



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Recurso nº. : 130.071
Matéria : IRPF – EXS.: 1994 e 1995
Recorrente : GERALDO AGUIAR CAMBRAIA
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2002
Acórdão nº. : 102-45.779

IRPF - PRELIMINAR - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - A capacidade contributiva do contribuinte é valorada pelo legislador com base na capacidade contributiva ou econômica dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Assim, não prospera argumentos de que a exigência tributária supera em muito a capacidade contributiva do autuado, quando a exação ora exigida foi apurada adequadamente com base no resultado econômico do contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Mantém-se a exigência do crédito tributário apurado com base em lucros distribuídos aos sócios, apurado em um determinado mês do ano-calendário, sem levar em consideração os prejuízos anteriormente apurados.

MÚTUO CONTRATADO - Tendo o contribuinte comprovado com documentos hábeis e idôneos o efetivo empréstimo junto à empresa da qual é sócio, não há como manter a tributação exigida com base apenas em erros formais praticados na escrita contábil da Mutuante.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GERALDO AGUIAR CAMBRAIA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar argüida, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar da tributação o valor do mútuo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41

Acórdão nº. : 102-45.779

**ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE**

**VALMIR SANDRI
RELATOR**

FORMALIZADO EM: 06 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, NAURY FRAGOSO TANAKA, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779
Recurso nº. : 130.071
Recorrente : GERALDO AGUIAR CAMBRAIA

RELATÓRIO

Trata o presente recurso do inconformismo do Contribuinte GERALDO AGUIAR CAMBRAIA – CPF nº 001.881.316-04, contra decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que julgou, parcialmente, procedente o lançamento consubstanciado em autuação fiscal (fls. 01/09), referente ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, decorrente da revisão das Declarações de Rendimentos do Contribuinte, relativas aos exercícios de 1994 e 1995, identificando-se as seguintes irregularidades:

- a) omissão de rendimentos recebidos em Novembro de 1993, de pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real Mensal, declarado, indevidamente, como rendimentos isentos e não tributáveis;
- b) omissão de rendimentos recebidos em Março de 1994, de pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real Mensal, declarado, indevidamente, como se fosse empréstimo;
- c) omissão de rendimentos recebidos em 1994, de pessoa jurídica tributada com base no Lucro Presumido, caracterizada pela distribuição de lucros no ano-calendário 1994, em montante superior ao Lucro Presumido Ajustado, diminuído do imposto de renda sobre ele incidente.

Inicialmente, verificou-se que o interessado adquiriu imóvel em Belo Horizonte – MG, pelo qual desembolsou em novembro de 1993 o valor de 269.256,26 UFIR e no período de fevereiro a maio de 1994 o valor de 366.661,34 UFIR (fls. 14/34).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.012726/98-41

Acórdão nº : 102-45.779

Então, procedeu-se à intimação do Contribuinte; da análise de toda a documentação por este apresentada, a fiscalização constatou as seguintes ocorrências com relação aos rendimentos recebidos informados por aquele (Termo de Verificação Fiscal, fls. 10/13):

1) Rendimentos recebidos em Novembro de 1993 da empresa "CAÍPA – Comercial Agrícola Ltda.", no valor de 403.722,29 UFIR, a título de Lucros Distribuídos, informados pelo interessado em sua Declaração de Rendimentos de 1994 como Rendimentos Isentos e Não Tributáveis;

A referida empresa apurou os resultados pelo Lucro Real Mensal, por meio de levantamentos de balanço final de cada mês. No final do mês de Novembro/93, houve a apuração de um "Prejuízo Líquido do Exercício" (DRE, fls. 165) e, embora não houvesse também "Lucros Acumulados Anteriores" ou "Reservas de Lucros" (vê-se na DLPA, de fls. 167, que havia um "Saldo Anterior de Prejuízos Acumulados" e que não teve "Reversão de Reservas"), houve distribuição de lucros por conta do resultado desse mês, conforme DLPA, fls. 167;

Reafirmando a natureza dessa distribuição de lucros inexistentes, apurou a fiscalização que não ocorreu por conta de eventuais resultados positivos de períodos-base anteriores, pois não houve a formação de "Provisão p/ Lucros ou Dividendos" no passivo, e muito menos foi essa a conta debitada no momento do pagamento. De acordo com a fls. 48/54, o lançamento foi feito por meio de débito na conta "Lucros Distribuídos" e crédito em "Banco c/ Movimento";



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779

Assim, os lucros distribuídos por conta do período-base encerrado em Novembro/93 referem-se aos lucros não apurados em balanço ou na escrituração. A isenção prevista na Lei 8.383/91, art. 75 e no RIR/94, art. 40, XXII, refere-se a lucros apurados. Destarte, devem ser tributados a título de "Rendimentos Recebidos a Qualquer Título";

2) Rendimentos recebidos em 1994 da empresa "TGC Empreendimentos Ltda.", no valor de 272.673,70 UFIR, a título de Lucros Distribuídos, informados pelo interessado em suas Declarações de Rendimentos de 1995 como Rendimentos Isentos e Não Tributáveis;

A empresa TGC Empreendimentos Ltda. apurou um "Lucro Presumido" no ano-calendário 1994, que somado ao valor de "Resultados Positivos de Outras Receitas", resultou em 128.495,49 UFIR (fls. 168/170);

Esse "Lucro Presumido Ajustado" de 128.495,49 UFIR (fls. 169), diminuído do IRPJ sobre ele incidente de 32.123,88 UFIR (fls. 170) resulta em 96.371,61 UFIR, o qual seria, de acordo com a legislação vigente em 1994, o limite que poderia ser distribuído com isenção. O Contribuinte, com participação de 50% no Capital, poderia receber como isento metade desse valor, ou seja, 48.185,81 UFIR;

Assim, do valor recebido de 272.673,70 UFIR (fls. 81), deduzida a parcela isenta de 48.185,81 UFIR, tem-se a diferença de 224.487,89 UFIR, rendimento tributável de acordo com a Lei 8.541/92, art. 2º, e RIR/94, art. 57.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41

Acórdão nº. : 102-45.779

3) Rendimentos recebidos em Março/94 da empresa “CAÍPA – Comercial Agrícola Ltda.” no valor de 320.769,18 UFIR, a título de “Empréstimo”, informado pelo interessado em sua Declaração de Rendimentos de 1995 como “Dívidas e Ônus Reais”;

O Contrato particular de fls. 40/41, apresentado como formalização de um empréstimo entre o Contribuinte e sua empresa “CAÍPA Ltda.” não fixa encargos de juros, o que não seria usual neste tipo de operação se realizada com terceiros;

Intimado a apresentar o novo contrato que formalizou a prorrogação do empréstimo (fls. 43), exigência contida na cláusula 2ª do instrumento original, o Contribuinte (fls. 47) alega que o mútuo foi prorrogado segundo a mesma cláusula, não apresentando, porém, o termo formal previsto inicialmente. Também não apresentou os contratos seguintes, já que o referido empréstimo vem sendo prorrogado ao longo dos anos, contrariando mais uma vez o contrato inicial, que previa, somente, uma prorrogação;

Tem-se, assim, uma operação que teria sido realizada com base em um instrumento que não contém cláusulas comuns em uma relação de crédito com terceiros e que não foi cumprido, não se podendo, então, caracterizá-la como um negócio, nos termos da Legislação Civil, Comercial e Fiscal;

O referido empréstimo não se encontra registrado no Ativo da empresa, como direitos a receber na conta “Créditos Com Pessoas Ligadas”, nem na data da operação, nem nos anos seguintes, conforme documentos de fls. 171/174. Esse tipo de registro, que é obrigação legal, foi feito, porém, para outros eventuais empréstimos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.012726/98-41
Acórdão nº : 102-45.779

concedidos pela empresa em 1993 e em 1996. Não se tem, então, o registro da operação, que teria, também, de ser sempre atualizado, inclusive para fins de correção monetária e apuração dos resultados;

Essa operação seria tributável em 1994, caso ocorresse como distribuição normal de lucros, por conta do período-base de Março ou dos dois meses anteriores. Com isso, tem-se apenas o lançamento de um pagamento feito ao sócio, que não se configurou como objeto de um empréstimo, contratação esta sujeita a normas legais, tanto para sua efetivação, como para seu controle, atualização e cumprimento.

Embora não se possa caracterizar essa operação como distribuição disfarçada de lucros, pois a empresa não tinha reservas de lucros ou lucros acumulados à época, conforme documentos de fls. 175/177, também não se pode caracterizar como empréstimo uma transação que se deu nas condições acima descritas e que permanece sem resolução até a lavratura do Auto de Infração.

Em sua Impugnação, às fls. 181/196, protocolizada em 24.11.1998, o interessado, por meio de seu representante nomeado pelo documento de fls. 28, alega, em síntese:

Preliminarmente

A cobrança que é feita supera em muito a capacidade contributiva do autuado, representando um verdadeiro confisco – o que é vedado de acordo com o art. 150, IV, da CF/88.

Os valores tributáveis foram consignados nos cálculos do Auto de Infração como ocorrendo nos meses de dezembro/93 e dezembro/94. Assim, os valores originários devem ser divididos pelas UFIR desses meses, encontrando-se,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779

para o exercício de 1994, 301.543,28 UFIR (e não 403.772,29 UFIR, como consta no Auto) e para o exercício de 1995, 112.709,29 UFIR (ao invés de 545.257,07 UFIR, valor do Auto), nos termos do Decreto 70.235/72.

Mérito

1 – Rendimentos recebidos em Novembro/93 da empresa “CAÍPA – Comercial e Agrícola Ltda.”, no valor de 403.722,29 UFIR, a título de Lucros Distribuídos.

O valor recebido no montante de CR\$ 41.423.000,00 foi distribuído para o autuado e sua esposa, na proporção do capital social da empresa, correspondendo a 80% para ele (CR\$ 33.138.400,00, equivalente a 323.017,84 UFIR) e 20% para ela (CR\$ 8.284.600,00, correspondente a 80.754,45 UFIR).

Embora a tradição total desses rendimentos tenha sido feita ao autuado, os 20% de sua esposa foi a ela repassado, conforme documento de fls. 48, fornecido pela fonte pagadora, corroborado pela beneficiária através do documento de fls. 55. Tanto o autuado quanto sua esposa, beneficiária daquele rendimento, o incluíram em suas respectivas Declarações de Rendimentos, apresentadas tempestivamente, como rendimento isento e não tributável, amparados pelo art. 75 da Lei 8.383/91. Tal distribuição refere-se a lucros apurados em outubro/93, conforme Livro Diário da fonte pagadora, bem como Demonstração dos Prejuízos Acumulados (fls. 229/231), além da DIRPJ (fls. 11), onde se vê um lucro líquido do período base no valor de CR\$ 48.724.577,00.

Embora o pagamento tenha sido efetuado no mês de novembro/93 (mês em que houve prejuízo), sua referência é do mês de outubro/93, pois como é sabido, a sua distribuição no mesmo mês da apuração do lucro é humanamente impossível, já que a apuração só é feita no último dia do mês. A criação de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779

“Provisão para Lucros ou Dividendos” para registrá-lo carece de amparo legal, pois a Lei 8.383/91, que criou a isenção através do art. 75, não prescreve esta exigência.

O lucro apurado em outubro/93 foi contabilizado a crédito da conta “Prejuízos a Amortizar” porque se tratava de rubrica contábil que vinha recebendo os débitos dos prejuízos apurados até o mês de setembro daquele ano, e com este crédito o seu valor diminuiu, aumentando, conseqüentemente, o “Patrimônio Líquido” da empresa. Por sua vez, em novembro/93, contabilizando o pagamento dos “Lucros Distribuídos”, veio aumentar o saldo da conta “Prejuízos a Amortizar”, compensando-se o que foi diminuído naquela conta, em outubro/93, no mesmo valor, diminuindo-se o saldo do “Patrimônio Líquido.”

2 – Rendimentos recebidos em 1994 da empresa “TGC Empreendimentos Ltda.”, no valor de 272.673,70 UFIR, a título de Lucros Distribuídos.

A fiscalização subtraiu do montante Lucros Distribuídos o valor limite que poderia ser distribuído com isenção (96.371,61 UFIR), após calcular o Lucro Presumido Ajustado e dele diminuindo o IRPJ sobre ele incidente. Dividiu as 96.371,61 UFIR por dois em razão de considerar a participação do contribuinte em 50% do capital, encontrando, então, 48.185,81 UFIR que, subtraído do montante de Lucros recebidos (272.673,70 UFIR), redundou no valor tributável de 224.487,89 UFIR.

Inicialmente, a parte isenta do autuado seria de 90.500,33 UFIR e não 48.185,81 UFIR, conforme demonstra, tendo em vista que, de acordo com a 3ª e 4ª alterações contratuais da TGC Empreendimentos Ltda. firmadas em 02.12.93 e em 18.11.94, respectivamente, a participação do autuado no capital social da empresa era de 99,93%, até 17.11.94 e 50%, a partir do dia 18.11.94 (fls. 216/222).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41

Acórdão nº. : 102-45.779

Assim, se devida fosse a tributação da diferença entre os “Lucros Distribuídos” e efetivamente recebidos pelo autuado e a parte que lhe cabe, proporcionalmente, do “Lucro Presumido Ajustado”, o valor a tributar seria de 182.173,37 UFIR (272.673,70 menos 90.500,33) e não 224.487,89 UFIR, como consta do Auto.

No entanto, mesmo a parte residual de 182.173,00 UFIR não pode ser tributada, por se tratar de rendimentos por ele auferidos a título de “Lucros Distribuídos”, apurados em exercício anterior e que foram tributados exclusivamente na fonte pela empresa, à alíquota de 8%, nos termos do art. 35 e seus parágrafos – especialmente do seu § 4º, alínea “a” – da Lei 7.713/88.

No documento de fls. 81, estão demonstrados todos os lançamentos contábeis dos pagamentos feitos ao autuado a título de “Lucros Distribuídos”, nos quais foram juntadas cópias do “Diário” e do “Razão”, que fazem parte do presente processo, tendo sido entregues ao autuante em razão da fiscalização. Como se vê no Balanço de encerramento da empresa, em 31.12.93 (fls. 234), havia um saldo de “Lucros Acumulados” no valor de CR\$ 159.550.678,07.

Da mesma forma, no Balanço de encerramento da empresa, em 31.12.94, havia um saldo de “Lucros Acumulados” no valor de R\$ 1.223.490,03 (fls. 237). Assim, os lucros distribuídos no ano-calendário de 1994 são originados de anos-calendário anteriores, que foram tributados, exclusivamente, na fonte, à alíquota de 8%, como já dito.

O recolhimento do imposto retido na fonte foi efetuado conforme guias anexas as fls. 223/228, sendo feito o depósito à ordem da Justiça Federal, pois, à época, a empresa não concordava com tal tributação. Em 27.04.98, saiu o julgamento do TRF considerando constitucional aquele dispositivo legal que instituiu a tributação na fonte, sendo os depósitos convertidos em renda para a Fazenda Nacional. Com isso, os “Lucros Líquidos” apurados naquele período, quando de sua



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41

Acórdão nº. : 102-45.779

distribuição, ficam isentos da tributação, tanto na fonte quanto na Declaração da Pessoa Física, por força do citado dispositivo legal.

Portanto, a diferença entre a parte do autuado considerada como “Lucro Presumido” e o total do lucro a ele distribuído, no valor de 182.173,37 UFIR – ou mesmo a que foi erroneamente encontrada pelo autuante, no valor de 224.487,89 UFIR – não pode ser tributada porque se refere a lucros de exercício anterior, já tributados na fonte, ficando aqui impugnada em sua totalidade.

3 – Rendimentos recebidos em Março/94 da empresa “CAÍPA – Comercial e Agrícola Ltda.” no valor de 320.769,18 UFIR, a título de “Empréstimo”, tributado como “Rendimentos Recebidos a Qualquer Título”.

A fiscalização descaracterizou o empréstimo contraído pelo autuado à empresa “CAÍPA – Comercial Agrícola Ipiranga Ltda.”, da qual é sócio o autuado, em 18.03.94, no valor de CR\$ 117.100.000,00, comprovado no processo conforme fls. 40/41 e 153/156, devendo ser ressaltado que a empresa não tinha Lucros ou Reservas de Lucros a distribuir, não podendo, portanto, ser enquadrado como lucro distribuído disfarçadamente. O seu prazo de duração foi inicialmente de 1 ano, com opção de reforma, se necessário fosse, conforme Cláusula 2ª (fls. 40/41).

Também os encargos financeiros foram pactuados na Cláusula 3ª do contrato, que foram e vêm sendo debitados ao mutuário pela mutuante em sua conta corrente, conforme demonstrativo do “Razão” da empresa, anexado às fls. 240/244, além dos documentos de fls. 238/239. Vê-se claramente que o empréstimo até o momento não foi quitado por falta de condições do mutuário e que a empresa não obteve lucro líquido, que se houvesse seria automaticamente transferido para sua liquidação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41

Acórdão nº. : 102-45.779

Em 18.03.95, tendo vencido o contrato e não estando o mutuário em condições de liquidá-lo, amparado pelo §2º da sua cláusula 2ª, em comum acordo com a mutuante, reformaram o empréstimo por mais um ano e trezentos e dezenove dias, mediante lavratura de outro contrato, às fls. 245/247.

Ao findar aquele contrato, em 31.01.1997, como ainda não tinha o mutuário condições de liquidá-lo, fez a sua renovação mediante lavratura de outro contrato, com vencimento em 31.01.1999 (fls. 248/249), data na qual o mutuário tem perspectiva de apurar lucro em sua empresa e liquidá-lo em definitivo.

O empréstimo encontra-se contabilizado na empresa, aparecendo todos os anos em seu Balanço, na conta do Ativo "Títulos a Receber", sub conta "Geraldo Aguiar Cambraia" – que compõe o grupo de contas do "Ativo Circulante", conforme documentos de fls. 238/244. A sua inclusão no Ativo Circulante e não no Realizável a Longo Prazo deu-se porque a expectativa de ambas as partes era de que o mútuo fosse resgatado no ano seguinte.

Trata-se, portanto, de um empréstimo comprovado mediante contratos formais de mútuo, com encargos financeiros pactuados, que são debitados na conta corrente do mutuário, vinculada ao empréstimo, com correção monetária; não podendo, por isso, ser descaracterizado como feito pela fiscalização.

À vista de sua Impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância julgou, parcialmente, procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 01/09, em *decisium* de fls. 261/276, pelos motivos que se passa a expor, em suma:

Preliminarmente

Quanto à argumentação de que o valor lançado supera a capacidade contributiva do Contribuinte, deve-se esclarecer que a instância administrativa não tem competência legal para se manifestar sobre questões em



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41

Acórdão nº. : 102-45.779

que se presume a colisão da legislação em regência com o ordenamento jurídico, posto que sua atividade é plenamente vinculada (arts. 3º e 142, §único do CTN).

O outro questionamento do Contribuinte refere-se ao fato de os valores tributáveis terem sido consignados nos cálculos do Auto de Infração como ocorrendo nos meses de dezembro/93 e dezembro/94. Em virtude disso, entende que os valores originários devem ser divididos pelas UFIR desses meses, encontrando-se, para o exercício de 1994, 301.543,28 UFIR (e não 403.772,29 UFIR, como consta no Auto) e para o exercício de 1995, 112.709,29 UFIR (ao invés de 545.257,07 UFIR, valor do Auto), nos termos do Decreto 70.235/72.

Equivoca-se o Contribuinte no sentido de que os valores em UFIR que aparecem no Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda de Pessoa Física do Auto de Infração, às fls. 04/05, são os mesmos apurados pela fiscalização e foram obtidos por meio da divisão dos valores tributáveis originários pelas UFIR dos meses dos respectivos fatos geradores (fls. 48, 81 e 155).

Os montantes em UFIR foram, no Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda de Pessoa Física do Auto de Infração, às fls. 04/05, convertidos em unidade monetária da época pela UFIR de Dezembro do respectivo ano, em função de serem rendimentos recebidos de pessoas jurídicas sujeitos à tabela progressiva anual (art. 1º, I, "a"). Assim, os valores tributados (fls. 04/05) foram os mesmos apurados pela fiscalização e claramente demonstrados no processo.

Mérito

1 - Rendimentos recebidos em novembro/93 da empresa "CAÍPA – Comercial e Agrícola Ltda.", no valor de 403.722,29 UFIR, a título de Lucros Distribuídos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779

Inicialmente, deve ser dito que dentro do raciocínio contábil as contas que contabilizam prejuízos acumulados e lucros acumulados são mutuamente excludentes, ou seja, não coexistem em um mesmo momento. E nos termos do art. 189, da Lei 6.404/76, do resultado do exercício, antes de qualquer participação, devem ser deduzidos os prejuízos acumulados.

Deste modo, no caso em tela, não poderia ser distribuído o lucro de outubro/93, pois foi utilizado para amortizar os prejuízos acumulados, como os lançamentos contábeis evidenciam. A alegação do Contribuinte de que, quando do pagamento dos "Lucros Distribuídos" em novembro, o saldo da conta "Prejuízos a Amortizar" teria aumentado, voltando ao patamar anterior, carece de qualquer sentido e não tem nenhum efeito prático.

Desta forma, manteve, integralmente, o lançamento com relação a este ponto.

Quanto à afirmativa de que o valor recebido no montante de CR\$ 41.423.000,00 foi distribuído para o autuado e sua esposa, na proporção do capital social da empresa, correspondendo a 80% para ele (CR\$ 33.138.400,00, equivalente a 323.017,84 UFIR) e 20% para ela (CR\$ 8.284.600,00, correspondente a 80.754,45 UFIR), não se logrou comprovar por documentação hábil ou idônea, posto que na escrituração da empresa (fls. 49/52) consta que todos os pagamentos foram feitos ao Contribuinte.

Manteve assim, integralmente, o lançamento com relação a este ponto.

2 – Rendimentos recebidos em 1994 da empresa "TGC Empreendimentos Ltda.", no valor de 272.673,70 UFIR, a título de Lucros Distribuídos.

Com base nos documentos acostados aos autos, a autoridade julgadora de primeira instância verificou que:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41

Acórdão nº. : 102-45.779

→ havia lucros acumulados de exercícios anteriores em montante suficiente para suportar as distribuições feitas em 1994;

→ as distribuições foram, devidamente, contabilizadas pela empresa;

→ as retenções na fonte dos lucros auferidos na vigência do art. 35, da Lei 7.713/88, foram objeto de depósito à ordem da Justiça Federal e que tais depósitos foram convertidos em renda para a União após a sentença final.

Portanto, entendeu que devem ser aceitas as alegações esposadas pelo autuado de que os lucros distribuídos em 1994 já haviam sido tributados exclusivamente na fonte, quando de sua ocorrência em exercícios anteriores, não cabendo outra tributação.

3 – Rendimentos recebidos em março/94 da empresa “CAÍPA – Comercial e Agrícola Ltda.” no valor de 320.769,18 UFIR, a título de “Empréstimo”, tributado como “Rendimentos Recebidos a Qualquer Título”.

De início, assinalou a autoridade julgadora *a quo* que o contrato apresentado como formalização do “empréstimo” (fls. 40/41) não foi registrado em cartório de títulos, não surtindo, pois, efeitos em relação a terceiros, consoante art. 127, I, da Lei 6.015/73 e arts. 135 e 1.067 do Código Civil.

Ademais, intimado a comprovar a prorrogação do contrato (fls. 43), o Contribuinte não apresentou os sucessivos contratos que teriam prorrogado (apesar do inicial prever apenas uma prorrogação), sendo os documentos acostados não hábeis a provar as alegações do Contribuinte (nos termos do art. 1º, da Lei 8.934/94).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779

No que se refere aos juros do “empréstimo”, embora o Contribuinte afirme que a cláusula 3ª prevê os encargos, entendeu, que se vê ali é uma simples previsão de correção monetária correspondente à variação da UFIR, o que não é usual.

Outrossim, apesar de o Contribuinte afirmar que o “empréstimo” encontra-se contabilizado na empresa, aparecendo na conta “Título a Receber”, do Ativo Circulante, a legislação é clara quanto à forma de registrar de operações desse tipo, devendo ser feito na conta “Créditos com Pessoas Ligadas”, do grupo Realizável a Longo Prazo, nos termos do art. 179, da Lei 6.404/76 e art. 18, do Decreto 3.708/19.

Destarte, sendo descaracterizada a operação de mútuo, tendo em vista as condições de favorecimento para a pessoa do sócio e sobretudo, pela sua não comprovação, deve ser mantido o lançamento do valor recebido como rendimento tributável.

Ante ao exposto, decide por rejeitar as preliminares argüidas e julgar procedente em parte o lançamento efetuado pelo Auto de Infração (fls. 01/09) reduzindo o valor do imposto para R\$ 179.724,48, sobre os qual incidem juros de mora e multa de ofício, na forma legal.

Inconformado com a decisão supra, o Contribuinte apresentou recurso a este Conselho de Contribuintes, visando à reforma parcial do julgamento de primeira instância, nos termos que se passa a aduzir, em síntese:

Preliminar

Considerando o valor tributável, mesmo residual, muito superior à capacidade contributiva do Recorrente, este contesta a decisão *a quo*, acatando o decidido quanto à alegada divergência na conversão de valores em padrão monetário da época em UFIR.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10680.012726/98-41

Acórdão nº : 102-45.779

Mérito

1 – Lucros Distribuídos ao Recorrente pela empresa “Caípa Comercial e Agrícola Ipatinga Ltda”.

O valor recebido no montante de CR\$ 41.423.000,00 foi distribuído para o autuado e sua esposa, na proporção do capital social da empresa, correspondendo a 80% para ele (CR\$ 33.138.400,00, equivalente a 323.017,84 UFIR) e 20% para ela (CR\$ 8.284.600,00, correspondente a 80.754,45 UFIR).

Embora a tradição total desses rendimentos tenha sido feita ao autuado, os 20% de sua esposa foi a ela repassado, conforme documento de fls. 48, fornecido pela fonte pagadora, corroborado pela beneficiária através do documento de fls. 55. Tanto o autuado quanto sua esposa, beneficiária daquele rendimento, o incluíram em suas respectivas Declarações de Rendimentos, apresentadas tempestivamente, como rendimento isento e não tributável, amparados pelo art. 75 da Lei 8.383/91. Tal distribuição refere-se a lucros apurados em outubro/93, conforme Livro Diário da fonte pagadora, bem como Demonstração dos Prejuízos Acumulados (fls. 229/231), além da DIRPJ (fls. 11), onde se vê um lucro líquido do período base no valor de CR\$ 48.724.577,00.

Embora o pagamento tenha sido efetuado no mês de novembro/93 (mês em que houve prejuízo), sua referência é do mês de outubro/93, pois como é sabido, a sua distribuição no mesmo mês da apuração do lucro é humanamente impossível, já que a apuração só é feita no último dia do mês. A criação de “Provisão para Lucros ou Dividendos” para registrá-lo carece de amparo legal, pois a Lei 8.383/91, que criou a isenção através do art. 75, não prescreve esta exigência.

O lucro apurado em outubro/93 foi contabilizado a crédito da conta “Prejuízos a Amortizar” porque se tratava de rubrica contábil que vinha recebendo os débitos dos prejuízos apurados até o mês de Setembro daquele ano, e com este



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779

crédito o seu valor diminuiu, aumentando, conseqüentemente, o "Patrimônio Líquido" da empresa. Por sua vez, em novembro/93, contabilizando o pagamento dos "Lucros Distribuídos", veio aumentar o saldo da conta "Prejuízos a Amortizar", compensando-se o que foi diminuído naquela conta, em outubro/93, no mesmo valor, diminuindo-se o saldo do "Patrimônio Líquido".

A exigência do julgador de primeira instância de que, para aceitar o repasse do Recorrente a sua esposa dos 20% dos lucros recebidos, seria necessária a comprovação da efetiva transferência através de extratos bancários é inócua e ilegal, pois a conta bancária dos dois é em conjunto.

2 – Empréstimos feitos pela empresa "Caípa Comercial e Agrícola Ipiranga Ltda." a seu sócio, ora Recorrente.

A fiscalização descaracterizou o empréstimo contraído pelo autuado à empresa "CAÍPA – Comercial Agrícola Ipiranga Ltda.", da qual é sócio o autuado, em 18.03.94, no valor de CR\$ 117.100.000,00, comprovado no processo conforme fls. 40/41 e 153/156, devendo ser ressaltado que a empresa não tinha Lucros ou Reservas de Lucros a distribuir, não podendo, portanto, ser enquadrado como lucro distribuído disfarçadamente. O seu prazo de duração foi inicialmente de 1 ano, com opção de reforma, se necessário fosse, conforme Cláusula 2ª (fls. 40/41).

Também os encargos financeiros foram pactuados na Cláusula 3ª do contrato, que foram e vêm sendo debitados ao mutuário pela mutuante em sua conta corrente, conforme demonstrativo do "Razão" da empresa, anexado às fls. 240/244, além dos documentos de fls. 238/239. Vê-se claramente que o empréstimo até o momento não foi quitado por falta de condições do mutuário e que a empresa não obteve lucro líquido, que se houvesse seria automaticamente transferido para sua liquidação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41

Acórdão nº. : 102-45.779

Em 18.03.95, tendo vencido o contrato e não estando o mutuário em condições de liquidá-lo, amparado pelo §2º da sua cláusula 2ª, em comum acordo com a mutuante, reformaram o empréstimo por mais um ano e trezentos e dezenove dias, mediante lavratura de outro contrato, às fls. 245/247.

Ao findar aquele contrato, em 31.01.1997, como ainda não tinha o mutuário condições de liquidá-lo, fez a sua renovação mediante lavratura de outro contrato, com vencimento em 31.01.1999 (fls. 248/249), data na qual o mutuário tem perspectiva de apurar lucro em sua empresa e liquidá-lo em definitivo.

O empréstimo encontra-se contabilizado na empresa, aparecendo todos os anos em seu Balanço, na conta do Ativo "Títulos a Receber", sub conta "Geraldo Aguiar Cambraia" – que compõe o grupo de contas do "Ativo Circulante", conforme documentos de fls. 238/244. A usa inclusão no Ativo Circulante e não no Realizável a Longo Prazo deu-se porque a expectativa de ambas as partes era de que o mútuo fosse resgatado no ano seguinte.

Trata-se, portanto, de um empréstimo comprovado mediante contratos formais de mútuo, com encargos financeiros pactuados, que são debitados na conta corrente do mutuário, vinculada ao empréstimo, com correção monetária; não podendo, por isso, ser descaracterizado como feito pela fiscalização.

Quanto à alegação de que não foram pagos juros, tendo havido somente correção monetária, deve-se esclarecer que os encargos financeiros foram estipulados nos contratos de empréstimos nas mesmas bases da variação da UFIR. Como se sabe, a UFIR veio, legalmente, substituir a ORTN e, pelo art. 21 do Decreto Lei 2.065/83 está claro que os encargos financeiros podem ser baseados simplesmente pela variação da ORTN em fatos como o presente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779

No que se refere à alegação de que os contratos de empréstimos não foram registrados no cartório de registro de títulos e documentos, é também uma exigência ilegal, pois não há dispositivo legal que a prevê, sendo que o Parecer Normativo (CST) 23/83, em seu subitem 2.1, dá guarida ao Recorrente.

Por fim, quanto à entrega de documentos quando da Impugnação, não pode haver nenhuma repugnância, porque o Recorrente está amplamente amparado pelo art. 15, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, o Recorrente requer seja reformada a decisão recorrida, a fim de declarar inteiramente improcedente o lançamento vergastado.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento, havendo preliminar a ser analisada.

Conforme se verifica dos autos, a preliminar suscitada pelo Recorrente, diz respeito a sua capacidade contributiva, porquanto, entende, que mesmo o valor residual do tributo, supera em muito sua capacidade para saldar aquele valor.

Entretanto, entendo que não pode prosperar seus argumentos, de vez que a exação ora lhe imposta no presente auto de infração, foi valorada com base no resultado econômico do contribuinte para aqueles exercícios, ou seja, o montante de recursos por ele recebidos que a lei tributária define como fato gerador.

Em relação ao mérito, entendo, com a *devida vênia*, que merece uma pequena reforma a r. decisão de primeira instância, mais precisamente em relação ao mútuo contraído pelo Recorrente junto à empresa Caípa Comercial e Agrícola Ipatinga Ltda., do qual é sócio.

Isto porque, compulsando os autos, nota-se que houve na verdade o empréstimo da empresa em benefício do Recorrente, na data de 18.03.94, no valor de CR\$ 117.100.000,00, conforme se verifica dos assentamentos lançados na escrita fiscal e do contrato de mútuo por ambos assinados.

Logo, não havendo na empresa Mutuante lucros ou reservas de lucros a distribuir, o que foi constatado pela própria fiscalização, não pode a fiscalização desconsiderar um contrato de mútuo legalmente contratado entre ambos, em razão de classificar erroneamente na sua escrita contábil o referido empréstimo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41

Acórdão nº. : 102-45.779

Desta forma, deve ser excluído da tributação o valor de CR\$ 117.100.000,00, por devidamente comprovado como mútuo.

Com relação ao lucro supostamente apurado pela empresa Caípa Comercial e Agrícola Ipatinga Ltda., insiste o Recorrente nos argumentos aduzidos em sua Impugnação, ou seja, que embora o lucro distribuído tenha sido efetuado no mês de novembro/93 (mês em que houve prejuízo), refere-se o mesmo ao mês de outubro/93, cujo lucro foi contabilizado a crédito da conta "Prejuízos a Amortizar", pois se tratava de rubrica contábil que vinha recebendo os débitos dos prejuízos apurados até o mês de setembro daquele ano.

Neste ponto, há que se acolher, sem ressalvas, a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, no sentido de que o procedimento supostamente adotado pelo Recorrente estaria por ignorar normas e princípios contábeis e até mesmo do estatuído na legislação.

E, de fato, foi isso que aconteceu, posto que, como descrito no *decisium* "não poderia ser distribuído o lucro de outubro/93, pois foi utilizado para amortizar os prejuízos acumulados, como os lançamentos contábeis evidenciam. A alegação do Contribuinte de que, quando do pagamento dos "Lucros Distribuídos" em Novembro, o saldo da conta "Prejuízos a Amortizar" teria aumentado, voltando ao patamar anterior, carece de qualquer sentido e não tem nenhum efeito prático".

Da mesma forma, embora o Imposto de Renda Pessoa Jurídica para aquele ano-calendário tenha sido apurado mensalmente, o exercício social para fins comerciais compreendeu o período anual, que por sinal, é o que consta de seu Contrato Social, e de acordo com a Lei n. 6.404/76.

Deve ser observado ainda, que a distribuição mensal de lucros e dividendos somente é possível quando a empresa tiver reservas enumeradas no art. 182, § 1º., da Lei n. 6.404/76, conforme dispõe o art. 204, § 1º., da mesma Lei, o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10680.012726/98-41
Acórdão nº. : 102-45.779

que não acontece no presente caso, razão porque, deve manter-se integralmente a exigência do crédito tributário apurado com base no valor do suposto lucro distribuído.

Por outro lado, o Recorrente não logrou comprovar com documento hábil e idôneo de que parte daquele lucro foi distribuído a sua esposa, na proporção de sua participação no capital social da empresa pagadora, a não ser a declaração de sua esposa de fl. 55, sem qualquer valor legal, porquanto, não acompanhado de outro documento que desse credibilidade aquela declaração, tal como, sua Declaração de Rendimentos.

Ante os argumentos acima despendidos, voto no sentido de Dar Provimento Parcial ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2002.


VALMIR SANDRI