada pela autoridade revisora regional foram invocados o art. 367, I, do RIR/80 e o Parecer Normativo CST nº 125/75 para fundamentar a tributação a título de distribuição disfarçada de lucros.

Lê-se no art. 367 e seu inciso I:

"Art. 367 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto nº 1.598/77, art. 60):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;"

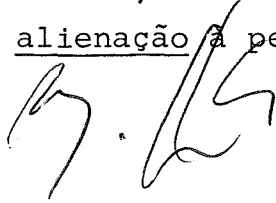
Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 125/75 louvou-se no art. 233, alínea "a", do RIR/75, onde se lê:

"Art. 233 - Considerar-se-ão formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica (lei nº 4.506/64, art. 72):

a) a alienação, a qualquer título, a acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica ou aos respectivos parentes ou dependentes, de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado."

Nestes autos cogita-se de empréstimos a pessoa ligada, a título gratuito, nos anos de 1983 e 1984 (exercícios de 1984 e 1985).

A fiscalização considerou que o valor dos juros que a empresa teria obtido no mercado financeiro, não tendo sido cobrados do acionsita-diretor, constituíam alienação a pessoa ligada, e



tomou esse valor como base de cálculo do tributo devido pela pessoa jurídica e exigido da pessoa ligada, como responsável, nos termos do art. 371 do RIR/80.

Depois, a decisão da autoridade revisora regional, em atenção às modificações introduzidas na matéria relativa à distribuição disfarçada de lucros pelos Decretos-lei nºs 2.064/83 e 2.065/83, entendeu que a responsabilidade da pessoa ligada pelo imposto devido pela pessoa jurídica foi suprimida a partir de 20.10.83, razão pela qual excluiu a tributação sobre os fatos ocorridos posteriormente àquela data.

Com essa medida foi excluída toda a tributação relativa ao ano-base de 1984 e parte da referente ao ano-base de 1983.

Pode-se observar que embora o fato gerador da eventual distribuição disfarçada de lucros aqui discutida tenha ocorrido em 1983, na vigência das regras do Decreto-lei nº 1.598/77 aplicáveis à espécie, não seria por isso que deixariam de ter pertinência as regras do art. 233 do RIR/75, interpretadas no Parecer Normativo CST nº 125/75, chamado à colação pelo julgador singular.

Com efeito, do simples confronto do art. 367, I, do RIR/80, com o art. 233, "a", do RIR/75, transcritos ao início deste voto, depreende-se, sem dificuldades, mais convergências do que divergências.

Assim, por exemplo: (a) ambos os textos são construídos por meio de presunções legais; (b) no texto de 1975 fala-se em alienação a qualquer título, enquanto que no de 1980 menciona-se, apenas, alienação. Se este último não excepciona nenhuma espécie de alienação, desde que inexistente qualquer ressalva na lei, é evidente que inclui toda e qualquer alienação, seja a que título for; (c) no texto de 1975 refere-se de bem ou direito, ao passo que no de 1980 cuida-se, apenas, de bem. Ora, o sentido jurídico de bem compreende, igualmente, direito, desde que significa "qualquer elemento material ou i-



material, representando uma utilidade ou uma riqueza, integrado ao patrimônio de alguém e passível de apreciação monetária."

Assim, "os direitos que incidem sobre coisas, embora incorpóreas, entendem-se igualmente bens: são bens os direitos autorais, os direitos creditórios." Finalmente: (d) por pessoa ligada entende-se, em relação à pessoa jurídica, seu sócio administrador ou titular, ou acionista controlador de sociedade anônima, além do cônjuge, ou parente até terceiro grau, inclusive afim, das pessoas mencionadas, no que há alguma discrepância em relação ao texto do RIR/75, mas sem significação para o deslinde do caso presente.

Passemos, então, à análise do Parecer Normativo CST nº 125/75.

Começa ele da forma que se segue:

"Dúvidas têm sido levantadas sobre as implicações fiscais decorrentes da dispensa de encargos financeiros, tais como juros, deságios, indexação ou correção monetária, constantes de cláusula de contrato de mútuo, realizado com base na alínea "g" do artigo 233 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975, quando faltarem requisitos necessários à tipificação do empréstimo como distribuição disfarçada de lucros." (Grifei).

Evidentemente, os requisitos necessários à tipificação da distribuição disfarçada de lucros eram:

- a) que o mutuário fosse uma das pessoas indicadas na alínea "a" do mesmo art. 233;
- b) que a pessoa jurídica dispusesse de lucros acumulados ou reservas não impostas por lei;
- c) que não fossem observados, cumulativamente, os requisitos enumerados nos incisos I, II e III da alínea "g" do art. 233.



Por conseguinte, as indagações submetidas à C.S.T., que estiveram na origem do PN-CST nº 125/75, partiam do princípio de que presentes os requisitos legais, em matéria de empréstimos, não haveria a tipificação legal da distribuição disfarçada de lucros.

Depois de transcrever o art. 233, sua alínea "g" e respectivos incisos, prosseguiu o P.N.:

"3. Dentro do aspecto enfocado, duas hipóteses de vem ser consideradas na concessão de empréstimos às pessoas referidas na alínea "a" do art. 233:

I - Quando a pessoa jurídica dispõe de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei.

II - Quando a pessoa jurídica NÃO dispõe de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei.

Explica a hipótese do item 3, nº I, que é a da tipificação legal da distribuição disfarçada, e continua:

"5. Na hipótese prevista no item 3, II, por força do art. 233, alínea "a", do RIR, o empréstimo deve ser contratado a taxas semelhantes às utilizadas no mercado financeiro. A fixação de juros, deságios, indexação ou correção monetária em valores notoriamente inferiores aos de mercado, ensejará a caracterização destes, ou a sua diferença, como distribuição disfarçada de lucros."

Ora, se não perdermos de vista que a alínea "a" do art. 233 tipificava, como distribuição disfarçada de lucros, "a alienação, a qualquer título (às pessoas que mencionava), de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado", temos de concluir que o P.N. nº 125/75 afastou qualquer hipótese de invocação do art. 233, alínea "g", para tipificar como distribuição disfarçada o empréstimo quando a pessoa jurídica NÃO tivesse lucros acumulados nem reservas impostas pela lei.

Na realidade, o que sustenta o PN em questão é que o empréstimo contratado a taxas inferiores às do mercado financeiro, com fixação de juros, deságios, indexação ou correção monetária em



ACÓRDÃO Nº-CSR/01-0.718

valores notoriamente inferiores aos de mercado ensejaria a caracterização da diferença a menor, como distribuição disfarçada de lucros, em quadrável na alínea "a" do art. 233.

Por outras palavras: haveria alienação do valor dos juros, deságios, indexação ou correção monetária correspondente à diferença, para menos, entre o que fosse contratado com o mutuário e aqueles praticados no mercado financeiro.

Esclarece DE PLÁCIDO E SILVA (in "Vocabulário Jurídico", vol. I, Forense, 1967, 2ª ed., pág. 105):

"ALIENAÇÃO . A alienação, também chamada de alheação e alheamento, é o termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transferir o domínio de uma coisa para outra pessoa, seja por venda, por troca ou doação. Também indica o ato por que se cede ou transfere um direito pertencente ao cedente ou transferente." (Destaques do original).

Este conceito, com pequenas variantes de ordem formal, é encontrado nos diversos autores.

Nessas circunstâncias, não se pode falar em alienação se não houver alienante, e não poderá haver alienante que não seja titular do domínio de coisa ou de direito a ser transferido a alienatário.

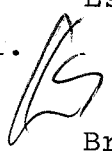
Logo, num contrato de mútuo em que se não convencio nem juros, deságios, indexações ou correção monetária, e esses acréscimos não puderem ser exigidos em virtude de lei, parece-me óbvio que o mutuante não pode ser considerado titular de direito algum a não ser o direito a que lhe seja restituído o que mutuou. Se assim é, e não vejo como possa ser de outra maneira, não há o que alinear nem pode haver alienação.

Todas as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros arroladas nas alíneas do art. 233 do RIR/75 estavam construí-

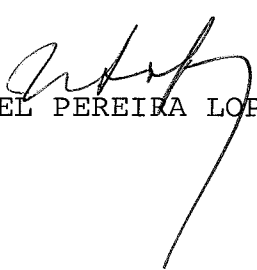
ACÓRDÃO Nº-CSRF/01-0.718

das a partir de presunções legais ou de ficções legais. No caso da alínea "a" tinha-se presunção legal relativa, onde havia como elemento essencial a alienação. Por outra parte, o PN-CST nº 125/75 erigiu alienação onde ela inexistia, para fazer incidir as regras jurídicas referentes à alienação, nas circunstâncias especificadas no art. 233, alínea "a". Pode ser que tenha querido construir uma ficção legal (tomando o que não é como se fosse). Porém, isso é recurso de técnica legislativa reservado ao legislador, não ao intérprete ou ao aplicador da lei.

Essas as razões pelas quais nego provimento ao recurso especial.



Brasília (DF), em 24 de abril de 1987



URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE E RELATOR