

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

Sessão de 11 de novembro 92 de 19

ACORDÃO Nº 101-84.322

Recurso nº: 72.692 - IRPF - Exercício de 1987.

Recorrente: PAULO SÉRGIO FREIRE DE CARVALHO GONÇALVES TOURINHO

Recorrida : D.R.F. EM SALVADOR - BA.

I.R.P.F. - LUCROS DISFARÇADAMENTE DISTRIBUIDOS - TRIBUTAÇÃO - RENDIMENTOS DA CÉDULA "H" - "Ex vi" do disposto no artigo 62 do Decreto-lei nº 1,598, de 1977, com a nova redação que lhe foi dada pelo artigo 20 do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, o lucro distribuído disfarçadamente é tributado como rendimento classificado na cédula "H" da declaração da pessoa física do acionista controlador que contratou com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição.. Considera-se, no caso, como lucro distribuído disfarçadamente, o valor do empréstimo contratado, observado o limite correspondente aos saldos dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Recurso conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PAULO SÉRGIO FREIRE DE CARVALHO GONÇALVES TOURINHO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Raul Pimentel, que proviam o recurso.

v.v.

Sala das Sessões (DF), em 11 de novembro de 1992

MARIAM SELF

- PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 18 FÉV 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRO MARTINS SILVA, CELSO ALVE FEITOSA e JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO.



RECURSO Nº: 72.692

ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

RECORRENTE: PAULO SÉRGIO FREIRE DE CARVALHO GONÇALVES TOURINHO

R E L A T Ó R I O

PAULO SÉRGIO FREIRE DE CARVALHO GONÇALVES TOURINHO, pessoa física, inscrita no C.P.F. - M.F. sob nº 000.764.655-00, não se conformando com a decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal em Salvador - BA, recorre a este Conselho conforme petição de fls. 101/112, na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica nos dá conta de que o lançamento tributário decorre de:

"Inclusão na cédula "H" da declaração de rendimentos do contribuinte acima citado da quantia correspondente aos lucros considerados distribuídos disfarçadamente nos termos do artigo 367 inciso V, pela Companhia de Seguros Aliança da Bahia, da qual o autuado é sócio/presidente, apurado através de empréstimos levados a débito da conta corrente, ...".

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 144 a 50, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.

CÉDULA "H" - INCLUSÃO DE LUCROS DISTRIBUIDOS DISFARÇADAMENTE

Empréstimos a sócios (Débitos em conta Corrente) - Tendo ficado decidido no processo matriz, contra a pessoa jurídica, que houve distribuição disfarçada de lucros, a quantia recebida pela pessoa física a esse título deverá, conforme o caso, ser oferecida à tributação na Cédula "F" (até o exercício financeiro de 1978) ou na Cédula "H" (a partir do exercício de 1979); tributam-se os valores dos débitos na conta corrente do sócio considerada a distribuição na data da realização do empréstimo.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

Cientificado dessa decisão em 17 de março de 1992, o contribuinte ingressou com seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado no dia 15 de abril seguinte, onde declara reiterar todos os argumentos apresentados na inicial, aduzindo, em síntese, mais os argumentos:

a) nada mais falacioso do que os fundamentos apresentados pela autoridade "a quo" a propósito da ocorrência de "simulação", porque, em primeiro lugar, quando o Recorrente tomou empréstimo à sociedade da qual é um dos titulares, não houve qualquer "vício de manifestação de vontade, conhecido como simulação";

b) à empresa mutuante era e é garantido pela Constituição a liberdade de contratar, dispunha ela de reservas de lucros e poderia tê-las distribuído, só não o fazendo pelo fato de que os recursos saíam definitivamente do capital de giro da empresa, o que inócorre no caso de utilizar a liberdade que tem de contratar empréstimos com seus acionistas;

c) o fato de a lei presumir distribuição disfarçada de lucros, quando atendidas certas condições, não implica concluir ter ocorrido simulação e que, conseqüentemente, o ato possa ser anulado pelo Estado;

d) a decisão recorrida não atendeu às ponderações do Recorrente, que, inclusive, citou diversos acórdãos deste Conselho, nos quais é reconhecido que, nos casos de empréstimos a pessoa ligada, o efeito fiscal da distribuição disfarçada de lucros se restringe à pessoa jurídica mutuante, sendo tal figura uma hipótese legal de presunção ou ficção em matéria tributária, exigindo do intérprete "redobrada cautela", em sua aplicação, para que não resulte lesão de direitos individuais;

e) no âmbito da pessoa física, a legislação aplicável não explicitou, em relação a cada espécie de distribuição disfarçada de lucros, o que deve ser computado como lucro distribuído disfarçadamente, referindo-se, genericamente, aos "benefícios econômicos da distribuição";

f) como bem reconhecem os acórdãos citados, a distribuição disfarçada de lucros, em virtude de empréstimo a pessoa ligada, só repercute fiscalmente na pessoa jurídica, e isto porque o empréstimo não gera na pessoa física qualquer "benefício econômico", que pudesse ser tomado como base para fins de tributação pelo imposto de renda;

g) o artigo 367 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450/80, quer que determinados negócios jurídicos contratados sob determinadas condições e em determinadas situações, sejam tidos, para fins do imposto de renda, como distribuição de lucros, e nisto reside a ficção jurídica aplicável a essas operações, sendo que na hora de tributar a referida distribuição na pessoa física, não há nem pode haver ficção, sob pena de ferir princípios hierarquicamente superiores, sendo necessário que, em cada caso, se procure determinar se houve ou não, efetivamente, aquisição de disponibilidade econômica de renda ou proventos;



ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

h) o valor do empréstimo jamais poderia ser considerado como um "benefício econômico" para o Recorrente, visto que não acresce ao seu patrimônio e, conseqüentemente, não assiste razão ao Delegado da Receita Federal quando afirma haver um fato consumado uma vez distribuído o lucro;

i) admitindo-se, apenas para argumentar, que a vantagem financeira eventualmente tirada pelo Recorrente na operação pudesse ser alegada para enquadrá-la na hipótese, o significado do disposto no § 2º do artigo 367 do R.I.R. em vigor é claro, pois ainda que a pessoa jurídica disponha de lucros acumulados ou reserva de lucros, o empréstimo que fizer com pessoa ligada não será considerado como distribuição disfarçada de lucros, desde que mencionada operação seja contratada nas mesmas condições em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, isto é, tendo como encargos correção monetária mais juros legais;

j) outra conclusão que da anterior deflui naturalmente é a de que o "benefício econômico" corresponderia unicamente aos encargos de correção monetária e juros, quando estes não forem exigidos, como no caso do Recorrente, podendo-se concluir que, mesmo que se quisesse alegar que o "benefício financeiro" eventualmente obtido pelo Recorrente é o "benefício econômico" de que trata o art. 371 do R.I.R., o que seria em si mesmo um absurdo sob o ponto de vista do direito, ainda assim só poderia ser exigido do Recorrente, a título de distribuição disfarçada de lucros, imposto de renda que incidisse sobre a correção monetária e os juros não cobrados pela pessoa jurídica no referido empréstimo, nada além disto.

É o relatório.

A handwritten signature in dark ink, followed by a circular stamp or seal, likely an official mark of the reporting officer.

ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

O recorrente se insurge, de início, contra o argumento utilizado pela autoridade julgadora singular no sentido de que a distribuição disfarçada de lucros resulta de "vício de manifestação de vontade, conhecido no Direito Civil como simulação...". Alega que tal argumento é falacioso, vez que com o empréstimo tomado junto à pessoa jurídica, por seu acionista controlador, incorreu o alegado "vício", pois é garantido às partes, pela própria Constituição Federal, plena liberdade de contratar, não sendo bastante a ficção jurídica constituída pela Lei, apenas para fins da incidência do Imposto de Renda, para concluir pela ocorrência de simulação..

É certo que o empréstimo efetuado pela pessoa jurídica a seu acionista, quando dispõe ela de lucros acumulados ou reservas de lucros, não corresponde, sob a ótica do Direito Comercial, Civil, Societário e outros ramos da ciência jurídica, a negócio jurídico simulado ou viciado em sua forma. Vale dizer, a pessoa jurídica tem, na verdade, plena liberdade de contratar o empréstimo para com seu sócio ou acionista.

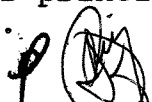
Para a legislação tributária, especialmente para fins de imposto de renda, todavia, o negócio jurídico realizado, na essência, não corresponde a um empréstimo, mas distribuição de lucros, ainda que por presunção legal, ao mutuário.

A propósito do assunto, são relevantes as lições de José Luiz Bulhões Pedreira, em sua obra "IMPOSTO DE RENDA - PESSOAS JURÍDICAS", Ed. Justec, RJ, 1979, vol. II, pags. 804 e seguintes:

"Economicamente a distribuição de lucros é ato de repartição de renda, juridicamente, é ato peculiar ao direito societário, que tem forma própria: é negócio unilateral, pelo qual a pessoa jurídica transmite direitos do seu ativo a outra pessoa, cuja causa é o direito dessa pessoa de participar nos lucros da pessoa jurídica.

.....

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.



ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

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 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 da 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.

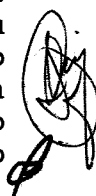
Como o fato gerador do imposto é o fato econômico, e não a forma jurídica, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do ato econômico definido em lei, ainda que revestido de forma jurídica própria de outro ato econômico.

.....

A legislação tributária, com o fim de facilitar a fiscalização e cobrança do imposto e desestimular fraude ou modalidades de evasão, às vezes cria exceções ao princípio geral de que o ônus da prova cabe à autoridade lançadora, instituindo presunções em matéria de prova: dispõe que, provada a existência de negócio jurídico com as características que descreve, tem-se como provada a existência de determinado fato econômico. A presunção legal tem a seguinte estrutura: provada a existência de A, então existe B. É, portanto, relação de inferência definida pela lei.

.....

A lei configura como formas de distribuição disfarçada negócios economicamente desvantajosos para a pessoa jurídica, que importam - direta ou indiretamente - transferência de valor em dinheiro do patrimônio da pessoa jurídica para o da pessoa que com ela contrata. São "maus negócios", no sentido de que têm por efeito diminuir o



ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

patrimônio líquido da pessoa jurídica. O que fundamenta a presunção legal não é, entretanto, apenas o fato de o negócio ser danoso, mas a conjugação dessa qualificação com a circunstância de ser contratado pela pessoa jurídica com pessoa física a ela ligada. A definição legal das pessoas físicas ligadas, para efeito de aplicação dos dispositivos em questão, revela que a lei presume a distribuição disfarçada quando o contratante é pessoa (ou seu parente próximo) que está em posição de influir sobre as decisões da pessoa jurídica.

.....

O ato econômico de distribuição de lucros, que é o fato gerador do imposto, é ato voluntário que transfere valores do patrimônio da pessoa jurídica para pessoas que participam nos seus lucros. A intenção de repartir lucros é, portanto, requisito necessário para que se caracterize o ato de distribuição. A diferença entre o negócio danoso (com terceiros ou com pessoas ligadas) e a distribuição disfarçada de lucros está na intenção. A função das presunções legais de distribuição disfarçada é dispensar a prova dessa intenção, legitimando a inferência de que ela existe toda vez que a pessoa jurídica contrata certos negócios danosos com pessoa ligadas.

.....

Os negócios que a lei configura como distribuição disfarçada de lucros não são, portanto, ato de distribuição por ficção legal, mas presunções legais *juris tantum*. São instrumentos para facilitar à autoridade tributária a prova da existência do ato econômico de distribuição, e não para cobrar imposto independentemente da existência desse ato. Na interpretação dos dispositivos legais que tipificam as formas de distribuição disfarçada, assim como na sua aplicação a casos concretos, é essencial que se tenha presente esse objetivo de identificar atos econômicos de distribuição, sob pena de se afirmar - ilegalmente - que o fato gerador do imposto não é o ato econômico de distribuição, mas a forma jurídica do negócio descrito na lei para construir a norma de presunção."

Sustentou o recorrente haver a autoridade "a quo" ignorado suas ponderações no sentido de

"... que, nos casos de empréstimos a pessoa ligada, o efeito fiscal da distribuição disfarçada de lucros se restringe à pessoa jurídica mutuante",

ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

conforme Acórdãos que enumera. Ocorre que todos os Arestos elencados pela autuada tratam da tributação, na pessoa jurídica, dos efeitos do ajuste do patrimônio líquido, resultante da dedução da quantia mutuada, para os fins de correção monetária do balanço.

A jurisprudência deste Conselho, como comprovam, dentre outros, os Acórdãos:

a) Nº 105-1.641, de 07 de janeiro de 1986, com esta ementa:

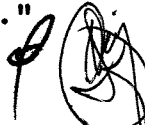
"CÉDULA "H" - Rendimentos - Distribuição Disfarçada de Lucros - Empréstimo a acionista - O lucro disfarçadamente distribuído será tributado como rendimento, classificado na cédula "H" da declaração de rendimentos da pessoa que auferiu os benefícios econômicos da distribuição."

b) Nº 101-76.480, de 11 de março de 1986, assim ementado:

"IRPF - LUCRO DISFARÇADAMENTE DISTRIBUÍDO - À vista da disposição legal expressa, realiza a hipótese de incidência do imposto sobre a renda devido pelas pessoas físicas, descrita no artigo 39, inciso VIII, do Regulamento baixado com o Decreto nº 85.450, de 04-12-1980, o crédito a sócio caracterizado pela administração do tributo com inobservância das condições estabelecidas em lei para a concessão de empréstimo pela pessoa jurídica. Recurso a que se nega provimento."

c) Nº 105-6.134, de 24 de outubro de 1991, assim ementado:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA - (PROCESSO REFLEXO) - Tratando-se de lançamento reflexo a decisão proferida no processo matriz é o aplicável ao processo decorrente, em razão da relação de causa e efeito que vincula um ao outro. Consoante o disposto no artigo 39, inciso VIII, o lucro distribuído disfarçadamente, nos termos do artigo 367, deve ser tributado como rendimento classificado na cédula "H" da declaração de rendimentos do sócio beneficiário."



ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

d) Nº CSRF/01-0.107, de 08 de agosto de 1980, cuja ementa tem esta redação:

"DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS: A distribuição disfarçada de lucros, configurada em empréstimo a sócio, é tributada pela diferença entre as alíquotas de 50% e a de 30%, esta já aplicada sobre os lucros ou reservas distribuídas."

é mansa e pacífica no sentido de que os lucros disfarçadamente distribuídos são tributados como rendimentos classificados na Cédula "H" da declaração de rendimentos da pessoa física do sócio ou acionista controlador, conforme expressamente determinado pelo artigo 62 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Numa construção razoavelmente elaborada, o recorrente procura demonstrar que:

a) no caso da pessoa física, não explicita a legislação o que deve ser computado como lucro disfarçadamente distribuído, fazendo apenas referência genérica aos "benefícios econômicos da distribuição";

b) não deve ser entendido que pelo fato de na pessoa jurídica o valor do empréstimo deva ser deduzido do patrimônio líquido, que o mesmo valor venha a ser computado como "benefício econômico da distribuição", no lado da pessoa física beneficiária.

c) conforme reconhecido através dos Acórdãos listados, a distribuição disfarçada de lucros, em razão de empréstimos a pessoa ligada, só repercute fiscalmente na pessoa jurídica, vez que o empréstimo não gera qualquer "benefício econômico" que pudesse ser tomado como base para fins de tributação na pessoa física;

d) o disposto nos artigos 367 e 371 do R.I.R. aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, em consonância com o artigo 43 do C.T.N., alcança a aquisição real de disponibilidade econômica de renda ou proventos;

e) jamais o valor do empréstimo poderia ser considerado como um "benefício econômico" para a pessoa física do sócio, visto que, por tratar-se de empréstimo, não acresce ele ao seu patrimônio;

f) mesmo que se quisesse alegar que o "benefício financeiro" eventualmente obtido pelo recorrente é o "benefício econômico" de que trata o artigo 371 do R.I.R. em vigor, o que seria em si mesmo um absurdo sob o ponto de vista do direito, ainda assim só poderia ser exigido do recorrente, a título de distribuição disfarçada de lucros, imposto de renda que incidisse sobre a correção monetária e os juros não cobrados pela pessoa jurídica no referido empréstimo.

ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

Na verdade não haveria necessidade de o texto legal, que determina a inclusão dos lucros disfarçadamente distribuídos como rendimento da Cédula "H" da declaração da pessoa física do sócio, ser mais explícito. Com efeito, os §§ 1º e 2º do artigo 62 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, mencionam expressamente que a tributação incide sobre o "lucro distribuído disfarçadamente", o que corresponde ao valor do empréstimo contratado, observado o limite estabelecido pela legislação de regência. Da leitura dos trechos transcritos na parte inicial deste voto, fica evidenciado que razão não tem o recorrente ao defender semelhante entendimento.

A distribuição disfarçada de lucros, como se sabe, influenciam negativamente no patrimônio da pessoa jurídica e, no caso de mútuo, invocamos, mais uma vez, o magistério de Bulhões Pedreira, obra citada, pag. 831, "verbis":

"No caso de empréstimo, a distribuição disfarçada não influencia diretamente as contas de resultado, embora possa causar perda de receitas financeiras. A lei tributária prefere, entretanto, tratar a importância mutuada como lucro distribuído, diminuindo seu valor dos lucros ou reservas para efeito de correção monetária do patrimônio líquido. Essa dedução evita que a correção dos lucros que (de fato) já foram distribuídos através de empréstimos continue a gerar débitos às contas de resultado." (Grifei).

Sem razão o recorrente quando insinua que na hipótese de distribuição disfarçada de lucros, modalidade empréstimo, a única repercussão é observada em relação à pessoa jurídica mutuante. Como já visto, o reflexo na pessoa jurídica está diretamente relacionado com a correção monetária do patrimônio líquido, enquanto que na pessoa física do sócio ou acionista controlador, seja ele direta ou indiretamente o beneficiário da distribuição, a incidência do tributo tem por base o lucro disfarçadamente distribuído, que deve corresponder exatamente ao valor da parcela excluída do patrimônio líquido a esse título.

Não há como concluir que o termo "benefícios econômicos da distribuição" abrange tão somente a correção monetária e os juros, ainda que não cobrados. O próprio lucro corresponde a um "benefício", e como tal deve ser considerado. Inaceitável a conclusão de que a lei, quando determina a tributação dos lucros distribuídos, não teria incluído o próprio lucro, mas tão somente a parcela correspondente à correção monetária e os juros moratórios incidentes sobre o valor distribuído..

Ao contrário do afirmado pelo recorrente, para os efeitos da lei tributária, o empréstimo contratado nas condições estabelecidas pela legislação de regência, deve ser tratado como lucro distribuído, e não só pode como deve ser considerado "benefício econômico", e seu valor integra o patrimônio do beneficiário.

ACÓRDÃO Nº: 101-84.322

Quando ocorrer de a pessoa jurídica deixar de cobrar do mutuário os juros e a correção monetária incidentes sobre o mútuo contratado, tal comportamento corresponde ou configura uma liberalidade e, dependendo das circunstâncias de cada caso, poderá tipificar omissão no registro de receitas já que a mutuante, abrindo mão de um direito líquido e certo, acaba por perdoar parte da dívida e, no caso, a lei determina o reconhecimento do valor dispensado como receita tributável.

A decisão recorrida, por seus doughtos fundamentos, não merece reparos.

Nego provimento ao recurso voluntário interposto.

Brasília-DF 11 de novembro de 1992.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

