



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/017.250/92-52

Sessão de 07 de julho de 1995

ACORDÃO Nº 102-30.060

RECURSO Nº : 79.786 - IRPF EX.: 1988

RECORRENTE : ANTONIO PAULO FERRAZ

RECORRIDA : DRF - RIO DE JANEIRO - RJ

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS -
RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA - A presunção contida
no inciso V do artigo 367 do RIR/80, não enseja
cobrança de tributo do sócio beneficiário de mútuo,
mas apenas a aplicação do contido no inciso IV do
artigo 371 do mesmo diploma legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de
recurso interposto por ANTONIO PAULO FERRAZ.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Con-
selho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento
ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o
presente julgado.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 1995

CARLOS EMANUEL DOS SANTOS PAIVA - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS PASSUELLO - RELATOR

VISTOS EM LOUREMBERG RIBEIRO NUNES ROCHA - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL.
SESSÃO DE: 25 AGO 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselhei-
ros: Waldevan Alves de Oliveira, José Clóvis Alves, Ursula Hansen,
Maria Clélia de Andrade Figueiredo e Júlio César Gomes da Silva.



Recurso nº 79.786

Acórdão nº 102-30.060

Recorrente: ANTONIO PAULO FERRAZ

RELATORIO

ANTONIO PAULO FERRAZ, qualificado nos autos, recorre de decisão do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, RJ, que mantém integralmente exigência inicialmente medida por 48.085,45 UFIR, referente ao imposto de renda de pessoa física do exercício de 1988.

A exigência se instalou sobre a capitulação legal de distribuição disfarçada de lucros verificada em procedimento de fiscalização junto à empresa Cia Comércio e Navegação, onde teria havido empréstimo em favor do autuado e conseqüente inclusão na cédula "H" de sua declaração de rendimentos o valor do referido empréstimo (Cz\$ 8.500.000,00).

Na impugnação o autuado alega ter contratado o referido empréstimo mediante contrato escrito, com estipulação de encargos financeiros de mercado, que a empresa não possuía lucros na data do empréstimo, pois apenas conta do balanço reserva de lucros a realizar, indisponíveis pelas normas da CVM e que descabe a exigência e alega, ainda, a existência do interesse da empresa envolvido na operação. Sem preliminares.

Citando a capitulação legal baseada no art. 20 do Decreto-lei nº 2.065/83 e Inciso V do art. 367 do RIR/80, o fiscal informante configura a condição de pessoa ligada, do autuado, e cita o Acórdão 101-77.4/8/78. Propõe a manutenção integral do lançamento, no que é acompanhado pela autoridade monocrática, que assim ementou a decisão:

"IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FISICA.

Inclusão de Cz\$ 8.500.000,00 na cédula H da declaração de rendimentos referente a empréstimo tomado da empresa da qual o contribuinte é sócio em data em que a empresa apresentava lucros acumulados ou reserva de lucros.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

O recurso trouxe, basicamente, as mesmas alegações contidas na impugnação, acrescida da alegação de que a tributação é infundada já que ao autuado em nenhum momento se atribuiu disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento, já que não houve, de qualquer forma, efetiva distribuição de lucros. Levanta preliminar de nulidade da decisão recorrida por não ter apreciado a totalidade das provas e argumentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10768/017.250/92-52

ACÓRDÃO Nº 102-30.060

expendidos na impugnação. Alega ter participação de apenas 0,001267 no capital da empresa.

É o relatório. 



PROCESSO Nº 10768/017.250/92-52

ACÓRDÃO Nº 102-30.060

VOTO do Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso, atendendo aos pressupostos de admissibilidade e interposto tempestivamente, deve ser conhecido.

O exame da peça decisória, que incorpora a informação fiscal, por aprovação expressa, me parece ter abordado os argumentos relevantes da impugnação, sem ter preterido a ampla defesa, não devendo, no meu entender merecer repetição tal decisão.

A modalidade de distribuição disfarçada de lucros, que em nosso direito se construiu a partir de criações da jurisprudência administrativa, quando era necessário dirimir conflitos entre o fisco e o contribuinte, estabelecidos, quando se visava fugir ao pagamento de imposto normalmente devido, por expedientes artificiosos. O conflito se estabelecia pela falta de capitulação legal para tais acontecimentos.

O Decreto-lei nº 1.598/86 veio trazer à figura contornos quase inalterados até hoje, ao modificar a Lei nº 4.506/64 (art. 67, VI).

Em torno do assunto se deve ter em mente questão crucial. É a questão da responsabilidade.

Durante muito tempo, após o advento do Decreto-lei nº 1.598/86, se discutia a quem deveria ser atribuída a responsabilidade do pagamento do imposto de renda vinculado à distribuição disfarçada de lucros. Se à empresa que propiciava tal ocorrência ou se à pessoa física que se servia dela para apropriar benefício pecuniário.

A conclusão deve ser tirada à luz das formas de distribuição disfarçada de lucros previstas na legislação.

Assim, à luz do artigo 60 do Decreto-lei nº 1.598/76, com as alterações processadas pelo artigo 20 do Decreto-lei nº 2.65/83, consubstanciados no artigo 367 do RIR/80, de teor:

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

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

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa



ACÓRDÃO Nº 102-30.060

ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor notoriamente inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão da companhia;

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

IV - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado.

.....

Parece-me, estar a responsabilidade aclarada no disposto do artigo 370 do RIR/80:

Art. 370 - Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.598/76):

I - nos casos dos incisos I e IV do artigo 367, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionado ao lucro líquido do exercício;

II - no caso do inciso II do artigo 367, a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuistituirá custo ou

prejuízo posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão,

III - no caso do inciso III do artigo 367, a importância perdida não será dedutível;

IV - no caso dos inciso V do artigo 367, a importância mutuada em negócio que não satisfaça às condições dos parágrafos 19 e 20 do mesmo artigo será, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal;

V - no caso do inciso VI do artigo 367, o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível;

VI - nos casos do artigo 369, as importâncias pagas ou creditadas ao acionista controlador que caracterizarem as condições de favorecimento não serão dedutíveis.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se aos lucros disfarçadamente distribuídos, e não prejudica as normas de indedutibilidade estabelecidas neste Regulamento.

Pode-se observar que as formas de distribuição disfarçada de lucros são presunções legais construídas a partir da hipótese de que os negócios jurídicos com as características que a lei descreve escondem o ato econômico de ocorrência da distribuição de lucros, de alguma forma, tipificadas tais

MA



formas, mas indistintamente vinculadas à existência de proveito ou lucro.

Deve ter-se presente que além disso, o ato econômico deve ser recheado pela existência, ou mesmo presunção legal, de lucros, já formados ou aflorados na ação considerada. A imputação em estudo traz consigo a constatação de que, como situação necessária constatável, o lucro deve estar não consignado na contabilidade da empresa, caso contrário estaríamos diante de uma distribuição de lucro normal, já registrado o valor distribuído e via de consequência alcançado pela tributação. Não se cogitaria de nova tributação.

Simples análise das situações de presunção contempladas no artigo 367, nos demonstra serem os casos dos incisos I, II, III, IV e VI, se encontra visível a constatação (mediante prova, é claro) de diferenciais de valores entre aquele que corresponde ao registro contábil e o valor econômico do bem, serviço ou direito. Tal diferencial de valor corresponde a proveito, sempre em favor da pessoa física sem que tenha correspondência em ganho reditual consignado na contabilidade da empresa. É lógica a conclusão da existência de lucro, fato que reforça a presunção legal e a eleger como adequada à tributação dos atos elencados. A não tributação dos lucros embutidos no valor econômico da transação redundaria em perda ilegal para os cofres públicos, já que a mais valia não foi tributada, mesmo como consequência de sua falta de mensuração contábil. Aqui se confirma o aumento patrimonial do sócio envolvido em circunstância não confessada. O lucro é formado e atribuído ao sócio fora das convicções da legislação societária.

No caso, porém, do inciso V, diferente situação contábil se verifica. Aqui, a existência do lucro, independentemente de sua origem e formação, se encontra prévia e quantitativamente expressa na contabilidade. Ela não transfere lucros de forma elíptica ou dissimulada. O lucro já foi tributado pela via regular e confessada. Se em algum momento o patrimônio do sócio foi aumentado, o foi mediante lucros que potencial ou juridicamente a ele se destinaram, dentro do que estabelece a legislação societária e fiscal.

O própria e expressa forma de mensuração contida no artigo 370, indica claramente que as distinções acima apontadas levam a um tratamento fiscal diferenciado. Enquanto manda tributar apenas o valor calculado da correção monetária de balanço na hipótese do inciso V, do art. 367, eliminando os efeitos no resultado do exercício do fato de se ter transferido para o sócio, por empréstimo, o montante mutuado, sem atribuir tributação ao próprio montante, nos demais casos estabelece a tributação sobre os diferenciais entre o registro contábil e o valor econômico atribuído ao bem, serviço ou direito.



ACÓRDÃO Nº 102-30.060 PROCESSO Nº 10768/017.250/92-52

Estabelecida a ocorrência (art. 367) e definida a mensuração (art. 370) da distribuição disfarçada de lucros, resta avaliação da responsabilidade tributária imputável à espécie da exigência, perante o artigo 371 do RIR/80, assim formado:

Art. 371 - O lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento classificado na Cédula H da declaração de rendimentos do administrador, sócio ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo cônjuge ou parente até o 3º grau, inclusive os afins, auferiu esses benefícios.

A despeito da aparente generalização contida no artigo 371, deve ele ser avaliado em procedimento teleológico, integrado ao restante do regulamento da figura em exame. Assim, entendendo-o aplicável nos casos em que a ação ou ato provoca a constatação dos resultados não contemplados contabilmente e com expressão de lucro econômico escamoteado.

Não é demais lembrar, ainda, que as hipóteses contidas nos incisos I, II, III, IV e VI correspondem a lucros realizados pela pessoa jurídica em operações efetuadas no curso do exercício social, correspondendo a dizer, antes de ocorrido o fato gerador relativo ao imposto anual. No caso do inciso V, os lucros que possam ser objeto de distribuição disfarçada são aqueles efetivamente apurados em balanço, portanto, sujeitos à incidência da regra jurídica tributante, que tem por sujeito passivo a própria pessoa jurídica.

Ocorrido o fato gerador relativo à apuração do lucro em balanço, cujo sujeito passivo é, necessariamente, a pessoa jurídica que os apropriou, não cabe em meu entendimento como empréstimo (mútuo) possa transformar isso em repetida e nova relação jurídica em que o sócio possa substituir a empresa na qualidade de responsável, mesmo quando a lei (art. 371) atribui à pessoa jurídica (inciso IV) a tributação, por determinação do valor em seu lucro real.

Assim, no caso em pauta, duas condições entendo serem relevantes. A primeira delas é que o sócio, conforme demonstrado no processo, remunerou a empresa por valor financeiro superior àquele que seria glosado de sua correção monetária de balanço (pagou correção monetária e juros). A segunda, que a tributação intentada deveria visar a pessoa jurídica que se beneficiou com a apropriação majorada de saldo devedor de correção monetária de balanço, por ter corrigido valores contemplados no inciso IV, do artigo 370 do RIR/80.

Na verdade, no presente caso, temos clara constatação de inexistência da relação jurídica e tributária entre o autuado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8.

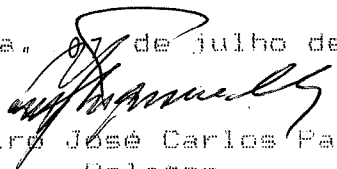
PROCESSO Nº 10768/017.250/92-52

ACÓRDÃO Nº 102-30-060.

e o fato ensejador da exigência, pois a exigência deveria ter sido formulada, não sobre a parcela mutuada mas apenas sobre sua correção monetária de balanço, e mesmo assim, mediante a eleição, como sujeito passivo, da empresa e não do sócio. Entendo descaber ao sócio a responsabilidade intentada pelo artigo 371 do RIR/80 e ressaltar não ter sido tal dispositivo legal apontado pelo autuante.

Assim, diante do que consta do processo, voto, por rejeitar a preliminar de nulidade do julgamento monocrático, para, no mérito, dar provimento ao recurso.

Brasília, 07 de julho de 1995


Conselheiro José Carlos Passuello
Relator