

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº 10.980-005.215/91-86

SESSÃO DE 16 de junho de 1993

ACÓRDÃO Nº 105-07.512

RECURSO 103.446 - I.R.F.J. - EXS: 1988 a 1990.

RECORRENTE - DE PAULI PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA.

RECORRIDA - D.R.F. em CURITIBA - PR

D.G.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - A alienação gratuita dos direitos do usufruto vitalício instituído sobre imóveis do ativo da pessoa jurídica, presume-se distribuição disfarçada de lucros, na forma do inc. I do art. 367 do RIR/80.

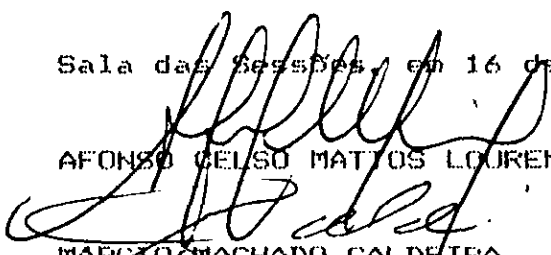
DESPESAS - DEDUTIBILIDADE - São dedutíveis os impostos, taxas e a depreciação incidentes sobre imóveis constantes do ativo da pessoa jurídica que tem como um dos objetivos a administração de bens próprios, independentemente de sua ocupação.

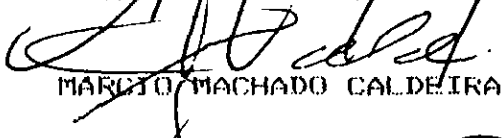
Indedutíveis, no entanto, tais encargos sobre imóveis onerados pelo usufruto.

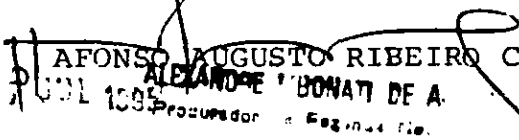
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DE PAULI PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA.

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

Sala das Sessões, em 16 de junho de 1993.


AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO - VICE PRESIDENTE


MARCIO MACHADO CALDEIRA - RELATOR

VISTO EM 16 JUN 1993
SESSÃO DE: 6

AFONSO AUGUSTO RIBEIRO COSTA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
ALEXANDRE BONATI DE A.
Procurador da Fazenda Nac.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ DO NASCIMENTO DIAS, HISSAO ARITA, JACKSON MEDEIROS DE FARIAS SCHNEIDER, CELI DEPINE MARIZ DELDUQUE. AUSENTE JUSTIFICADAMENTE O CONSELHEIRO GILBERTO CONGRO BASTOS.

PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

RECURSO Nº: 103.446

ACÓRDÃO Nº: 105-07.512

RECORRENTE: DE PAULI PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA..

R E L A T Ó R I O

DE PAULI PARTICIPAÇÕES E ADMINSTRAÇÃO LTDA, contribuinte jursisdicionada à D.R.F. em Curitiba/PR, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

Em consequência de ação fiscal iniciada em 16/05/91, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 105, com data de 28/06/91, com a exigência de um crédito tributário no montante de Cr\$ 457.552,02. Deram causa ao crédito tributário as seguintes irregularidades, relativas aos exercícios de 1988, 1989 e 1990 - períodos-base de 1987, 1988 e 1989:

- 1 - Distribuição disfarçada de lucros mediante cessão gratuita de usufruto sobre imóveis a pessoas ligadas, nos termos dos artigos 367, inciso I 368, incisos I e II e 370, inciso I, todos do RIR/80.
- 2 - Redução do lucro líquido pela apropriação indevida de despesas particulares dos dirigentes, com infração aos artigos 191 e 387, inciso I, do RIR/80, combinado com o artigo 8º do DL 2065/83;
- 3 - Despesas desnecessárias à atividade: glosa de despesas com imóvel de lazer e de juros e variação monetária passiva, cuja origem não guarda vinculação com a atividade da empresa, com infração aos artigos 191, parágrafos 1º e 2º, e 387, inciso I, ambos do RIR/80.
- 4 - Omissão de receita pela não apropriação da correção monetária de balanço da conta representativa dos incentivos fiscais (FISF), indevidamente classificada no Ativo Realizável a longo Prazo, com infração aos artigos 3º do DL 2341/87 e 4º da Lei 7799/89, vigentes na data da ocorrência do fato gerador, combinado com o artigo 157 do RIR/80.

Dentro da prorrogação de prazo prevista no artigo 6º, inciso I do Decreto 70235/72 concedida pelo despacho de fls. 113, a

PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

ACÓRDÃO Nº: 105-07.512

contribuinte apresentou a impugnação de fls. 114/117, alegando preliminarmente, que o Auto de Infração pretende impor a atualização monetária com base na Lei 8.177/91, que prevê a aplicação da TRD em substituição à correção monetária eliminada pelo Plano Collor II. E como esta situação foi reconhecida como inconstitucional pelo Poder Judiciário, fato que levou o Executivo a editar Medidas Provisórias 287 e 288, devendo o lançamento ser reformado neste particular para:

a) excluir a incidência da TRD a partir de 1º de fevereiro de 1991, pela absoluta impossibilidade de incidir juros em montante superior ao limite constitucional de 12% ao ano;

b) estancar a atualização monetária da multa, em fevereiro de 1991, pois não existe previsão legal para que sobre ela incidam juros moratórios calculados com base na TRD;

c) a partir de fevereiro de 1991, portanto o único encargo a incidir será o de juros de 1% ao mês, uma vez que a legislação que o instituiu não foi revogada e a correção monetária foi expressamente extinta.

Com relação ao usufruto, item 1 do A.I., alega que a operação de cessão de usufruto não configura distribuição disfarçada de lucros, uma vez que não estão reunidos os requisitos da estrita legalidade e tipicidade cerrada do lançamento tributário. E ainda que para que houvesse a perfeita e indispensável caracterização da distribuição disfarçada de lucros, deveria haver a prova por parte do fisco (não transferível ao contribuinte pela inversão do ônus probante), de que a situação fáctica apontada guardasse consonância com a legislação apontada como infringida.

Com relação as despesas tidas como desnecessárias à atividade da empresa, item 3 do A.I., alega ocorrer evidente equívoco,



PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

ACÓRDÃO Nº: 105-07.512

uma vez que o fato do apartamento nº 10 estar fechado não desobriga a autuada de pagar os impostos, taxas de condomínio a ele referentes e que na verdade, tais pagamentos constituem obrigação legal da impugnante. Acrescenta que as despesas financeiras daí decorrentes devem seguir o mesmo destino dos gastos que lhe deram origem, portanto, perfeitamente dedutíveis.

Com referência à omissão de receita, item 4 do A.I., alega constatar facilmente que não foram seguidas as reiteradas práticas administrativas a respeito. Que o Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência, adotada pela maioria dos lançamentos tributários de que em casos como o presente, só é exigível a correção monetária referente ao primeiro período-base.

Que ao efetuar-se a correção monetária no primeiro exercício, haverá uma elevação do Patrimônio Líquido em igual valor, fazendo com que no exercício seguinte a correção monetária do ativo e do passivo se equilibrem, não mais produzindo efeitos contábeis e tributários.

Contradita fiscal a fls. 119/122.

Decisão de primeiro grau a fls. 126/131 mantendo o lançamento parcialmente procedente.

Fundamentou-se nos seguintes argumentos de fato e de direito:

Preliminarmente, quanto a atualização monetária com base na TRD, constatou caber razão, em parte, à autuada, ressaltando que, com base no artigo 3º, inciso I, da Lei 8.218/91 (transformação da MP 298 em Lei), a variação da TRD passou a ser cobrada a Título de



PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

ACÓRDÃO Nº: 105-07.512

Juros de Mora e não de correção monetária. Dessa forma, excluiu do valor do imposto e da multa de ofício a variação da TRD.

No que se refere a distribuição disfarçada de lucros verificou o que dispõe o artigo 367, caput inciso I e artigo 368, caput, incisos I e II do RIR/80, cujos elementos da definição legal coincidem com os fatos descritos nos autos. O fato base da tipificação do ilícito fiscal apontado, isto é, a alienação por valor notoriamente inferior ao de mercado a qualquer dos adquirentes referidos, surge nitidamente configurado na gratuidade da transferência pela qual operou o usufruto, conforme se verifica pela Escritura Pública e Registro Geral, documento de fls. 67/70.

Quanto as alegações da autuada de que não se provou que o valor é notoriamente inferior ao de mercado, verificou não prosperar pois foi baseado em escritura pública. Assim, baseada a autuação em fatos reais, cabe à impugnante a prova de que o contrário ocorreu.

Com relação as despesas necessárias à atividade verificou não prosperarem as alegações da autuada, uma vez não demonstrado tratar-se de despesas operacionais, ou seja, despesas normais ou usuais e nem da manutenção da fonte produtora da empresa como definidas pelo artigo 191 e parágrafos do RIR/80.

Quanto as despesas financeiras daí decorrentes, devem seguir o mesmo destino dos gastos que lhe deram origem e sendo estes mantidos, impôs a manutenção das mesmas.

Com relação à omissão de receitas de correção monetária constatou caber razão, em parte, à autuada. Verificou que a empresa escriturou no realizável a longo prazo os valores relativos ao incentivo fiscal (FISF) em vez de escriturá-los no ativo permanente.



PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

ACÓRDÃO Nº: 105-07.512

Nesta hipótese o procedimento errado adotado pela empresa, gera consequências tributárias não só no próprio período-base mas também nos seguintes porque o seu patrimônio líquido sofreu redução, como no caso de bem ativáveis lançados como despesas. Dessa forma, sobre o valor original, em todos os anos-base seguintes, deverão ser aplicados os índices de correção monetária.

Ciente, conforme AR de fls. 134, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 136/146 protocolizado em 24/06/92. Insiste entender que não estão presentes nos fatos descritos pela autuante, os elementos necessários à caracterização da hipótese legal da Distribuição Disfarçada de Lucros. E que o ponto de divergência reside no artigo 367 do Regulamento do Imposto de Renda, que no seu inciso I trata da " alienação, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bem do ativo da pessoa jurídica aos seus sócios ou acionistas."

Ressalta que não se deve confundir alienação de bem, com usufruto. São institutos jurídicos distintos, que possuem regras próprias e autônomas, que impedem a confusão promovida pelo lançamento recorrido. Acrescenta que no usufruto, a propriedade continua novo proprietário, não a transmitindo ao usufrutuário, fato que o distingue por inteiro do conceito de alienação que pressupõe, sempre, a perda da qualidade de proprietário do bem. E que no caso presente, não houve transmissão de propriedade, que é elemento essencial e imprescindível para que se caracterize a alienação. E que não se tratando de alienação, não há qualquer subsunção dos fatos à regra legal, fato que determina a nulidade do lançamento tributário.

Acrescentou que, segundo leciona Sampaio Dória, somente haverá distribuição disfarçada de lucros, caso a empresa possua lucros. No caso presente, os prejuízos é que são realidade, fato que



PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

ACÓRDÃO Nº: 105-07.512

por si só, afastaria a possibilidade de estar-se diante da figura jurídica apontada pelo lançamento recorrido.

Em referência as despesas desnecessárias, item 3 do AI, alega não existir liberalidade nos lançamentos efetuados. Decorrem de obrigação legal. Tais dispêndios não podem ser imputados a terceiros, nem mesmo aos sócios, uma vez que não utilizam, do citado imóvel. Portanto, não há o que se falar em "lazer" e despesa desnecessária.

Quanto a Taxa Referencial Diária (TRD), alega que o procedimento fiscal exige TRD a partir de 1º de fevereiro de 1991, a título de juros e que tal exigência é ilegítima, pois sua autorização legal só nasceu através da Lei 8218 datada de 30/08/91. E sendo assim, só aplicar-se-à aos atos e fatos futuros, sob pena de contrariar o Princípio da Irretroatividade da Lei. Conclui clamando pela nulidade da atualização monetária (a que título for, inclusive juros) com base na TRD, durante o período de 1º de fevereiro de 1991 a 31 de agosto de 1991, sobre todas as parcelas componentes da exigência fiscal.

É O RELATÓRIO.

PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

ACORDAO Nº: 105-07.512

V O T O

Conselheiro MARCIO MACHADO CALDEIRA Relator:

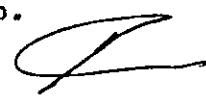
O recurso é tempestivo e dele conheço.

Das matérias objeto da imposição fiscal, com a retificação da decisão recorrida, somente foi objeto de recurso a distribuição disfarçada de lucros e o item correspondente a despesas desnecessárias, além de discordar o sujeito passivo da aplicação da TRD (taxa referencial diária) a título de juros, no período compreendido entre 1º de fevereiro de 1991 e 31 de agosto de 1991.

Quanto à aplicação da TRD, seja a título de correção monetária, como a título de juros, seu exame, no caso, é desnecessário, visto não haver crédito tributário a ser exigido, pela compensação do valor apurado pela fiscalização com prejuízos do exercício e/ou prejuízos compensáveis.

A distribuição disfarçada de lucros foi descrita no Termo de Verificação de fls. 60/63 como distribuição disfarçada de lucros pela alienação gratuita dos direitos do usufruto dos imóveis aos dirigentes da pessoa jurídica, segundo dispõe o art. 367, inciso I, do RIR/80.

Ao insurgir-se contra este item da autuação, alega o sujeito passivo que não estão presentes, no caso, os elementos necessários à caracterização da hipótese legal prevista no mencionado artigo 367, I, do RIR/80. Saliencia que houve equívoco do autuante e da autoridade recorrida, ao confundir alienação de bem com usufruto.



PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

ACÓRDÃO Nº: 105-07.512

Segundo o art. 713 do Código Civil, "constitui usufruto o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacado da propriedade".

Nos direitos reais sobre coisas, nele incluídos o usufruto, existe a figura de dois titulares de direito ao mesmo tempo, o usufrutuário, que desfruta da coisa como se sua fosse - o ius utendi e ius fruendi - e, o nu proprietário, a quem pertence a coisa em sua substância, a propriedade nua, desvestida do uso de gozo que dela foi destacada em favor do usufrutuário.

Na forma do art. 717 do mesmo Código Civil, o usufruto só se pode transferir, por alienação, ao proprietário da coisa, ou seja, ao nu-proprietário. No entanto, subsistindo o direito do usufruto na pessoa do usufrutuário, este pode ceder o exercício do usufruto, seja a título gratuito ou oneroso, mediante arrendamento.

Feitas estas considerações a respeito deste direito real sobre coisas alheias, convém analisar o ponto de divergência que consiste na existência da hipótese legal autorizativa da presunção de distribuição disfarçada de lucros, prevista no art. 367, inc. I do RIR/80.

Diz o art. 367 e seu inciso I:

"Art. 367 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa Jurídica."

I - Aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada."

Dentro deste contexto, temos o fato concreto sob exame, qual seja a constituição do usufruto de imóveis pertencentes à recorrente, mediante escritura pública de instituição de usufruto



PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

ACORDAO Nº: 105-07.512

vitalício, nos termos do art. 713 e seguintes do Código Civil, a pessoas ligadas, que passaram a desfrutá-los como se deles fossem.

Deste contrato ou convenção, bilateral e a título gratuito, deixou o sujeito passivo de possuir a propriedade plena sobre os imóveis questionados, adquirindo a propriedade limitada, uma vez alienada a sua posse direta e seu direito de uso e gozo.

Até a instituição do usufruto, os imóveis questionados, constavam do ativo da recorrente como de propriedade plena, reunindo todos os direitos elementares, a posse, uso, gozo e disposição. Após a transcrição no registro de imóveis, deste direito real, estes bens do ativo perderam a condição de propriedade plena para limitada, pela alienação gratuita dos direitos de posse, uso e gozo.

Neste sentido foi a descrição do fato na peça fiscal, ao considerar como distribuição disfarçada de lucros a alienação dos direitos do usufruto dos imóveis a dirigentes da pessoa jurídica, de forma gratuita. Os autos não mencionam o usufruto como alienação de imóvel, nem fazem analogia quanto a estes diferentes institutos.

Assim, havendo subsunção dos fatos à hipótese legal prevista no art. 367, inc. I, do RIR/80, deve ser mantido o lançamento, neste aspecto, visto que a alegada existência de lucros, somente é prevista para a hipótese legal do inc. V deste mesmo artigo.

O remanescente item controvertido corresponde a despesas desnecessárias à atividade da empresa e relativas a depreciação dos imóveis objeto do usufruto e um terceiro imóvel desocupado, e despesas de impostos e taxas sobre o último imóvel, além dos juros e variações monetárias passivas, calculados sobre contas correntes credoras, originadas por estes pagamentos.



PROCESSO Nº: 10.980-005.215/91-86

ACÓRDÃO Nº: 105-07.512

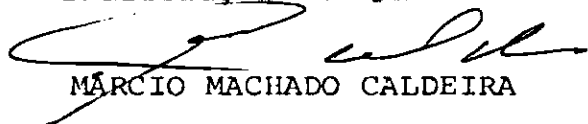
Analisando-se o contrato social da recorrente (fls. 3/6), verifica-se que a mesma possui como objeto social, dentre outras, a administração de bens e valores mobiliários próprios. Assim, as despesas de depreciação, impostos e taxas, incidentes sobre o imóvel que possui a propriedade plena, mesmo desocupado, constituem encargos dedutíveis e, conseqüentemente os juros e variações monetárias passivas sobre os correspondentes valores.

No entanto, a depreciação sobre os imóveis de propriedade limitada, ou seja, os onerados pelo usufruto, não constituem despesas da recorrente, por contrariar as disposições do art. 191 do RIR/80, que dispõe serem operacionais as despesas necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora de rendimentos e às suas atividades. Não possuindo a recorrente a posse, uso e gozo do imóvel e sendo o usufruto constituído a título gratuito, não lhe cabe apropriar a depreciação.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as quantias correspondentes às despesas consideradas desnecessárias (item 5.3 do Termo de Verificação de fls. 60/66), exceto quanto à depreciação sobre os imóveis onerados pelo usufruto.

É o meu voto.

Brasília, 16 de junho de 1993.



MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

- RELATOR.