



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10.830/002.635/91-70

SESSÃO DE 27 DE ABRIL DE 1993

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

RECURSO 103.439 - I.R.P.J. - EX: de 1986 a 1989

RECORRENTE - BOLLHOFF DODI INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RECORRIDA - D.R.F., em CAMPINAS/SP

C.S.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Para que ocorra nos termos do disposto no inciso I, do art. 367 do RIR/80, é imprescindível a existência de uma alienação, segundo a lei civil ou comercial.

MÚTUO - O adiantamento por conta do pagamento de alugueres entre coligadas, embora possa constituir ilícito fiscal sujeito a penalização, mútuo não traduz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BOLLHOFF DODI INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

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

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1993.

MARIAM BEI

- PRESIDENTE

CELSO ALVES FEITOSA

- RELATOR

VISTO EM

CEsar Palmieri Martins Barbosa

- PROCURADOR DA

SESSÃO DE: 29 JUL 1993

FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL, JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2

PROCESSO Nº: 10.830/002.635/91-70

RECURSO Nº: 103.439

ACÓRDÃO Nº: 101-85.023

RECORRENTE: BOLLHOFF DODI INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

R E L A T Ó R I O

BOLLHOFF DODI INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA, não se conformando com a decisão exarada pela autoridade singular, na impugnação contra lançamento fiscal IRPJ, vem apresentar recurso a este Conselho de Contribuintes, pleiteando a reforma da citada decisão.

A exigência fiscal aponta duas irregularidades:

I - realização de benfeitorias no imóvel de propriedade da sócia controladora, contratualmente não indenizáveis, configurando distribuição disfarçada de lucros, nos exercícios de 1987 a 1989;

II - disposição a favor da controladora de recursos financeiros, tendo em vista pagamentos adiantados de aluguéis de imóveis de propriedade da controladora Bollhoff Industrial Ltda. A mutuante deixou de reconhecer a variação monetária ativa, calculada com base na variação do valor da ORTN (OTN), para efeito de determinação do lucro real, nos exercícios de 1986 a 1988.

A Recorrente, inconformado com o lançamento, apresentou a impugnação de fls. 163/164, onde fez as seguintes alegações:

- que com referência às benfeitorias feitas no imóvel da controladora, todas elas (as benfeitorias) teriam sido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/002.635/91-70

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

3

utilizadas na atividade da controladora, ativado, corrigido e depreciado;

- que ainda que os contratos de locação entre controladora e controlada fossem de um ano, as benfeitorias não teriam sido transferidas da locatária para a locadora;

- que não deva ser levado em conta o fato dos contratos de locação mencionarem a não indenização pelas benfeitorias realizadas, de vez que tal cláusula seria produto de erro formal sanável;

- que quanto ao pagamento adiantado de aluguéis, existia reciprocidade pois, também, a controlada proprietária de imóvel locado à controladora, com forma de pagamento idêntica e, por isso, inexistiria transferência de recursos financeiros.

A Informação Fiscal foi no sentido da manutenção do crédito tributário. Transcreveu o Parecer Normativo CST nr. 869/71 e o Acórdão da CSRF nr. 01-206/82, para respaldo de sua tese.

A autoridade monocrática, na decisão de fls. 177 a 180, assim concluiu:

- as benfeitorias realizadas em imóvel de controladoras, locados a controladas, contratualmente não indenizáveis, configuram transferência de numerário da locatária para a locadora tipificando-se, assim, a distribuição disfarçada de lucros;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/002.635/91-70

4

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

- os contratos fazem lei entre as partes, sendo que os contratos de fls. 91, 95 e 99 eram unânicos em declarar não indenizáveis as benfeitorias realizadas no imóvel locado;

- não havia porque se falar, em erro formal na redação dos contratos, de fls. 90 a 100, vez que os mesmos já tinham produzido efeitos, inclusive quanto a terceiros;

- a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nr. CSRF/01-206/82, fixara jurisprudência no sentido da tipificação da distribuição disfarçada de lucros para as hipóteses idênticas a dos autos, fixando, inclusive, que o valor tributável da distribuição disfarçada era o gasto da construção;

- o pagamento antecipado de aluguéis, constitui a mútuo em razão de transferir numerário da controlada para a controladora;

- seria irrelevante a ocorrência, não comprovada, da reciprocidade de tratamento alegada, de vez que somente a impugnante era responsabilizada no processo, pela falta do reconhecimento de, no mínimo, a variação dos índices de correção monetária sobre os valores mutuados;

- a TRD não podia ser utilizada como índice de atualização da moeda, conforme art. 30 da Lei nr. 8218/91, devido a isto necessário se tornava a retificação dos valores do Auto de Infração, conforme demonstrativo a fls. 180.

Ao final, a autoridade julgadora manteve a ação fiscal, porém, de ofício, retificava os valores do Auto de Infração, consoante demonstrativo de fls. 180.

Tempestivamente, a interessada apresenta recurso voluntário (fls. 185 a 189), fazendo as seguintes alegações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/002.635/91-70

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

5

- argumenta que nas duas oportunidades (Auto de Infração e Decisão Singular) as interpretações foram realizadas de maneira superficial, devido a pré-existência do P.N. 869/71 e do A.c. CSRF/ 01-0.206/82;

- transcreveu o art. 367 do RIR/80, PN CST nr. 869/71, no tocante ao significado das palavras alienar e transferência e doutrina sobre "Causas de Interpretação Viciosa e Incorreta";

- aduziu, também, que as interpretações foram inclinadas e restritivas, pois não levaram em conta os aspectos de ter a recorrente agido de conformidade com o próprio PN CST 869/71, quando imobilizou as benfeitorias e de que vem dando tratamento contábil de ativo permanente próprio;

- alegou não ter se prendido aos termos do art. 367, I, tecendo comentários sobre o significado do ato de transferir, fato não ocorrido, pois sempre detivera o direito sobre as benfeitorias e assim efetuara os seus registros. Apresentou balanços para seus fornecedores, bancos e clientes, onde consta que não transferira a disponibilidade sobre os seus bens;

- argumentou, ainda, que a decisão ignorara o erro sanável existente nos contratos, quanto à menção ao ressarcimento das benfeitorias, fruto da utilização de um modelo de contrato de adesão, adquirido em papelarias em formulário pré-impresso, visto que tal cláusula nunca contara com o consentimento recíproco das partes, elemento vital nos contratos;

- quanto à interpretação da liquidação antecipado dos aluguéis, argumentou não ter sido considerado o fato da figura de compensação dos créditos recíprocos e da mesma natureza



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/002.635/91-70

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

6

sendo que, no mesmo momento, foram efetuadas liquidações recíprocas, não tendo existido o elemento subjetivo de intenção de transferir disponibilidade; nem ocorrido nas proporções apontadas.

é o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/002.635/91-70

ACORDÃO Nº 101-85.023

7

V O T O

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator:

O recurso é tempestivo.

Por ter a Recorrente feito benfeitorias em imóvel de propriedade de empresa sua controladora, àquela locado, os valores foram tomados como distribuídos disfarçadamente, com violação ao disposto no artigo 367, I, do RIR/80, que assim tem a sua redação:

"Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:
I- aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem de seu ativo a pessoa ligada".

O entendimento do Fisco decorreu do fato de constar, como já exposto no relatório, no contrato de locação, cláusula contratual que não dava à locatária o direito de indenização por benfeitorias realizadas no imóvel locado.

Embasou o Fisco ainda a sua tese no disposto no PN 869/71 e Ac. CSRF/01-206/82, conforme se vê a fls. 174 dos autos.

Duso divergir dos enunciados. O faço sob os seguintes fundamentos:

a). pelo fato de que o imóvel locado pela Recorrente continua por ela sendo usado, em prosseguimento à locação, já que pelo que dos autos consta a Av. Aeroporto passou a se denominar Av. Archimedes (docs. de fls. 90 e 98), local onde foi lavrado o auto de infração. Tal fato autoriza dizer que as benfeitorias nada mais representaram, até então, do que adaptação do imóvel à necessidade da locatária;

N



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/002.635/91-70

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

8

b). porque a Recorrente, conforme teor de suas afirmações, imobilizou os valores, correspondentes às benfeitorias, cujo custo estava sendo depreciado à razão de 4%, jamais contestado;

c). porque a cláusula de benfeitoria ou retenção como estabelecida, além de ser a de praxe, traduz-se em elemento de defesa dos locadores, presentes em praticamente todos os contratos locativos, que visa impedir abuso dos locatários, e subsidiariamente garantia de incorporação, mesmo porque como se vê dos contratos (fls. 90/99), os acréscimos ou transformações dependiam de expressa anuência;

d). porque o Código Civil Brasileiro, estabelece que a alienação envolve: I) transmissão de propriedade; II) efetuada através de ato voluntário, a título gratuito ou oneroso; c) envolvendo uma dualidade de sujeitos (adquirente e alienante). Sobre o tema assim se expressa Pontes de Miranda: "Alienar é tomar de outrem, passar a mãos alheias. Quem renuncia pratica apenas a metade disso; tal como quem abandona. Quem aliena pratica todo o ato, transfere... A alienação, no sentido do art. 589, I, do CC, supõem, do outro lado, que alguém adquira. Não há momento intercalar entre a perda da propriedade pelo alienante e a aquisição pelo adquirente; ainda quando se trata de promessa (unilateral) de recompensa, ou de alguma outra declaração unilateral de vontade que implique transferência da propriedade. Na compra-e-venda, na troca, na doação, na promessa de recompensa, há alienante e adquirente. Em todos esses exemplos, há o contrato ou negócio jurídico unilateral e há acordo de transmissão que é abstrato... A propriedade imobiliária perde-se por adquirir outrem, a propriedade do imóvel." (Tratado de Direito Privado - vol. 14, págs. 105/106), não conseguindo este julgado, detectar qual seria o ato de alienar da Recorrente, que implantou benfeitorias para adaptar o imóvel locado ao seu uso,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/002.635/91-70

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

9

declarando que não poderia usar o argumento, mesmo antes de sua existência, para requerer indenização;

e) porque examinando os contratos de locação, detecto que o imóvel locado sempre foi o mesmo, não constando que os acréscimos tenham influído na decisão locativa;

f) porque as benfeitorias sequer estão determinadas, pelo que poderiam ser manutenção ou úteis, tão somente.

g) porque seria impossível à locadora considerar acrescer o seu patrimônio do valor das benfeitorias enquanto não recebidas;

h) porque o bem para constituir distribuição, segundo o inciso I, do artigo 367, do RIR/80, haveria de estar no ativo da Recorrente, o que, pelas circunstâncias seria impossível.

Assim, pelos fatos elencados, no caso específico, embora aceitando que em alguns casos possa a hipótese negócios entre coligadas, nos contratos de locação de imóveis, envolver a questão como pretendida pelo Fisco, distribuição disfarçada de lucros, no caso específico não me pareceu configurada. Por isso, dou provimento ao recurso quanto a este item.

A outra exigência, consistente no entendimento de que o pagamento do valor locativo antes do vencimento, exigiria o oferecimento do valor da correção monetária ativa à tributação, ao amparo do estabelecido no artigo 21 do DL. 2.065/83, c.c. art. 387, II, do RIR/80, merece também meditação sobre a natureza jurídica do ato. Seria empréstimo o adiantamento de valor locativo? Qual seria o conceito de mútuo?



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/002.635/91-70

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

10

Arnoldo Wald, sobre o tema, in "Enciclopédia Saraiva de Direito", sobre o tema assim se expressa, trazendo os pressupostos básicos de sua existência:

"O C. Com. trata do mútuo e dos juros mercantis no Tít. XI, 1ª, parte, dedicando ao assunto os arts. 247 e 255, enquanto o CC regulamento a matéria no Cap. V do Tít. V do Liv. III, em nove artigos (arts. 1.256 a 1.264). Existem normas especiais que regulam um certo número de empréstimos mercantis, como as obrigações ao portador ou debêntures, os empréstimos hipotecários, os empréstimos a risco ou câmbio marítimo e as operações bancárias em geral, essa regulamentadas pelo Banco Central.

Como a transferência da propriedade do bem mutuado constitui condição da existência do contrato, a obrigação básica do mutuário consiste em restituir objeto equivalente ao que recebeu e pagar os respectivos juros. O devedor não tem obrigação de devolver as mesmas coisas recebidas, mas apenas coisas do mesmo gênero, quantidade e qualidade. Assim sendo, tratando-se de empréstimo de dinheiro, a obrigação não é de pagar as moedas recebidas mas a importância equivalente à que lhe foi emprestada. O mesmo ocorre no caso de empréstimo em mercadorias, pouco importando em tal caso a eventual oscilação do preço delas.

A existência de prazo é condição necessária do contrato de mútuo..." (Vol. 53, pág. 490)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/002.635/91-70

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

11

Diante da legislação tributária, a partir do DL. 2.065/83, não resta dúvida de que há que se dar importância a afirmação do Fisco, considerado ainda o disposto no Parecer Normativo CST 10/85, assim expresso:

"De acordo com o entendimento já expedido por esta Coordenação, é irrelevante a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta-corrente entre empresas associada caracterizam o mútuo. Assim, qualquer modalidade que configure capital financeiro posta à disposição de outra pessoa jurídica sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada, constitui fundamento para aplicação da norma legal."

Não vejo como sustentar a afirmação. É que no caso verifico inexistir o dever da Locadora devolver o recebido da Recorrente a título de aluguel, ainda que antes de vencido o mês, pressuposto essencial nos contratos de mútuos. Se não há a obrigação de devolução, não há como afirmar que a operação narrada pelo Fisco, mesmo que alguma irregularidade trouxesse, constituir-se-ia em mútuo.

Talvez pela mesma razão já tenha concluído este Conselho de Contribuintes que:

"EMPRÉSTIMOS ENTRE COLIGADAS - O mútuo não se caracteriza quando a restituição é feita em coisas de outro gênero" (Ac. 101-80.168/90)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 1.0830/002.635/91-70

ACÓRDÃO Nº 101-85.023

12

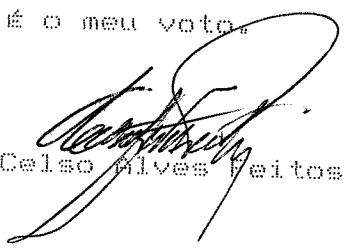
"CONTRATO DE MUTUO - A promessa de compra e venda de imóvel não configura negócio de mútuo, não se aplicando o disposto no art. 21 do DL 2.065/83" (CC. 105. 4.048/90)

"EMPRÉSTIMOS ENTRE COLIGADAS - A aplicação do art. 21 do DL 2.065/83 requer a ocorrência de mútuo nos precisos termos do artigo 1.256 do Código Civil Brasileiro, não se aplicando aos créditos recíprocos representativos de operações comerciais de compra e venda". (Ac. 1. CC. 101-79.989/90)

Assim diante do que se encontra nos autos, entendo que mútuo não houve entre a Recorrente e a sua controladora locadora, pelo que insubsistente a acusação.

Dou provimento também a este item.

É o meu voto.


Celso Alves Feitosa - relator

