



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AMS

Sessão de 27 de janeiro de 1988

ACORDÃO Nº 103-08.212

Recurso nº 91.890 - IRPJ - EXS.: DE 1982 e 1983

Recorrente HOSPITAL ANA COSTA S/A.

Recorrido DRF em SANTOS (SP).

IRPJ - DECADÊNCIA.

Não há que se falar em decadência se o crédito tributário, referente ao exercício de 1983, foi constituído regularmente em 1986.

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO.

O empréstimo efetuado por sociedade anônima a empresa na qual o acionista controlador tenha interesse enquadra-se na presunção legal de distribuição disfarçada de lucros, se na data do empréstimo a companhia possui lucros acumulados ou reservas de lucros.

Na determinação do lucro real da pessoa jurídica a importância mutuada deve ser deduzida do patrimônio líquido, para efeito de correção monetária do balanço.

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES.

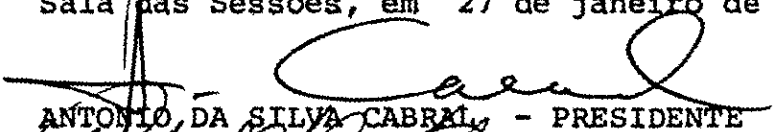
O pagamento de despesas já provisionadas em balanços anteriores deve ser registrado a débito da conta própria do passivo circulante. O registro, novamente em conta de despesa, reduz, indevidamente, o lucro real no ano-base deste registro em duplicidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HOSPITAL ANA COSTA S/A.

Assinatura manuscrita em tinta preta, com uma letra inicial grande e decorativa.

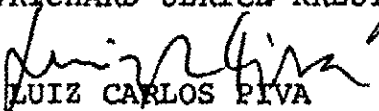
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para o fim de se excluir da tributação, no exercício de 1983, a importância de Cz\$ 11.013.418. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 1988


ANTONIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE


RICHARD ULRICH KREUTZER - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


LUIZ CARLOS PIVA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

28 JAN 1988

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO e FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10845/008.709/86-18
RECURSO Nº 91.890
ACÓRDÃO Nº 103-08.212
RECORRENTE: HOSPITAL ANA COSTA S.A.

R E L A T Ó R I O

HOSPITAL ANA COSTA S.A., inscrita no CGC sob nº
58.156.365/0001-90, foi lançada de ofício pelas seguintes irregulari-
dades descritas no verso do auto de infração de fls. 39:

"Exercício de 1982, Ano-base de 1981

Neste ano-base a empresa emprestou dinheiro à Libra -
Lab. Ind. Bras S/A, pertencente aos mesmos proprietá-
rios .. da autuada, sem qualquer cobrança de juros ou
correção monetária, no valor de Cr\$ 89.374.390,00 que
foi considerado como distribuição disfarçada de lucros,
e consequentemente reduzido o valor do patrimônio lí-
quido para fins de correção monetária de balanço. O va-
lor citado foi obtido pela atualização das importân-
cias mutuadas, conforme fichas de razão auxiliar em
ORTN. Com esta prática a fiscalizada infringiu o dis-
posto no artigo 367 - V do RIR/80 aprovado pelo Decre-
to nº 85.450.

Exercício de 1983, Ano-base de 1982

Neste ano-base a mesma repetiu a infração supra, no va-
lor mutuado sem ônus de Cr\$ 86.763.419,00 também atua-
lizado até o fim do ano base pelo razão auxiliar em
ORTN. Infração ao dispositivo citado.

Também registrou como despesa, o prejuízo de Cr\$.....
154.962,05 na alienação de ações da Tibrás, adquiridas
com dedução do imposto de renda, infringindo assim o
artigo 318 do citado RIR/80.

Ainda neste ano-base a empresa pagou impostos à Prefei-
tura de Cubatão, contabilizando-os como despesas, quan-
do os mesmos já haviam sido provisionados no ano ante-
rior, permanecendo a provisão intacta nos anos seguin-
tes. Valor considerado como despesa Cr\$ 725.516,17, in-
fração ao artigo 225 do citado regulamento do imposto
de renda."

2. A recorrente tempestivamente impugnou o lançamento, ma-
nifestando sua inconformidade quanto à tributação da distribuição dis-
farçada de lucros e das despesas de impostos. Manifestou sua concor-

dância quanto à tributação da despesa pertinente ao prejuízo na alienação de ações adquiridas com incentivos fiscais.

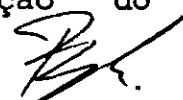
2.1 No concernente à distribuição disfarçada de lucros disse que o lançamento foi efetuado com fundamentação no inciso V do artigo 367 do RIR/80, o qual trataria de operações entre pessoa jurídica e pessoa física, quando no caso se tratava de operações entre pessoas jurídicas. Em apóio à sua argumentação transcreveu parte do PN-CST nº 24/83 e invocou o parágrafo 1º do artigo 108 da Lei nº 5.172/66 (CTN) o qual estabelece que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".

2.2 No que tange ao imposto sobre serviços disse que se tratava de despesas relativas aos anos-base de 1979 e 1980; que as importâncias permaneceram em aberto no passivo circulante durante todos estes anos para simples baixa, sem que isto influísse em contas de resultado. Conforme o artigo 711 do RIR/80 o direito de proceder ao lançamento estaria extinto.

3. Na informação fiscal de fls. 47/48 o autuante expõe as razões da autuação da distribuição disfarçada de lucros. No tocante à glosa da despesa de impostos pagos à Prefeitura Municipal de Cubatão no ano-base de 1983 e pertinentes aos anos-base de 1979 e 1980 disse que "a provisão efetivamente se constituiu nos anos anteriores, e ao ser pago tal tributo (que estava em discussão sua correção), ao invés de fazê-lo contra a provisão efetuada, o fez a reclamante a débito de despesa. O que se está glosando, não é a provisão, é a despesa indevida contabilizada no ano base de 1982".

4. Como anexo da decisão de primeira instância tem-se o Parecer de fls. 49/56 elaborado pela Seção de Preparação e Julgamento da D.R.F. em Santos no qual a referida Seção, após entender perfeitamente caracterizada a presunção legal de distribuição disfarçada de lucros, aduziu o seguinte:

"Todavia, examinando o processo, constatamos que a fiscalização se equivocou quanto à apuração do



valor tributável.

Isto porque o artigo 370 do RIR/80, que trata de cômputo na determinação do lucro real dos casos de distribuição disfarçada de lucros, dispõe no inciso IV, que no caso do inciso V do artigo 367, a importância mutuada será para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros.

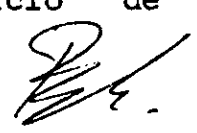
Com isso, obviamente, a legislação pretende que o Lucro Real não seja onerado com a correção monetária efetuada sobre os lucros presumidos como distribuídos disfarçadamente, e embutidos nas contas do patrimônio líquido. Portanto, constatada pela fiscalização a ocorrência da hipótese prevista no artigo 367-V do Regulamento do Imposto de Renda, o ajuste a ser efetuado no Lucro Real equivale ao valor da correção monetária das importâncias mutuadas.

Pelas fichas de Razão Auxiliar em ORTN de fls. 33/34, podemos ver que a fiscalização registrou nestas fichas todos os empréstimos efetuados. A seguir converteu os valores mutuados com base na ORTN do mês do empréstimo, reconvertendo para cruzeiros com base na ORTN do mês do balanço.

O valor assim apurado, e que foi tributado de ofício, representa a importância total mutuada, corrigida monetariamente até o mês do encerramento do balanço.

Por isso, entendemos que, por lapso, no Auto de Infração de fls. 39, está sendo tributado o valor atualizado dos empréstimos, quando deveria ser adicionado ao Lucro Real, somente a correção monetária das importâncias mutuadas. Portanto, deve ser excluído de tributação a quantia de Cr\$ 54.573.539 no exercício de 1982 e a importância de Cr\$ 38.748.539 no exercício de 1983, equivalente aos saldos dos empréstimos (valor originário), no final dos respectivos anos base.

Observamos, ainda, que o imposto relativo ao exercício de 1982, foi apurado em ORTN, seguindo a sistemática introduzida pelo Decreto-Lei nº 1967/82. Todavia, as normas implantadas por este Decreto-Lei só entraram em vigor a partir do exercício seguinte. De acordo com a legislação vigente na época, o IRPJ relativo ao exercício de 1982 deve ser apurado em cruzeiros e corrigido monetariamente tendo por termo inicial o mês de vencimento da primeira quota, a quota única, constante da escala para entrega da declaração do exercício de competência do imposto".



4.1 Com relação aos impostos pagos à Prefeitura Municipal de Cubatão foi manifestado o entendimento de que o valor não poderia ser debitado à conta de despesas no ano-base de 1982, razão pela qual não se poderia cogitar da decadência de que trata o artigo 711 do RIR/80.

5. Apreciando a impugnação, o Senhor Delegado da Receita Federal em Santos determinou a retificação do lançamento, excluindo da tributação as parcelas de Cr\$ 54.573.539 e Cr\$ 38.748.539 nos exercícios de 1982 e 1983, respectivamente. Determinou, ainda, que o imposto relativo ao exercício de 1982 fosse apurado em cruzeiros, conforme legislação vigente na época.

6. A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 07.10.87 e em 04.11.87 apresentou seu recurso.

7. Como colocação inicial a recorrente ratifica as alegações apresentadas na impugnação.

7.1 Adicionalmente alegou que quanto ao empréstimo concedido em favor de sua controlada, que deu origem ao lançamento fiscal, inexistem os "pressupostos caracterizadores da distribuição disfarçada de lucros", a operação foi comprovadamente para suprir a insolvência da pessoa coligada cuja participação era de 70% no capital da Controlada que veio logo depois encerrar sua atividade.

7.1.1 Insistiu em fundamentar que a operação foi efetuada entre "pessoas jurídicas", não incorrendo nos pressupostos de distribuição disfarçada de lucros previsto no artigo 367 do RIR apontado pelo MD. Auditor Fiscal do Tesouro Nacional. Este artigo é indiscutivelmente aplicado entre Pessoa Jurídica e Pessoa Física.

7.2.2 Disse, ainda, que somente a partir de 20 de outubro de 1983 é que vigeu o Decreto Lei nº 2.064, abrangendo "pessoas jurídicas" nas operações de empréstimos, esclarecido pelo Parecer Normativo CST nº 24. Quanto ao lançamento sobre despesas incorridas

com o Imposto Sobre Serviços em favor da Prefeitura Municipal .. de Cubatão, alegou que deveria ficar claro que houve apropriação de despesa no ano-base de 1979 e no ano de 1980, cujo crédito permeneceu em aberto. Que esses lançamentos foram tributados por estarem em aberto no Passivo Circulante, o que seria improcedente, segundo artigo 711 e seus incisos do RIR/80, tratando-se de operação ocorrida em período prescrito pelo quinquênio legal.

Finalisa, pedindo o provimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro RICHARD ULRICH KREUTZER, Relator:

O recurso é tempestivo.

2. Entendo que está tipificada a distribuição disfarçada de lucros.

2.1 A recorrente, uma sociedade anônima, detinha o controle de acionário de LIBRA - Laboratórios Industriais Brasileiros S.A. Cotejando a discriminação dos maiores acionistas da recorrente constantes nas cópias do Anexo 1 das declarações de rendimentos dos exercícios de 1983 e 1984, a fls. 15 e 24, com a relação de acionistas de LIBRA - Laboratórios Industriais Brasileiros S.A., a fls. 28 e 29, tem-se a confirmação do consignado na solicitação de esclarecimentos, de fls. 10, nos seguintes termos: "... Os acionistas da Libra, à época, eram os mesmos do Hospital Ana Costa S.A., sendo esta empresa a maior acionista da Libra..." Aliás, a recorrente não contesta este fato.

2.2 Insiste, em sua defesa, que antes da vigência do DL. nº 2.065/83 não cabia o enquadramento de distribuição disfarçada de

lucros nos negócios realizados entre pessoas jurídicas, invocando o explicitado no P.N.-C.S.T. nº 24/83. Examinando o referido P.N., tem-se que ele esclarece em seu item 5 que, nos negócios avençados entre pessoas jurídicas, os casos de presunção de distribuição disfarçada de lucros introduzidos na legislação do imposto de renda pelos Decretos-leis nºs 2.064, e 2.065/83, se aplicam às operações realizadas a partir de 20 de outubro de 1983. O recurso diz respeito a infrações ocorridas nos anos-base de 1981 e 1982 antes, portanto, da vigência do DL. nº 2.065/83. Nestas condições, deve-se examinar a legislação vigente à época dos fatos.

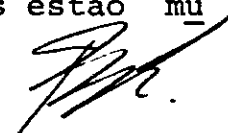
2.2.1 Ao contrário do que pretende a recorrente é justamente a partir da vigência do DL. 2.065/83 que não mais se aplicam aos casos de distribuição disfarçada de lucros em casos como do presente recurso. Estabelece o artigo 21 do DL. 2.065/83:

"Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

Parágrafo único - Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977."

2.2.1. Os artigos 60 e 61 do Decreto-lei nº 1.598/77 tratam da distribuição disfarçada de lucros.

2.2.1.2 A razão de não mais se aplicarem as normas da distribuição disfarçada de lucros entre as pessoas jurídicas referidas no "caput" do artigo 21 do DL. 2.065/83 reside no fato de que o reconhecimento, para efeitos de determinar o lucro real, do valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN, atual OTN, anula a despesa de correção monetária do patrimônio líquido relativamente ao período em que os recursos estão mutuados.



2.3 A base legal da distribuição disfarçada de lucros está nos artigos 60 a 62 do DL. nº 1.598, de 26.12.77, consolidados nos artigos 367 a 374 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.12.80 - RIR/80. Transcreve-se os seguintes dispositivos de interesse para a solução do litígio, todos do RIR/80:

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

.....

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

§ 1º - O disposto no inciso V não se aplica (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, § 1º):

a) às operações de instituições financeiras, companhias de seguro e capitalização e outras pessoa jurídicas, cujo objeto sejam atividades que compreendam operações de mútuo, adiantamento ou concessão de crédito, desde que realizadas nas condições que prevaleçam no mercado, ou em que a pessoa jurídica contraria com terceiros;

b) aos negócios de mútuo contratados por escrito, com estipulação de juros e correção monetária nas condições usuais no mercado financeiro e que sejam resgatados no prazo máximo de 2 (dois) anos.

§ 2º - A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contraria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, § 2º).

.....

Art. 369 - Presume-se ainda distribuição disfarçada de lucros se a companhia contrata com o acionista controlador, ou com seu parente até o terceiro grau, inclusive os afins (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 61):

I - os negócios de que tratam os incisos I a VI do artigo 367, nas condições ali definidas;

II - qualquer outro negócio, em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas

X

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

para o acionista controlador do que as que prevaleçam no mercado ou em que a companhia contraria com terceiros.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo considera-se (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 61, § 1º):

a) acionista controlador a pessoa física ou grupo de pessoas físicas residentes no País, e a pessoa, física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia;

b) contratado com o acionista controlador o negócio com ele realizado através de outrem, ou com sociedade na qual o acionista controlador tenha, direta ou indiretamente, interesse.

§ 2º - O disposto no parágrafo 2º do artigo 367 aplica-se aos negócios da companhia com o acionista controlador (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 61, § 2º).

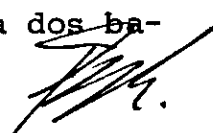
§ 3º - Omissis".

2.4 O grupo de pessoas físicas controlador da recorrente tinha interesse direto na pessoa jurídica mutuária. A recorrente emprestou dinheiro à sua controlada sem juros nem correção monetária, negócio que obviamente não faria com terceiros. Seu procedimento irregular está, assim, plenamente tipificado, especialmente na letra b do § 1º do artigo 369 do RIR/80.

2.4.1 A decisão recorrida lançou o imposto nos termos do artigo 370, inciso IV, do RIR/80. Diz o referido inciso:

"IV - no caso do inciso V do artigo 367, a importância mutuada em negócio que não satisfaça às condições dos parágrafos 1º e 2º do mesmo artigo será, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal."

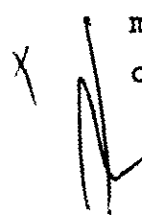
O comando legal acima transcrito está absolutamente coerente com a filosofia que norteia os procedimentos de correção monetária dos ba-



lanços patrimoniais das pessoas jurídicas. A correção monetária dos valores do patrimônio líquido tem como contrapartida um débito (despesa) em conta transitória de correção monetária. Os recursos permanecendo em poder da empresa, e admitindo uma sadia gestão empresarial, esta irá aplicar os referidos recursos no denominado mercado aberto ("open", "over" night") ou em títulos que lhe assegurem uma remuneração no mínimo igual à da inflação no período, ou, então, adquire mercadorias de consumo no empreendimento. A receita decorrente das aplicações financeiras ou o maior preço obtido na revenda de mercadorias fazem com que haja um equilíbrio (receita = despesa) na apuração do resultado por ocasião do encerramento do exercício social. Este equilíbrio é rompido quando a empresa empresta recursos sem juros nem correção monetária. Objetivando anular os efeitos ruins desses empréstimos sem juros nem correção monetária na apuração dos resultados das pessoas jurídicas a legislação autoriza o fisco a glosar a despesas da correção monetária do patrimônio líquido pelo montante dos recursos repassados em condições de favorecimento, ainda que indiretamente ao acionista controlador (no caso grupo de pessoas físicas residentes no País). Cabe aqui a devida ressalva ao exposto em 2.2.1 deste voto, a qual, no entanto, não é aplicável a este recurso, por se tratar de situações anteriores à vigências do DL. nº 2.065/83.

2.5 Não é por demais ressaltar que a administração tributária já se havia pronunciado a respeito da ocorrência da distribuição disfarçada de lucros em casos como o de que trata o presente recurso, através do PN-CST nº 43, de 23.11.81, o qual colocou muito bem a questão, especialmente nos seus itens 6, 8 e 9. A recorrente tinha assim conhecimento da irregularidade em que esta incorrendo.

2.6 A decisão de primeira instância excluiu as importâncias mutuadas dos valores lançados a título de correção monetária dos lucros distribuídos disfarçadamente. Parece-me que este procedimento ainda não corrigiu, de forma integral, o engano ocorrido no cálculo da correção monetária.



2.6.1 Examinado os documentos de fls. 10, 33, 34 e 55 constatase que foram consideradas as somas algébricas de Cr\$ 54.573.539 e Cr\$ 38.748.539 como parcelas redutores do patrimônio líquido nos anos-base de 1981 e 1982, respectivamente. Partindo destes valores, e em conformidade com o estabelecido no inciso I do item 15 da IN-SRF nº 71/78, que estabelece normas para a correção monetária das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas contribuintes do imposto sobre a renda, apura-se os seguintes valores de correção monetária do patrimônio líquido considerado distribuído disfarçadamente:

Valor da ORTN em dezembro 1980	Cr\$	706,70
valor da ORTN em dezembro 1981	Cr\$	1.382,09
Valor da ORTN em dezembro 1982	Cr\$	2.733,27

Exercício de 1982, Ano-base de 1981

Cr\$ 53.573.539 + Cr\$ 706,70 = 75.808,0359 ORTN's	
75.808,0359 X Cr\$ 1.382,09 = Cr\$ 104.773.528	
Menos valor original	<u>Cr\$ 54.573.539</u>
Valor da correção monetária	<u>Cr\$ 50.199.989</u>

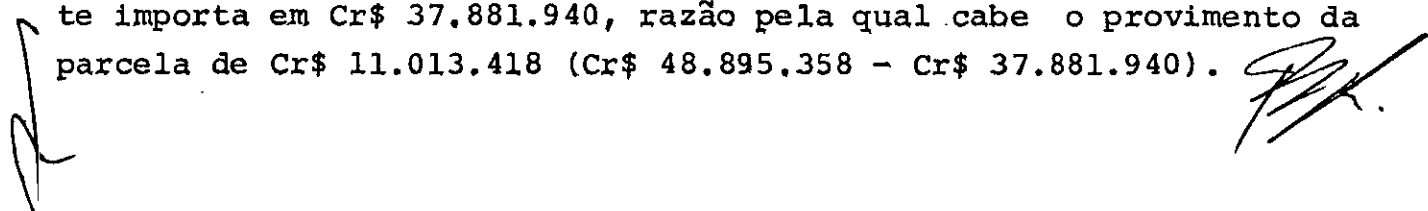
Exercício de 1983, Ano-base de 1982

Cr\$ 38.748.539 + Cr\$ 1.382,09 = 28.036,1908 ORNT's	
28.036,1908 X Cr\$ 2.733,27 = Cr\$ 76.630.479	
Menos valores original	<u>Cr\$ 38.748.539</u>
Valor da correção	<u>Cr\$ 37.881.940</u>

2.6.2 Conforme o demonstrativo do lançamento de fls. 55, tem-se que a decisão recorrida considerou como valor tributável no exercício de 1982 a importância de Cr\$ 34.800.851; sendo este Colegiado apenas um órgão julgador, nenhum ajuste há a fazer.

2.6.3 Já para o exercício de 1983 a decisão recorrida considerou como valor tributável a importância de Cr\$ 48.895.358 enquanto que pelo cálculo constante em 2.6.1 a correção monetária somente importa em Cr\$ 37.881.940, razão pela qual cabe o provimento da parcela de Cr\$ 11.013.418 (Cr\$ 48.895.358 - Cr\$ 37.881.940).

X



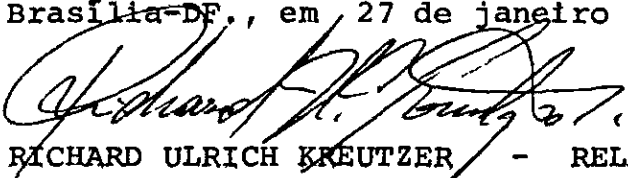
3. No concernente à tributação das despesas com o imposto sobre serviços cobrado pela Prefeitura Municipal de Cubatão, entendo que não ocorreu a decadência alegada na impugnação, e que o lançamento se apresenta correto no mérito.

3.1 Segundo os elementos constantes no processo trata-se de imposto cujos fatos geradores ocorram em 1979 e 1980, não pagos na época, cuja obrigação estava registrada no passivo circulante. Foi lançado de ofício a despesa contabilizada indevidamente no ano-base de 1982 a débito de despesa. Alega a recorrente que a autuação se teria dado pelo fato de os valores contabilizados estavam em aberto no passivo circulante. Tal alegação conflita com o constante no auto de infração e com a informação fiscal de fls. 47/48. Para elidir a tributação a recorrente deveria ter trazido aos autos a prova de suas alegações e não apenas quedar-se nelas.

3.2 Tratando-se de despesa indevidamente registrada no ano-base de 1982, exercício de 1983, e tendo o lançamento sido efetuado em 1986, não há como cogitar-se de decadência.

4. De todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por dar provimento, em parte ao recurso para excluir da tributação a importância de Cr\$ 11.013.418 no exercício de 1983.

Brasília-DF., em 27 de janeiro de 1988.



RICHARD ULRICH KREUTZER - RELATOR

