



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Recurso nº. : 128.559
Matéria : IRF - ANOS.: 1995 a 2000
Recorrente : BLAVEL – BLAUTH VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº. : 102-46.077

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA - O prazo para o Fisco exercer o direito de formalizar o crédito tributário que deixou de ser recolhido, antes sujeito à modalidade de lançamento por homologação, é de 5 (cinco) anos com marco inicial de contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, na forma dos artigos 149, V e 173, I do CTN. Inaplicável o prazo do artigo 150, § 4.º do mesmo diploma legal uma vez que a homologação tácita refere-se, apenas, crédito tributário pago pois não pode validar suporte fático em descompasso com a hipótese abstrata da lei.

NORMAS PROCESSUAIS - ATIVIDADE JULGADORA - A decisão administrativa deve observar todos os aspectos contestados e ter o devido suporte legal, na forma do artigo 31 do Decreto n.º 70.235/72. Manter a posição da autoria do feito sobre desclassificação de documentos não significa impor novas formas de conduta à empresa, uma vez que esta deve estar, sempre, pautada pela observância da lei.

IRF - ANOS 1995 a 2000 - RETENÇÃO NA FONTE - PAGAMENTOS SEM CAUSA - Os valores entregues a sócios, mediante controle em conta-corrente junto à empresa, são considerados sem causa, na forma do artigo 61, I, da lei n.º 8981/95, quando se encontram presentes os contornos de habitualidade, condições favorecidas, e ausência de retorno, reforçados pela falta de requisitos essenciais nos documentos de origem e de sua vinculação aos dados da escrituração contábil.

MULTA QUALIFICADA - Presente o intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco sobre a infração cometida, qualifica-se a penalidade na forma do artigo 71 da Lei n.º 4502/64.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de decisão na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.



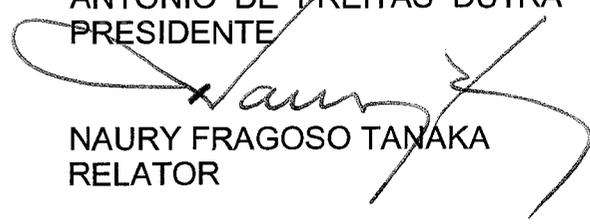
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BLAVEL – BLAUTH VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, pelo voto de qualidade REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e JOSÉ OLESKOVICZ.



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

Processo nº : 11065.001771/00-12
Acórdão nº : 102-46.077
Recurso nº : 128.559
Recorrente : BLAVEL – BLAUTH VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

O processo tem por objeto o crédito tributário em valor de R\$ 764.152,38, formalizado por Auto de Infração, de 30 de agosto de 2000, fls. 235 e demais demonstrativos que o integram, fls. 236 a 253 e 210 a 234, para exigir o IR-Fonte sobre os pagamentos, sem causa, aos sócios, verificados nos meses dos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000, como informado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, na forma dos artigos 61, § 1.º da lei n.º 8981/95, e 674, § 1.º, 2.º e 3.º do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto n.º 3000/99.

Esses valores foram considerados líquidos de imposto, sendo reajustados para a apuração da base de cálculo em conformidade com o artigo 61, § 3.º da lei n.º 8981/95.

A penalidade foi qualificada com lastro nos artigos 71, I, da lei n.º 4502/64 e 1.º, I, e 2.º, I, da lei n.º 8137/90, uma vez que a Autoridade Fiscal considerou a presença do intuito de fraudar o Fisco nas infrações cometidas, em face da apresentação de contratos de empréstimos por ela descaracterizados.

O procedimento investigatório foi direcionado à verificação dos valores declarados e recolhimentos efetuados pela empresa nos últimos 5 (cinco) exercícios, conforme consta do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n.º 1010700 2000 00101 5, fls. 1, de 27 de janeiro de 2000.

Conforme Relatório da Ação Fiscal, fls. 210 a 228, no início foi solicitado ao contador e procurador da empresa a contagem física da conta "Caixa" da fiscalizada, para fins de confronto entre o resultado constante da escrituração e o



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

montante real existente. Nesse levantamento constatou-se dinheiro em valor de R\$ 23.429,04, cheques, totalizando R\$ 214.565,48 e diversos Vales que somaram R\$ 304.052,83.

Os principais valores integrantes dos vales eram destinados ao sócio - gerente Jaime Helmuth Blauth na seguinte distribuição: em 05/01/2000 - R\$ 169.068,43, porém correspondendo a um saldo devedor em Dezembro/1999, conforme descrito no documento; em 31/12/1999, R\$ 110.740,00 e outros de pequeno valor emitidos em Janeiro/2000, que junto aos primeiros totalizaram R\$ 284.726,12.

Em 3 de agosto de 2000, fl. 129, a Autoridade Fiscal solicitou esclarecimentos à empresa sobre a finalidade do pagamento dos ditos vales encontrados no Caixa, e obteve resposta, fls. 140 e 141, na qual informado que aqueles correspondentes ao sócio Jayme Helmuth Blauth decorreram de empréstimos efetuados pela empresa, nos termos do Contrato de Mútuo que anexou, e que parte dos valores adiantados deixaram de ser contabilizados.

Da listagem juntada à fl. 122, constata-se que o sócio beneficiou-se de retiradas nos anos de 1995, 1996 e 2000, enquanto do vale constante à fl. 38, também ocorridas no ano de 1999, mas estas não evidenciadas na escrituração.

Outra infração decorreu da entrega sistemática de valores, desde janeiro de 1995 a Janeiro de 2000, aos sócios Leila Blauth Prompt e Sergio Nascimento Blauth, que totalizaram R\$ 223.412,38 e R\$ 146.326,93, respectivamente, registrada na conta "Créditos a Acionistas", grupo 1141 do Ativo Circulante, enquanto nas DIRPJ eram declarados no "Ativo Realizável a Longo Prazo" em conta "Créditos com Pessoas Ligadas". Não se constatou devolução de quaisquer dos valores entregues a esses sócios.

A sócia Leila Blauth Prompt atendeu a pedido de esclarecimentos sobre os valores recebidos e os contratos que lhes deram origem, formulado



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

mediante Intimação n.º 001/00, de 4 de agosto de 2000, fl. 142, e informou que alguns contratos tiveram origem na obtenção de empréstimos por conta da futura herança do pai Jayme Helmuth Blauth, pendente, pela falta de recursos para a quitação. Alegou, ainda, outras razões para os valores recebidos, como doença, estudos da filha entre outros. Na relação à fl. 123 constata-se que as retiradas vêm sendo efetuadas desde o ano de 1995, e lançados valores a título de atualização monetária em todos os anos.

Considerando os detalhes de que a mesma não possuía cargo junto à empresa, a percepção contínua de recebimentos desde 1986, e que sua participação era de 0,83 % do capital social, fato que implicaria em distribuição de lucros em pequena monta, concluiu o Fisco pela descaracterização dos contratos de empréstimos e exigência do imposto de renda na forma legal citada. O mesmo procedimento foi adotado perante os sócios Sérgio Nascimento Blauth e Jayme Helmuth Blauth, praticamente repetindo a situação descrita para a sócia Leila.

Solicitação de esclarecimentos idênticos àquela dirigida à sócia Leila Blauth Prompt foi dirigida ao sócio Sérgio Nascimento Blauth, mediante, Intimação n.º 001/00, de 7 de agosto de 2000, fl. 145. O atendimento indicou a origem desses valores como decorrentes de empréstimos ainda não pagos por falta de condições financeiras. Na relação à fl. 124 constata-se que tais retiradas vêm sendo efetuadas desde o ano de 1995, e lançados valores a título de atualização monetária em todos os anos.

Instada a informar sobre a origem de tais pagamentos, a direção da empresa alegou que todos os créditos tratavam-se de empréstimos aos sócios e apresentou cópias dos respectivos contratos.

Em 7 de agosto de 2000, solicitadas, à empresa, as cópias dos contratos de empréstimos aos sócios Jayme Helmuth Blauth, Sergio Nascimento Blauth e Leila Blauth Prompt, bem assim, informação sobre as parcelas pagas e os



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

Processo n.º : 11065.001771/00-12
Acórdão n.º : 102-46.077

motivos que levaram a pendência de tais empréstimos - Termo de Intimação n.º 003/00, fl. 147. Atendimento às fls. 148 a 177.

Em 9 de agosto de 2000, solicitados à empresa diversos comprovantes de pagamentos aos sócios, fl. 178, enquanto a documentação fornecida foi juntada às fls. 180 a 189. Em 22 de agosto de 2.000, efetuada a retenção dos originais dos contratos de empréstimos em conta-corrente dos sócios já citados, referente aos anos de 1995 a 1999 e mútuo de 2000, enquanto solicitados os demais contratos de empréstimos anteriores ao ano de 1995, fl. 190 a 208. À fl. 209, informação da empresa sobre a não localização dos contratos anteriores a 1995 em virtude de parte da documentação já ter sido eliminada.

O procedimento fiscal conteve análise dos esclarecimentos prestados sobre a origem dos pagamentos efetuados aos sócios e descaracterização de tais contratos em face das seguintes justificativas:

- ✓ Início dos empréstimos aos sócios no ano de 1987, e ausência de devoluções em razão dos beneficiários não possuírem recursos para a quitação;
- ✓ Todos os contratos foram efetuados no início de cada ano e tendo vencimento em 31 de dezembro do mesmo período; nenhum deles possui o valor do empréstimo enquanto contém cláusula especificando que o sócio poderá receber empréstimos em conta corrente da Blavel Blauth Veículos Ltda;
- ✓ Todos os contratos contém encargos financeiros em função da variação da Unidade Fiscal de Referência - UFIR, contrariamente à lei n.º 8383 / 91 que impede sua utilização para esse fim;



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

- ✓ Índícios de os contratos teriam sido efetuados apenas para atender à solicitação do fisco, como o tipo de papel timbrado e assinaturas;
- ✓ Fiscalizada não recolheu o IOF nem reteve IR-Fonte sobre os rendimentos lançados, portanto não considerava tais valores como empréstimos;
- ✓ A ausência de pagamentos descaracteriza o mútuo, porque fere o artigo 1256 do Código Civil;

Observe-se que consta devolução de valores pelo sócio Jayme Helmuth Blauth em 1995 e no início de 1996, em total de R\$ 22.731,50.

Não se conformando com a imposição tributária, o contribuinte impugnou o feito em 28 de setembro de 2000, tempestivamente, com as alegações a seguir identificadas.

Alegou que os períodos anteriores a agosto / 95 encontram-se atingidos pela decadência, em face de o lançamento do tributo submeter-se à modalidade daqueles por homologação, na forma do artigo 150 do CTN. Justificou a imposição desse dispositivo legal porque entendeu não presentes os elementos caracterizadores do dolo e da fraude.

Quanto ao empréstimo tomado pelo sócio Jayme Helmuth Blauth, esclareceu que os vales se encontravam no Caixa da empresa, datados de 31 de dezembro de 1999 ou janeiro de 2000; o que torna aceitável sua ausência na escrituração pelo curto espaço de tempo entre os fatos e a data da verificação do Caixa.

Os juros avençados nos contratos foram reconhecidos e contabilizados pela empresa, nos exatos valores identificados pelo Fisco.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

Alegou que as considerações sobre a participação societária devem ser afastadas porque os sócios da empresa também participam de outra empresa: a Caiense.

Afirmou que o contrato rotativo é aceito pela lei e jurisprudência, pois permite aos sócios créditos e pagamentos em contas-correntes junto às empresas das quais participam.

Contestou a posição do Fisco sobre a ausência de finalidade e causa nos pagamentos efetuados aos sócios, considerando que foram a título de empréstimos. Citou o artigo 179, II, da Lei 6.404/76 para justificar a escrituração dos empréstimos aos sócios no Ativo Realizável a Longo Prazo. Afirmou que o fato de não ter havido devolução das quantias emprestadas constitui situação aceitável, enquanto a Autoridade Lançadora não trouxe qualquer fundamentação legal para o posicionamento.

Voltou-se contra os indícios colocados pelo Fisco quanto à possibilidade dos contratos terem sido formalizados para satisfação da exigência fiscal, porque não lastreados em laudos e, por outro lado, entendeu irrelevantes tais contratos uma vez que os valores encontram-se contabilizados enquanto os juros avançados foram apropriados pelo regime de competência. Nesse sentido trouxe o artigo 9.º, § 1.º do Decreto-lei n.º 1598/77 sobre a utilização da escrituração como prova.

Entendeu que o enquadramento no artigo 61 da lei 8981/95 é incorreto porque aplicável aos pagamentos classificáveis como renda somente quando incomprovada a operação ou a causa que justifique o alcance da renda e ausente normas especiais. Na situação, os empréstimos são amplamente normatizados, tanto na esfera do IOF quanto no IR.

Argüiu que o agravamento da penalidade é inaplicável uma vez que não foi caracterizada a presença de dolo, considerando que os empréstimos encontram-se perfeitamente documentados. A colaborar com sua tese, citou que o



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

Fisco não conseguiu comprovar qualquer fraude e permaneceu apenas em suposições.

Voltou-se contra a incidência dos juros de mora com lastro na taxa SELIC que considerou ilegítimos por inobservância ao limite de 12% anual, dado pelo § 3.º do artigo 192 da CF, bem assim, os artigos 1062 e seguintes do Código Civil e a lei da usura - Decreto n.º 22.626, de 7 de abril de 1933.

Juntados os seguintes documentos à peça recursal: Cópia de alteração contratual da empresa Caiense de Ônibus Ltda, de 30 de julho de 2001, onde consta a retirada dos sócios Jayme Helmuth Blauth com 351.533 quotas, Leila Nascimento Blauth, com 87.875 quotas, e Sergio Nascimento Blauth, com 87.886, mediante venda do total de suas quotas aos novos sócios, fls. 330 a 333; Cópias dos Livros Diário Geral n.º 102, p. 379 e 383, fls. 334 a 338; n.º 104, p. 47; fls. 338 a 340; n.º 105, p. 250, fls. 341 a 343; n.º 106, p. 486, fls. 344 a 346; n.º 108, p. 308, fls. 347 a 349; n.º 110, p. 31, fls. 350 a 352; n.º 111, p. 266 fls. 353 a 355; n.º 113, p. 95, fls. 356 a 358; n.º 114, p. 343, fls. 359 a 361; n.º 116, p. 20, fls. 362 a 364; n.º 365, p. 448, fls. 365 a 367; n.º 120, p. 47, fls. 368 a 370; n.º 122, p. 118, fls. 371 a 373; n.º 123, p. 443, fls. 374 a 376; n.º 125, p. 333, fls. 377 a 379; n.º 127, p. 47, fls. 380 a 382; n.º 128, p. 384, fls. 383 a 385; n.º 130, p. 262, fls. 386 a 388; n.º 132, p. 184, fls. 389 a 391; n.º 133, p. 28, fls. 392 a 393.

A Autoridade Julgadora de primeira instância, em 16 de julho de 2001, mediante Decisão DRJ/POA n.º 826, considerou o lançamento procedente.

Rejeitou a preliminar de decadência considerando que o lançamento seguiu a modalidade de ofício, sob a determinação do §4.º do artigo 150 do CTN, em sua parte final, para a qual o termo de início desse prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como apoio, citou a jurisprudência dada pelo acórdão 108-06.101 e AC 6945/SP de 05/09/90 do TFR-3.ª Região.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

Quanto aos recursos entregues aos sócios, esclareceu que desde 1986 a empresa vinha efetuando esses pagamentos, registrando-os como "Créditos a Acionistas", enquanto não se verificou qualquer devolução deles à empresa, nem a título de principal ou de juros e correção monetária. Ainda, que, segundo as declarações prestadas pelos sócios, tais retiradas tiveram forma de empréstimos mas não se constituíram nessa modalidade de transação pois de retorno impossível em face da capacidade financeira de cada um deles.

Complementou que não se trata de saber se a empresa pode ou não conceder empréstimos, mas da atribuição específica do Estado em verificar se as ditas transações têm efeitos tributários.

Quanto à questão da aplicação da lei, discordou do entendimento apresentado pelo impugnante no tocante à presença de norma específica para o caso, dada pelas disposições do artigo 432 do RIR/94, voltado para a distribuição disfarçada de lucros na ocorrência de pagamento aos sócios quando existentes lucros acumulados ou reservas de lucros.

Afirmou que a situação não trata da concessão de empréstimos e que não cabe ao impugnante alargar o conceito deste para que albergue qualquer outra hipótese de transferência de recursos entre a empresa e pessoas ligadas. Esclareceu sobre a distribuição disfarçada de lucros informando que decorre sempre de um negócio celebrado entre as partes, em condições não comutativas, onde uma delas obtém vantagem não usual para as ditas operações. Sempre há um negócio bilateral, enquanto na situação ocorre apenas pagamentos contínuos ao longo do tempo.

Ressaltou que tais pagamentos, na forma do artigo 61 da lei n.º 8981/95, independem da existência de lucros acumulados ou de reservas de lucros, demonstrando que mesmo na presença de tais lucros essa tributação é correta. Essa observação foi colocada para afastar a conclusão do impugnante sobre a



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

impossibilidade de tal tributação em presença dos lucros acumulados que seriam insuscetíveis de tributação na distribuição aos sócios, a partir de 1996.

Citou a jurisprudência dada pelo Ac. 103-10492, DOU de 20/11/90 e 107-1907, DOU de 07/01/1997 para reforçar sua posição.

Quanto às retiradas efetuadas pelo sócio Jayme Helmuth Blauth, constantes do vale datado de 05/01/2000, explicou que se referem àquelas efetuadas no ano de 1999, portanto não cobertas pelo contrato apresentado ao Fisco. Os demais vales correspondentes a retiradas efetuadas no ano de 2000, não trazem qualquer referência a empréstimos. Concluiu que não havendo ligação entre os vales e qualquer documento de empréstimo, deve permanecer a tributação na forma legal utilizada.

O agravamento da penalidade foi fundamentado na intenção da fiscalizada em omitir a ocorrência do fato gerador do tributo, quando quis dar roupagem de empréstimos às retiradas dos sócios, conseqüentemente, furtando-se à tributação.

A imposição dos juros de mora foi mantida com o amparo proporcionado pela lei, no caso o artigo 84, I da Lei n.º 8981/95, 13 da lei n.º 9.065/95 e artigo 61 da lei n.º 9430/96. Citou que o STF através da ADIN n.º 4-7-DF já se manifestou no sentido de que § 3.º do artigo 192 da CF não é auto-aplicável. Esclareceu sobre a impossibilidade de manifestar-se sobre aspectos de inconstitucionalidade da utilização da Taxa SELIC para os juros moratórios, em vista dessa atribuição ser exclusiva do Poder Judiciário, pelo bloqueio legal erigido pelo artigo 102 da CF.

Não concordando com a posição da Autoridade Julgadora *a quo*, em 11 de outubro de 2001, tempestivamente, o contribuinte dirigiu recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, onde contestou a decisão de primeira instância trazendo os motivos a seguir indicados:



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

- a) ineficácia da decisão *a quo* porque proferida por autoridade julgadora monocrática, enquanto no momento em que dada ciência desse ato já se encontrava vigente a nova forma de julgamento prevista pelo artigo 64 da MP n.º 2113-30;
- b) Ineficácia parcial do feito dada pela decadência do direito, com lastro no artigo 150, § 4.º do CTN;
- c) A ausência de prejuízo à União nos empréstimos efetuados, uma vez que contabilizados em contas patrimoniais, enquanto os juros remuneratórios do capital cedido foram devidamente contabilizados pelo regime de competência e oferecidos à tributação;
- d) A vinculação entre os valores detectados pelo Fisco e as efetivas operações de empréstimos, nas quais identificadas a causa e o beneficiário;
- e) A regulamentação existente para os empréstimos, fato que inibe a aplicação do artigo 61 da lei 8981/95;
- f) A descaracterização dos empréstimos demandaria enquadramento de tais valores como distribuição disfarçada de lucros, uma vez que há legislação específica a regular tais operações;
- g) Inexistência de justificativa para a aplicabilidade da penalidade agravada, apenas presunções de prejuízos ao Fisco;
- h) Juros cobrados com lastro na taxa SELIC exorbitando os limites constitucionais, e, finalizou, solicitando, em caso de não acolhida de suas razões quanto ao mérito, a nulidade da decisão da autoridade *a quo* em vista dos motivos apresentados.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Submetido a julgamento nesta E. Câmara em 10 de julho de 2002, decidiu-se, conforme Acórdão n.º 128.559, fls. 398 a 416, pela ineficácia da decisão de primeira instância porque ofensiva ao princípio da legalidade, considerando que no momento da ciência não havia suporte legal para sua emissão por autoridade monocrática, e por não se revestir dos requisitos legais, pela falta de competência de sua autoria.

Em 20 de março de 2003, a 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre, por maioria de votos, considerou o lançamento procedente, ficando vencido o julgador Victor Augusto Lampert, enquanto votou pelas conclusões o julgador Ricardo Manoel de Oliveira Borges.

Nessa decisão, rejeitado a aspecto preliminar alusivo à decadência do direito de lançar, com suporte na prevalência do prazo contido no artigo 173, I do CTN sobre aquele do artigo 150, § 4.º do mesmo diploma legal em face da presença de infração qualificada.

Trouxe, também, a posição do STJ a respeito do assunto, na qual referido prazo tem marco inicial de contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito de rever e homologar o lançamento, posição que permite ao Fisco 10 (dez) anos para a constituição de eventual crédito tributário. Citou a decisão nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 2001/0048657-6, no qual foi relator o Min. Milton Luiz Pereira, para reforçar sua posição.

Quanto ao mérito, o julgamento repete a posição do anterior, já relatada no início, motivo para deixar de transcrever-la sinteticamente neste momento.

Ciente dessa decisão em 8 de abril de 2003, o contribuinte compareceu novamente ao processo com peça recursal, fls. 434 a 466, e documentos, fls. 467 a 532, na qual ratificou sua posição externada nas peças impugnatória e recursal, nesta última, exceção à questão preliminar da nulidade pela



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

ineficácia da decisão *a quo* dada pela ciência ao contribuinte quando a autoridade julgadora não era mais competente.

Inferiu pela nulidade da decisão *a quo* porque defeso ao Fisco decidir sobre determinados procedimentos da empresa, no caso, decidir sobre a concessão de empréstimos, sobre quando os valores devem retornar aos cofres da empresa, periodicidade, entre outros aspectos.

Aditou razões para a inconsistência do Acórdão recorrido, a seguir discriminadas.

a) A falta de expectativa a respeito da devolução dos valores emprestados constituiu conclusão com lastro nas declarações prestadas por Leila Blauth, mas que não pode ser considerada correta em face da devolução total dos valores recebidos pelos sócios, conforme comprova com os respectivos documentos juntados ao recurso. Aduziu que essas declarações não têm anuência da outra parte contratante fato que impede sua consideração isolada;

b) Não foi correta a extensão da posição de Leila Blauth aos demais sócios, pelo mesmo fundamento anterior;

c) Quanto aos vales encontrados no Caixa argüiu que se tratavam de adiantamentos tomados para futura devolução, e que mesmo na ausência de contrato não deixam de representar um documento que formaliza uma obrigação. Que tais vales haviam sido recém emitidos, fato que justifica a falta de escrituração, e que essa falha não ocasionou prejuízos ao Fisco;

d) Contestou o entendimento de que Jayme Blauth não efetuara nenhuma devolução dos empréstimos, porque declarou esses



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

valores e efetuou restituições como atestam os livros Razão em anexo;

e) Protestou contra a menção relativa à forma de repasse dos recursos (itens 34, 38, 45, entre outros), argüindo que esse detalhe não tem relevância para que a transação se caracterize como empréstimo;

f) Protestou contra a insinuação sobre a falsidade dos contratos porque despida de provas;

g) Justificou que o artigo 61 da lei n.º 8981/95 somente pode ser aplicado quando ausente legislação específica a regular a tributação da espécie de renda. Citou que o artigo 373 do RIR/99 estabelece norma específica aos empréstimos, determinando que em caso de mutuo, as receitas financeiras devem ser reconhecidas pelo regime de competência. Em situação de não observância dessa norma, quando há mutuo sem remuneração, a legislação prevê a indedutibilidade de eventuais encargos financeiros;

h) Que, pelo simples prazer de argumentar, a descaracterização dos empréstimos levaria à tributação por lei específica, a que dispunha sobre a distribuição disfarçada de lucros, uma vez que o Fisco mostra através do Relatório - fl. 213 - a existência de lucros acumulados e os pagamentos destinaram-se à pessoas ligadas à empresa;

i) Argumentou que há lei específica para tratar dos empréstimos uma vez que são sujeitos ao IOF. Também, o artigo 9.º. § 6.º da lei n.º 9430/96 que inibe a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa física ligada;



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

j) Inexistência de justificativa para a penalidade qualificada, apenas presunções de prejuízos ao Fisco. Argumentou que a empresa contabilizou os empréstimos, ofereceu à tributação os juros, enquanto o sócio Jayme declarou-os, motivo para a inexistência de prejuízo ao Fisco;

l) Protestou, também, contra os juros cobrados com lastro na taxa SELIC em percentual ofensivo ao limite constitucional fixado no artigo 192, § 3.º, e contrariando a lei da Usura, decreto n.º 22.626/33.

Finalizou, a peça recursal requerendo a insubsistência do lançamento, considerando, especialmente que (sic):

"a) o lançamento, em parte, foi constituído após transcorrido o hiato decadencial, o que contraria o art. 150 do CTN (arguições no item 2 deste Recurso);

b) as operações questionadas não trouxeram nenhum prejuízo ao fisco, pois foram contabilizadas em contas patrimoniais até sua completa restituição, e os juros a remunerar o capital emprestado foram devidamente contabilizados como receita da Autuada pelo regime de competência e tributados (art. 43 do CTN) (item 3.1 do Recurso);

c) os valores questionados não correspondem a pagamentos a beneficiários não identificados, mas sim a empréstimos, portanto, com identificação da causa e do beneficiário (item 3.2 do Recurso) (art. 9.º § 1.º do DL 1598/77; art. 43 do CTN);

d) os empréstimos, em todos os seus aspectos e reflexos, estão perfeitamente regulados por leis específicas; portanto, inaplicável o art. 61 da Lei n.º 8.891/95 (argumentos no item 3.3 do Recurso);

e) especialmente em relação ao dito na letra d, supra, se as operações foram descaracterizadas como sendo de empréstimos deveriam ter sido enquadradas como de distribuição disfarçada de



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

lucros; portanto, a fundamentação legal não pode ser a do art. 61 da Lei n.º 8.891/95, pois há legislação específica a regular tais operações (art. 432 do RIR/94) (item 3.3 do Recurso);

f) no que respeita à qualificação da multa, nada foi trazido aos autos que pudesse justificá-la legalmente; há apenas presunções de prejuízos ao fisco, sem especificá-los e quantificá-los; as operações foram plenamente contabilizadas e exibidas sempre que a lei o determinava, estando, portanto, ausente a fraude; assim, não cabe a multa de 150% pois a fraude é presumida, por inexistente de fato (item 3.4 do Recurso) (art 957, I do RIR/99);

g) a exigência de juros pela taxa SELIC é indevida por criada através de diploma legal impróprio - Lei Ordinária ao invés de Lei Complementar (item 3.5 do Recurso)."

Ainda pediu, caso as razões apresentadas não fossem acolhidas, a nulidade, ao menos parcial, da decisão a quo em vista dos motivos apresentados nas preliminares.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Duas questões preliminares são colocadas pela defesa: uma que aponta para a nulidade da decisão *a quo*, considerando resultado diverso da previsão legal, e outra voltada à ineficácia de parte do feito anterior à Agosto/95, pela decadência com lastro no artigo 150, § 4.º do CTN.

A primeira questão preliminar é voltada à nulidade da decisão *a quo* porque entende o recorrente ser defeso ao Fisco decidir sobre determinados procedimentos da empresa, no caso, sobre a concessão de empréstimos, prazo para devolução dos valores à cedente, periodicidade, entre outros aspectos.

Dessa posição, constata-se que o recorrente interpretou incorretamente a posição do colegiado sobre os fatos em análise. Não constituiu intenção desses julgadores decidir que a empresa deve adotar determinada forma de agir para que ofereça o ato concreto à tributação, ao contrário, afirmado na referida decisão que a empresa tem liberdade de agir e decidir quanto à melhor maneira de configurar os fatos econômicos decorrentes de suas atividades, no entanto, os efeitos tributários decorrem da comparação destes com a hipótese legal abstrata e da presença de nexo causal.

Na decisão *a quo*, foram analisados os detalhes dos fatos e documentos constantes do processo e mantida a descaracterização dos contratos de empréstimos apresentados pelo sujeito passivo. Essa atitude é diferente da posição externada pelo recorrente que induz o julgador a pensar que o Fisco impõe formas e condições, distintas daquelas que a lei determina, para que determinado fato seja admitido como efetivado.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Como se extrai de parte do texto decisório¹, os julgadores, ao proferir a decisão, tiveram plena consciência de que não estavam interferindo ou ditando novas regras para a conduta da empresa quando desconsideraram os contratos de empréstimos.

Não se pode acatar esse aspecto preliminar porque constitui procedimento normal do Fisco e da atividade julgadora a análise de todos os elementos que contribuem para identificar o fato gerador do tributo, de tal forma que o conjunto deles permita tornar a interpretação legal mais próxima possível da realidade concreta ocorrida e independa dos atos negociais apresentados ou escriturados.

Esse procedimento pode resultar em equivalência entre a situação concreta encontrada e a documentação que lhe dá amparo, ou ambos serem distintos ou parcialmente vinculados. A Autoridade Fiscal e a julgadora encontraram situação concreta diferente dos documentos de amparo, fato que não implicou determinar de que forma deve a empresa proceder em seus atos negociais e econômicos. Destarte, rejeita-se a questão preliminar.

Outro aspecto direcionado a inibir o seguimento de parte do processo, diz respeito à decadência do direito de lançar o tributo devido nos períodos anteriores a agosto de 1995, com suporte na sua subsunção ao lançamento "por homologação", regulado pelo artigo 150 do CTN, condição que entende determinar o marco inicial para contagem do prazo para a homologação tácita à data de ocorrência do fato gerador. E, ainda, a falta de manifestação da Administração Tributária nesse prazo, extinguiu a relação jurídica tributária, motivo para ter ocorrido a decadência do direito quando verificada a condição.

¹ "Não se trata, também, de o Fisco decidir como pode ou deve a empresa agir, se concede ou não empréstimos, se distribui lucros, etc. A empresa tem liberdade para agir como melhor lhe aprouver. Cabe ao Estado, no entanto, verificar a implicação tributária dos atos praticados pelas mesmas. No caso concreto, a escrituração de empréstimos que inexistiram têm repercussão tributária. Para os autuantes essa repercussão é a tributação dos pagamentos na forma do artigo 61 da lei 8.981/1995." Acórdão DRJ/POA n.º 2149, de 20 de março de 2003, fl.428.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Assim, efetivada a ciência do feito em 30 de agosto de 2000, todos os fatos geradores ocorridos antes dos 5 (cinco) anos, imediatamente, anteriores não poderiam ser objeto da ação investigatória do Fisco, nem de formalização de crédito tributário.

Como explicitado no Relatório, a decisão *a quo* fundamentou a eficácia do lançamento para esses períodos no artigo 173, I, do CTN que teria prevalência sobre o prazo citado no início, em virtude da presença de infração qualificada. Também, utilizou a posição defendida nos julgados do STJ, na qual o entendimento é de que o marco inicial para contagem do prazo para o exercício do direito de ação do Fisco somente ocorre no momento em que extinto o crédito pela homologação, tácita ou de ofício.

A lei não deve ser interpretada literalmente pois é construída dentro de um contexto nacional e decorre de um conjunto de situações sociais e econômicas que demanda a fixação de regras de condutas. Demais, amplamente conhecido que o texto legal nem sempre traduz a vontade do legislador, nem consegue albergar todas as vertentes da hipótese em foco.

O artigo 150 do CTN dispõe que a homologação tácita dar-se-á pelo transcorrer do prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do tributo, que se efetivado, permitirá a extinção do correspondente crédito tributário².

² CTN - Lei n.º 5172/66 - "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

A análise do texto legal nos leva ao entendimento de que se considera homologado e definitivamente extinto, apenas, o crédito tributário apurado e recolhido, porque indica que a atividade atribuída ao sujeito passivo foi desenvolvida e resultou em tributo pago, permitindo ao sujeito ativo a conferência de seu trabalho.

Quando todos os passos necessários ao lançamento foram efetuados, permitindo o recolhimento do tributo devido ou de parte dele, e a Administração Tributária permanece inerte durante o prazo legal para que verifique e homologue esse procedimento, permitindo o entendimento de que esses passos e o crédito tributário pago, constituíram um lançamento que foi homologado tacitamente pelo Fisco Mas essa homologação é dirigida restritivamente ao crédito tributário pago.

O pagamento de tributo em valor menor que o devido ou a inexistência de tributo recolhido não permite a homologação tácita da diferença ou do fato gerador completo porque a diferença de tributo não paga não se constitui lançamento.

A inexistência de crédito tributário impede a homologação tácita, porque não há o que se homologar. Homologa-se tacitamente a atividade desenvolvida correspondente ao tributo pago e o próprio tributo recolhido, porque essa atividade juridiciza o fato gerador. Não havendo pagamento ou sendo este efetuado a menor, a juridicização do fato é inexistente ou incompleta, ou seja, na primeira hipótese o fato real não existe juridicamente para o Fisco, na segunda, apenas parte dele é externada, ou juridicizada.

O fato juridicizado de forma incorreta pelo sujeito passivo faz com que o “teórico” lançamento por homologação seja nulo quanto ao fato concreto integral, valendo o pagamento para dedução do total apurado em procedimento de ofício, na forma do artigo 150, § 3.º do CTN.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Ocorrendo essa hipótese, o lançamento passa à modalidade prevista no artigo 149 do CTN, V, porque presente suporte fático não subsumido à hipótese legal de incidência³. Dessa forma, obriga-se o Fisco a exercer o poder a ele atribuído para formalizar o crédito tributário corretamente, apropriando eventual pagamento, a menor, já ocorrido.

Justifica-se esse posicionamento porque as exigências são as mesmas, tanto para o lançamento de ofício quanto para aquele por homologação, ou seja, havendo suporte fático que não se subsume à hipótese legal abstrata não é possível de se manter o lançamento, porque o requisito legal não se encontra plenamente satisfeito, condição que inibe a cobrança ou o pagamento do tributo. Destarte, efetuando procedimento incorreto o contribuinte deixa de recolher o tributo ou efetua o pagamento a menor, situação que descaracteriza o lançamento por homologação pela não subsunção do suporte fático à hipótese legal de incidência.

Portanto, aplicável à situação o prazo previsto no artigo 173, I do CTN, para a qual o marco inicial coincide com 1.º de janeiro de 1996, porque o início da sua contagem é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, e a conclusão em 31 de dezembro de 2000. Como o crédito tributário foi formalizado em 30 de agosto de 2000, com ciência na mesma data, é eficaz para todos os fatos geradores.

Vale ressaltar que a doutrina expressa pela posição de Luciano Amaro⁴, para a hipótese de ausência de pagamento, também leva o *dies a quo*

³ CTN - Lei n.º 5172/66 - Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(.....)

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.

⁴ "Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento antecipado exigido pela lei, não há o que se homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

desse prazo para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido lançado, na forma do artigo 173, I do CTN. No mesmo sentido conclui Alberto Xavier em sua obra "Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário"⁵.

Há jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, como nos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais n.º 01-1994/96 - DOU 6 de dezembro de 2000 e 3.028/00, DOU de 19 de dezembro de 2000, com ementa transcrita a seguir, extraída do Regulamento do Imposto de Renda comentado por Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos, José Luiz Ribeiro Machado, José Maria Campos e Alfredo Silva, São Paulo, Ed. Resenha, 2001, p. 1788.

"FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO - No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto do auto de infração, a hipótese é de lançamento de ex officio."

Lembro que tanto a jurisprudência trazida ao voto quanto os entendimentos dos autores citados servem apenas para reforçar a posição deste Relator no sentido da inaplicabilidade da tese defendida pelo recorrente.

Quanto ao mérito, um dos suportes ao inconformismo do contribuinte é a efetiva ocorrência das transações de empréstimos aos sócios, que

poderia ser feito." (Realce do original) - AMARO, L., Curso de Direito Tributário, 8.ª Ed., Saraiva, 2001, p.394.

⁵ "O artigo 173, ao contrário pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como dies a quo não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo reduz esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o dies a quo não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, mas "da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento". XAVIER, A., Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2.ª Ed. Forense, 2002, p. 93.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

afirma tratarem-se de operações econômicas concretizadas com base nas seguintes justificativas:

a) o Fisco alegou que não se tratavam de empréstimos porque não havia devoluções, enquanto os documentos juntados à peça recursal provam o retorno das quantias, mesmo que em momento posterior à fiscalização;

b) o sócio Jayme Blauth declarou tais valores como empréstimos e efetuou devoluções durante o período investigado;

c) sobre a retirada do numerário por adiantamentos - vales - afirma que não existe forma pré-determinada para o repasse dos recursos relativos a um empréstimo;

d) não se pode descaracterizar as operações em face da inexistência de provas sobre a falsidade dos contratos;

e) o conteúdo das declarações prestadas pela sócia Leila Blauth, que afirma sobre a destinação dos recursos ter a finalidade de suprir sua subsistência, mediante pagamentos de consultas, escolas, entre outros gastos, não pode estender-se aos demais sócios, e deve ser considerado que a própria declarante restituiu os recursos emprestados, na forma citada na primeira justificativa.

A análise dessas justificativas deve ter, em primeiro lugar, algumas considerações a respeito dos atos econômicos praticados e suas características para validade perante os demais componentes da sociedade e a Administração Tributária.

Em se tratando de empréstimos, a situação teria por referência cessões de dinheiro, portanto, transferência de matéria fungível, que se consome pelo uso.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Emprestar segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico Século XXI significa "*Confiar a alguém (certa soma de dinheiro, ou certa coisa), gratuitamente ou não, para que faça uso delas durante certo tempo, restituindo-as depois ao dono*"⁶.

Segundo Silvio Rodrigues, o empréstimo "*é o contrato pelo qual uma das partes entrega uma coisa à outra, para ser devolvida em espécie ou gênero*"⁷.

Já para o Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, empréstimo constitui termo "*Derivado do latim promutuari (emprestar), é indicado para exprimir toda espécie de cedência de uma coisa ou bem, para que outrem a use ou dela se utilize, com a obrigação de restituí-la, na forma indicada, quando a pedir o seu dono ou quando terminado o prazo da concessão*"⁸.

Decorrência desses conceitos são os requisitos de abrangência do empréstimo a bens fungíveis e não fungíveis, da devolução do bem cedido, e do prazo para o retorno.

Assim, o empréstimo pode ocorrer sob duas formas de negócio: o comodato e o mútuo. O comodato refere-se à cessão de coisa com característica não fungível, gratuita, por determinado tempo e com a obrigação de devolução da mesma coisa. O mutuo é o negócio destinado à cessão de coisas fungíveis, podendo ser gratuita ou não, com prazo para devolução da mesma coisa ou outra de mesma espécie. A primeira era regulada na época dos fatos pelos artigos 1.248 a 1255 do Código Civil, enquanto a segunda, pelos artigos 1256 a 1264, estes últimos inseridos na Seção II, que trata do Mútuo, no Capítulo V, que dispõe sobre o Empréstimo.

⁶ FERREIRA, A. B. H. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.

⁷ RODRIGUES, S.; Direito Civil, São Paulo, Saraiva, 1989, p. 9.

⁸ SILVA, P.; FILHO, N.S.; ALVES, G.M. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

O artigo 1256, estabelece que o mutuo é o empréstimo de coisas fungíveis e determina a obrigação de restituí-las ao mutuário em coisas do mesmo gênero, qualidade ou quantidade⁹. Já o artigo 1.264 dispõe sobre o prazo do mútuo quando não convencionado entre as partes, e especifica que será de 30 (trinta) dias se o negócio referir-se a dinheiro¹⁰.

Ainda, segundo Silvio Rodrigues, o mutuo reveste-se das características de contrato real, unilateral e em princípio gratuito e não solene.

Real porque somente se aperfeiçoa com a entrega da coisa emprestada, não bastando o acordo entre as partes contratantes, e unilateral, dada a imposição de obrigações, apenas, ao mutuário. Gratuito, em períodos já distantes, porque surgiu para oportunidades em que a coisa entregue visava socorrer um amigo, no entanto, hoje, mais comum é a cessão a título oneroso. Não-solene porque a lei não determina forma obrigatória para a cessão, no entanto, para atender os requisitos da prova, deve o negócio revestir-se da documentação adequada a tais fins.

Utilizando subsidiariamente o Código Civil vigente à época dos fatos verifica-se que a prova da concretização de tais atos depende, por se tratar de ajuste unilateral, oneroso, entre as partes, de contrato escrito com validade perante terceiros, na forma prevista no artigo 145 desse ato legal¹¹.

⁹ Código Civil - Lei n.º 3071 de 1º/01/16 - Art. 1.256. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, qualidade ou quantidade.

¹⁰ Código Civil - Lei n.º 3071 de 1º/01/16 - Art. 1.264. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

(.....)

II - de 30 (trinta) dias, pelo menos, até prova em contrário, se for de dinheiro;

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.

¹¹ Código Civil - Lei n.º 3071 de 1º/01/16 - Art. 135. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens, sendo subscrito por 2 (duas) testemunhas, prova as obrigações convencionais de qualquer valor. Mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros (art. 1.067), antes de transcrito no Registro Público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Esclarecido sobre as características abstratas dos negócios em foco, passo à análise das situações concretas. Cópias dos contratos estão localizadas às fls. 149 a 166.

Verifica-se que a forma segue o mesmo padrão para os três sócios: Jayme Helmuth Blauth, Sergio Nascimento Blauth e Leila Blauth Prompt. Aqueles relativos aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999, têm a mesma data de ajuste - 2 de janeiro do ano-calendário de referência - não possuem testemunhas e apresentam a seguinte disposição: Identificação das partes no início, cláusulas prevendo que: o sócio poderá receber empréstimos em conta-corrente na empresa, a despesa financeira equivalente à variação da UFIR, no entanto sem fixar os limites referenciais, o débito dessa despesa na própria conta-corrente ao final do período, a validade do ajuste até o último dia do ano-calendário.

Já aqueles relativos ao ano-calendário de 2000, apresentam testemunhas, e cláusulas diferenciadas em relação à identificação dos valores mutuados, incidência de juros e hipótese de repactuação do vencimento, enquanto os demais dados, seguiram o padrão dos anteriores.

Verifica-se que os contratos relativos aos negócios realizados nos anos-calendário de 1.995 a 1.999, contém ajuste prevendo que o sócio receberá empréstimos em conta-corrente junto à empresa.

Interpretando a "recepção de empréstimos em conta-corrente" como o crédito de valores emprestados pela empresa ao sócio, deveria existir outro contrato de empréstimo a lastrear a efetiva quantia cedida, no entanto, conjugando essa cláusula com as demais, conclui-se que significa a própria cessão do dinheiro. Então, exprimiu liberdade ao mutuário para sacar qualquer importância junto à empresa porque o ajuste não impunha limites de valores.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Não constituiu atitude administrativa correta o ajuste de empréstimo sem prévia fixação de valores porque, ao funcionar como um pré-contrato, permite ao mutuário a exigência de valor maior que a capacidade econômica do mutuante. Exceção ocorreria se os contratos fossem elaborados em momento posterior, quando já impossível pleitear outras quantias.

A utilização da UFIR como despesa financeira e sem marco inicial e final de contagem, constituiu outra atitude incorreta em tais instrumentos.

Em primeiro, porque serviu de indicador para a correção, ao final do período, de valores pagos aos sócios, enquanto a lei n.º 8383/91, em seu artigo 1.º, § 2.º vedava a sua utilização com esse objetivo.

Em segundo, porque a indefinição quanto ao marco inicial e final de contagem do prazo para impor a "despesa financeira" permitiria, por exemplo, utilizar qualquer intervalo de tempo, ou para prejudicar o mutuário, ou em sentido contrário, beneficiar o mutuário e prejudicar a empresa.

Assim, havendo a real intenção de um ajuste entre as partes, não se deixaria essa cláusula em aberto, porque o mutuário, em decorrência da possibilidade de um ônus financeiro maior que o idealizado, exigiria a fixação dos encargos de forma correta; sob outra perspectiva, o mutuante, faria questão de inibir qualquer margem de discussão judicial a respeito do contrato, e discorreria claramente sobre o ônus imposto ao mutuário, porque constitui receita não operacional e poderia afetar o seu poder aquisitivo se ajustada em valor não condizente com a remuneração financeira praticada na praça.

Ao contrário, se o ajuste serviu, apenas, para dar aparência de negócio realizado a terceiros, não se atribuiu o devido valor às suas condições porque a situação-objeto não tinha importância, não se fez presente a preocupação das partes em estudá-la, de forma a que resultasse vantagens para ambas.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

Orlando Gomes, cita que a formação dos contratos exige sucessivos atos preparatórios antes que os interessados os concluem: "*A formação de qualquer contrato pode ser precedida de negócios jurídicos tendentes a levá-la a bom termo em virtude da determinação vinculante de seus dados objetivos e elementos subjetivos*"¹². Como demonstrado, a situação exterioriza falta de qualquer negociação prévia em torno dos ditos contratos.

Em terceiro, a utilização da UFIR como parâmetro das despesas foi, também, incorreto porque nada impede que a empresa ceda capital circulante em condições favorecidas aos sócios, desde que ofereça à tributação o benefício concedido, compensação fiscal que não se verificou na prática.

Considerando que o próprio recorrente entendeu "extremamente elevada" a imposição de juros de mora pelo Fisco com lastro na taxa SELIC, não se pode imaginar a cessão do capital circulante aos sócios mediante atualização pela UFIR, porque passível de gerar a necessidade da empresa buscar o mesmo capital junto a instituições financeiras pagando juros remuneratórios muito acima da taxa SELIC. Essa hipótese constituiria prejuízo à produção e transferência de encargos para dedução do tributo devido pela cedente.

A precariedade dos instrumentos é reforçada com a omissão do prazo para a devolução dos valores tomados junto à empresa pelos mutuários.

Não se pode imaginar que a lei tributária permita um nível de favorecimento aos sócios da empresa de tal forma que parte do capital circulante seja-lhes cedido sem prazo para retorno, e nessas condições permaneça pelo período de 5 (cinco) anos consecutivos.

De acordo com informação prestada pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal Cláudio Ramão Unamuzaga Flores, autor do feito e sua Supervisora Marlise

¹² GOMES, O, Contratos, 18.^a Ed. atualizada por Humberto Theodoro Junior, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 58.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Schneider Tag no Relatório do Trabalho Fiscal, fl. 217, os sócios não efetuaram nenhum pagamento durante o período investigado.

Cabe aqui uma ressalva porque os recibos juntados às fls. 169, 170 e 171 constituem "devolução de adiantamentos" pelo sócio Jayme Helmuth Blauth, na seguinte distribuição: R\$ 1.301,66, em 31/01/95; R\$ 1.814,10, em 23/02/95, R\$ 2.339,74, em 31/05/95, R\$ 598,76, em 07/06/95 e R\$ 7.860,00, em 29/12/95 e R\$ 8.818,00 em 09/01/96.

No entanto, tais devoluções ocorreram, apenas, nos anos de 1995 e no início de 1996, e não quitaram o saldo devedor que foi gradativamente aumentando em virtude de outros recebimentos incorporados ao longo dos períodos, resultando em saldo, escriturado, de R\$ 20.984,96, fl. 233, que permaneceu como débito do sócio. Ainda a considerar, os vales relativos à rubrica não identificada e a título de saldo de 1999, encontrados no Caixa físico da empresa, não escriturados na conta do sócio, em valores de R\$ 110.740,00 e R\$ 169.068,43, fls. 37, 38, respectivamente.

Os demais sócios efetivamente não retornaram qualquer valor à empresa.

Da análise dos requisitos aos negócios tidos como empréstimos, verifica-se que todos não são satisfeitos plenamente, enquanto a falta do prazo para devolução dos valores caracteriza intenção de permanência dos valores em poder dos beneficiários.

Assim, presentes falhas que comprometem juridicamente tais contratos como a falta de fixação de valores, a fixação irregular da UFIR como índice para cálculo das despesas financeiras, e a sua fixação sem qualquer marco de referência para início e final da apropriação.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Além dessas, a falta de prazo para devolução é falha mais grave porque, constitui ofensa ao artigo 1.264 do CC, citado, que, na hipótese de falta de convenção a respeito do prazo, dispõe ser este de 30 (trinta) dias se o negócio referir-se a dinheiro, e que, conjugada com o longo período em que não se verificou qualquer pagamento, 5 (cinco) anos para os sócios Leila e Sergio e, praticamente 4 (quatro) anos, para o sócio Jayme, permite concluir pelo evidente intuito de não se efetuar qualquer devolução dos valores à empresa.

A contribuir para essa posição, a escrituração contábil que não exteriorizou em momento algum a condição dos pagamentos decorrerem de qualquer empréstimo, nem conteve menção à realização de negócio nesse sentido no primeiro pagamento efetuado, prática contábil comum na escrituração.

Nada impede que a empresa realize negócios em condições favorecidas com os sócios, mas, evidentemente que a lei determina que a contabilidade para fins fiscais exteriorize os efeitos reais para que não haja prejuízo aos cofres da União.

Ainda, sob o aspecto formal, outra falha é caracterizada pela ausência de testemunhas que tornam os instrumentos válidos, apenas, entre as partes, como dispõe o artigo 135 do CC, citado.

Já os contratos formalizados no ano 2000, são mais completos porque trazem definidos os valores, o prazo para devolução e a possibilidade de negociação deste, a incidência de juros, com percentuais, também, favorecidos, foram assinados pelas partes e têm testemunhas, apesar de que deveriam ser devidamente identificadas. No entanto, referem-se a valores que foram pagos em momentos anteriores, isto é, pagamentos efetuados sem o devido amparo em documentos que evidenciassem a real tipicidade da transação econômica.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Os referidos vales têm data de dezembro do ano de 1999, enquanto o corte no Caixa físico da empresa ocorreu em 30 de janeiro de 2000, situação que indica terem os fatos econômicos ocorridos em momentos anteriores. Outro aspecto a considerar é que os vales não tem qualquer referência a empréstimos ou mútuos, mas adiantamentos.

Passando a outro questionamento do recorrente, verifica-se que entendeu incorreta a tipificação legal utilizada pelo Fisco porque existente outra hipótese de incidência na qual o suporte fático teria subsunção: a distribuição disfarçada de lucros prevista no artigo 60 do DL n.º 1598/77.

Em princípio, poderia ser levantada a hipótese de ilegalidade do dispositivo contido no artigo 61, § 1.º, da lei n.º 8981/95 porque trataria da mesma matéria objeto do artigo 60, V, do DL n.º 1598/77. No entanto, como se verá adiante, não se trata de uma situação de antinomia, o que levaria à possibilidade de condutas distintas para a mesma situação, pois tais dispositivos não permitem a subsunção do mesmo fato simultaneamente porque são excludentes.

Como se extrai do caput do artigo 61 da lei n.º 8981/95, a incidência somente pode ocorrer quando a situação não esteja prevista em normas especiais. Essa exceção permite a convivência harmônica dos textos legais relativos à distribuição disfarçada de lucros, uma vez que esta tem suporte no fato econômico do empréstimo aos sócios, em condições favorecidas, que permite ao Fisco a exigência do tributo deixado de recolher na pessoa física beneficiada.

A exigência decorrente da lei n.º 8981/95, artigo 61, § 1.º, decorre da identificação de pagamentos a sócios que não têm a origem comprovada por negócios entre a empresa e o beneficiário. Então, a hipótese legal abstrata contém contornos de um fato de origem desconhecida do Fisco, porque não há documentos explicitadores, nem escrituração indicativa dela, motivo para que não se subsuma às demais hipóteses legais existentes.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

Passando à situação fática, verifica-se, nas cópias do livro Razão, fls. 58 a 121, uma série de pagamentos aos sócios mediante várias formas de repasse: indicados na contabilidade por "recibos", que podem referir-se a pagamentos por cheques ou em moeda, quitação de despesas, de investimentos, entre outras.

Fato que deve ser ressaltado nessa escrituração constante do processo é que em nenhum momento os lançamentos na referida conta referem-se a empréstimo aos sócios, e, no mesmo sentido, não citam as "despesas financeiras" com referência na UFIR, sob rubrica que correspondesse a essas despesas, mas, apenas, a atualização monetária dos saldos como "CM PROC. DE ACORDO C/A LEI 8200/91", ou similares. Resta citar que os vales encontrados ao final do mês de janeiro do ano-calendário de 2000 no Caixa físico da empresa, assinados por Jayme H Blauth também não faziam qualquer menção à obrigação anteriormente convencionada.

Então, os contratos de empréstimo não têm suporte na escrituração contábil porque os documentos que deveriam deles decorrer não fazem menção ao ajuste prévio formalizado pelas partes.

Colabora com essa linha de raciocínio a informação prestada pela sócia Leila Blauth Prompt, fl. 143 e 144, na qual afirma que os valores recebidos constituem empréstimo da empresa, mas, em suas explicações, deixa claro que se tratam de doações efetuadas por seu pai Jayme, em função de participação na sua herança.

A resposta de Sérgio N Blauth, fl. 146, também colabora contra o contrato de empréstimo pois, apesar de ter afirmado que os recebimentos decorreram desse tipo de negócio, esclareceu que parte deles é anterior a 1995 e que até 9 de agosto de 2.000, ainda não teve recursos para liquidá-lo. Contraindo empréstimos junto à empresa que atingiram a importância de R\$ 106.249,14 ao final de 1999, quando não tinha condições de quitar a dívida contraída ao longo de mais



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

de 5 (cinco) anos, óbvio que esses valores tiveram características de remuneração porque recebidos de forma habitual, decorrentes de sua participação junto à empresa, sem retorno financeiro, e não submetidos à incidência de juros.

Então, conjugando as falhas contratuais já indicadas no início, a falta de lastro em documentos que indicassem a presença desse tipo de negócio, e as declarações prestadas pelos sócios a respeito do assunto, a razão deve permanecer com a Autoridade Fiscal e a decisão de primeira instância, porque tais valores não se vinculam a qualquer tipo de empréstimo.

Esse discernimento é importante porque uma das alegações do recorrente diz respeito à não incidência tributária em face do suporte fático encontrar-se subsumido à distribuição disfarçada de lucros, na forma do artigo 60 do DL n.º 1598/77. E, não se caracterizando o mútuo entre a empresa e os sócios, não há como acolher essa tese.

A distribuição disfarçada de lucros, com lastro no artigo 60, V, do DL n.º 1598/77, requer a presença de um negócio, do tipo empréstimo, entre a pessoa jurídica e o sócio e simultaneamente a existência de lucros acumulados ou reservas de lucros¹³.

Como demonstrado, não se confirma o negócio do tipo empréstimo, seja pelos defeitos na formalização do ajuste entre as partes que não se presta aos fins indicados, seja pelos documentos que deles decorreriam e que não têm qualquer referência a esse tipo de negócio.

Ressalte-se que a incidência tributária não ocorre, apenas, em função do ato negocial externado em documentos formais, mas, também, no fato

¹³ Decreto-lei n.º 1.598, de 26/12/77 - Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

(.....)

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



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

Processo nº : 11065.001771/00-12

Acórdão nº : 102-46.077

econômico efetivamente ocorrido, que em muitas oportunidades exsurge das circunstâncias e contornos exteriorizadores de sua presença.

Até poderiam os créditos em conta-corrente junto à empresa externar empréstimos aos sócios, em condições favorecidas, e, mesmo sem qualquer documento a formalizar esse tipo de negócio, o Fisco poderia levá-lo à subsumir-se à distribuição disfarçada de lucros, como se evidencia em muitas decisões administrativas. A posição decorreria dos contornos e características documentadas que lhe permitiriam identificar o verdadeiro fato econômico ocorrido.

Nesta situação, porém, os contornos já identificados não permitem classificar os pagamentos constantes das contas-correntes junto à empresa como empréstimos.

Destarte, mesmo existindo norma especial para tratar dos empréstimos e da distribuição disfarçada de lucros, esta não se aplica à situação, fato que permite prevalecer a incidência tributária determinada pela fundamentação legal utilizada pelo Fisco.

Considerando a inexistência de empréstimos, as alegações a respeito dos vales encontrados no Caixa físico não podem ser aceitas para justificativa desse tipo de negócio, pois despidas de qualquer vinculação.

Quanto à justificativa para a qualificação da penalidade, verifica-se no Relatório do Trabalho Fiscal que decorreu da intenção de fraudar o Fisco, consubstanciada pela presença dos contratos de empréstimos descaracterizados pela ação fiscal.

A razão está com a Autoridade Fiscal e a decisão colegiada de primeira instância, porque ao tentar iludir o Fisco com a apresentação de contratos indicadores de um tipo de negócio não corroborado pela escrituração e documentação contábil ficou clara a intenção dolosa de cometer as infrações, e de impedir e retardar o conhecimento do Fisco sobre tais fatos econômicos de



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

referência, ação que combina com a hipótese abstrata contida na lei 4502/64, artigo 71, I, incluído no artigo 4.º, II, da lei n.º 8.218/91 e 44, II, da Lei n.º 9430/96.

Os argumentos de que a empresa contabilizou os empréstimos, ofereceu à tributação os juros, e, conseqüentemente, inexistiram prejuízos ao Fisco, aliados ao fato de que o sócio Jayme declarou-os, não se prestam para elidir a intenção dolosa evidenciada pelos contratos apresentados.

Outra parte da peça recursal é voltada contra a incidência dos juros de mora, com lastro na taxa SELIC, e teve fundamento no limite constitucional fixado no artigo 192, § 3.º, na ofensa à lei da Usura, contida no Decreto n.º 22.626/33, e na falta de lei complementar para sua instituição.

Os juros de mora, com lastro na taxa SELIC, decorrem da aplicação do artigo 13 da lei n.º 9065/95, devidamente autorizada pelo artigo 161, § 1.º do CTN. Ressalte-se que não há qualquer norma excludente da referida imposição legal.

Quanto aos aspectos de inconstitucionalidade, não cabe manifestação decisiva neste voto, uma vez que essa atribuição é restrita ao Judiciário e, em respeito ao princípio da separação dos Poderes, cabe aos demais cumprirem a lei posta. A título de comentário, alguns aspectos a respeito dos juros de mora com lastro na taxa SELIC.

A ofensa ao limite estabelecido pelo artigo 192, § 3.º da CF/88 não pode ser argüida em face do direcionamento desse texto legal estar voltado ao Sistema Financeiro Nacional¹⁴, e não ao Sistema Tributário, que se encontra regido

¹⁴ CF/88 - "Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

(.....)

§ 3º - As taxas de juros reais, nelas incluídas comissões e quaisquer outras remunerações direta ou indiretamente referidas à concessão de crédito, não poderão ser superiores a doze por cento ao ano; a cobrança acima deste limite será conceituada como crime de usura, punido, em todas as suas modalidades, nos termos que a lei determinar."



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

Acórdão nº. : 102-46.077

pelos artigos 145 a 162, inseridos no Título VI - Da Tributação e Orçamento da Magna Carta.

Como se observa no texto legal, o legislador constituinte referiu-se à "concessão de crédito" o que nos leva a concluir que se dirigiu às relações decorrentes da cessão de capital, onde não se incluem aquelas nascidas da imposição tributária, entre Estado e contribuinte.

Juro segundo o Dicionário Aurélio Eletrônico¹⁵ é a *"importância cobrada, por unidade de tempo, pelo empréstimo de dinheiro, geralmente expressa como porcentagem da soma emprestada."* Ainda, segundo o mesmo autor, a mora representa *"Retardamento do credor ou do devedor no cumprimento duma obrigação"*.

Já os juros de mora visam indenizar, tanto o Poder Público pelo atraso no ingresso da receita, quanto o cidadão que por qualquer motivo tenha direito à restituição de tributos ou contribuições.

Em tempos de elaboração do CTN, o Prof. Rubens Gomes de Souza no Relatório aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional explicou a respeito dos juros de mora¹⁶: *"O artigo 123 consolida os arts. 217 e 218 do Anteprojeto, transportando-os para o capítulo do pagamento, a fim de referir a exigibilidade dos juros de mora tão somente a este modalidade de extinção do crédito, atendidas as sugestões 179 e 181. O dispositivo visa modificar o sistema vigente em nossa legislação fiscal, que, via de regra, prevê para o atraso no pagamento majoração fixa do montante devido. Essa solução, posto que seja cômoda sob o ponto de vista puramente burocrático, entretanto não defende, com a desejável amplitude, os*

¹⁵ FERREIRA, A. B. H. Dicionário Aurélio Eletrônico, Século XXI, Ed. versão 3.0, RJ, Nova Fronteira, 1999. CD ROM. Produzido pela Lexikon Informática Ltda.

¹⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, [s.n.], RJ, 1954 ?, p. 217.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

direitos do fisco, porquanto não constitui incentivo ao contribuinte, que haja incorrido em mora, para liquidar prontamente seus débitos em atraso. Por outro lado, a simples porcentagem fixa assume a feição de pena compensatória, podendo ensejar objeções infundadas à imposição concomitante de penalidades pecuniárias, o que, ao contrário, não ocorrerá desde que se restitua à sanção moratória o caráter de simples indenização, que lhe é reconhecido pela jurisprudência (Revista Forense 116/64, Revista dos Tribunais 168/170)".

Verifica-se, então, que a imposição dos juros de mora foi modificada com a exclusão do valor fixo de incidência, para que não permanecesse qualquer vestígio de equiparação com eventual tipo de multa; e, mantido percentual variável, mensal, para que propiciasse o interesse do cidadão inadimplente em quitar o débito com o Estado e fosse restabelecido o caráter indenizatório, reconhecido pela jurisprudência.

Considerando que a taxa SELIC representa a "taxa media ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais." segundo o artigo 2.º, § 1.º da CIRCULAR BACEN n.º 2.868, de 04/03/99, ela evidencia a situação financeira do Estado pois exprime a sua necessidade do capital particular para honrar seus compromissos.

O tributo não pago no prazo fixado gerou um dano ao Estado porque não lhe permitiu dispor dos recursos necessários no momento fixado na lei, fato que o obrigou a buscar financiamento junto ao público, por meio dos leilões de títulos. Se a colocação de tais títulos demanda um ônus ao Estado este deve ser repassado aos agentes causadores, proporcionalmente.

Assim, o ressarcimento deve ser integral, pela entrega do numerário correspondente, acrescido de uma penalidade pelo não cumprimento da ordem contida na lei e de juros de mora, que representem a indenização proporcional ao dano causado pela falta de recursos. Não há qualquer inconstitucionalidade se



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

pensarmos que indenizar significa atitude reparatória de dano causado. Nessa linha, deixa de ter sentido qualquer colocação a respeito de imposição decorrente da lei da usura.

Quanto ao caráter remuneratório dos juros, a principal fonte da discussão reside no fato da SELIC representar percentual de incidência superior à taxa inflacionária do período.

Para essa questão, a primeira oposição é dada pelo dano ocasionado ao Estado que o obriga a buscar recursos junto ao público arcando com um ônus financeiro da colocação de títulos no mercado primário.

A segunda, é a própria relação entre o percentual previsto no CTN e o índice inflacionário do período. Supondo que os juros tivessem percentual fixo de incidência de 1% ao mês, como dispõe o caput do artigo 161, do CTN, e a inflação permanecesse abaixo dos 12% anuais, teríamos situação semelhante a atual, fato que, também, permitiria concluir pela ilegalidade do referido dispositivo, apesar de limitar-se ao § 3.º do artigo 192 da CF/88. No entanto, o próprio contribuinte e as diversas correntes entendem que 1% ao mês seria um percentual admissível, porque inserido no limite constitucional.

Mas, engano de posicionamento, porque estando a inflação abaixo de 1% ao mês, os juros de mora a 1% ao mês, segundo a tese do recorrente, também conteriam uma parte remuneratória e outra parte de reposição da inflação do período. Então seriam ilegais nesse modo de entender.

Considerando que os juros moratórios têm por objeto a indenização da União pelo tempo em que não usufruiu dos recursos, não há motivos para que esse percentual seja limitado em 12% ao ano, pois dependendo da conjuntura econômica o dano pela ausência de lastro financeiro pode variar. Então, correta a Administração Tributária em utilizar a variação da taxa SELIC, porque



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

correspondente ao ônus que assume pela falta dos recursos não ingressados no momento fixado pela normativa.

Outra alegação quanto à ilegalidade dos juros de mora com lastro na taxa SELIC, é a que a considera ilegal porque não decorrente de lei complementar, em função do artigo 146, III, da CF dispor que as normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito - este incluindo os juros de mora - prescrição e decadência tributários devem submeter-se à lei complementar.

Conforme determina dito artigo, a Lei Complementar deve dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. No entanto, aplicável a outras situações expressamente previstas na CF, como aquelas dos artigos 153, VII, 154, I, entre outras.

O artigo 24 da Constituição Federal, dispõe sobre a legislação concorrente entre União e Estados e Distrito Federal, nos assuntos que especifica, e em seu parágrafo § 3.º, permite aos Estados a instituição de normas gerais relativas ao direito tributário quando ausentes normas federais dispendo sobre o assunto¹⁷. No entanto, tão logo sobrevenha a lei federal, cessam os efeitos das leis estaduais.

¹⁷ CF/88 - "Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(.....)

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário."



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

Do texto legal extrai-se que a competência da União para a legislação concorrente limita-se às normas gerais, não sendo excluída a competência suplementar dos Estados. Na ausência de lei federal sobre normas gerais - incluem-se as de direito tributário - permissão aos Estados para exercerem a competência legislativa e suprir a inércia do Legislativo federal. Entenda-se lei federal versando sobre normas gerais de direito tributário aquela do tipo "complementar", por decorrência do artigo 146, citado.

Assim, a inércia legislativa federal permite aos entes integrantes da federação Estados e Distrito Federal, imporem suas próprias normas gerais nos assuntos especificados, e conclusão óbvia é a permissão para a própria União utilizar da dita permissão.

Como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁸, quando a pessoa obrigada a legislar, no caso o Congresso Nacional, não emite as normas gerais, a competência das pessoas políticas - Estados-Membros e Municípios - torna-se plena. A concorrência é meramente substitutiva.

Os juros de mora já se encontravam regulados pelo CTN, com força de lei complementar, em seu artigo 161, no entanto, com percentuais diferenciados de 1% decorrentes da utilização de outros índices para a incidência, estabelecidos por lei. Verifica-se que o CTN fixou os juros de mora em um por cento ao mês, desde que a lei não dispusesse em sentido diverso.

¹⁸ "Assim as normas gerais de Direito Tributário são de competência legislativa da União Federal, através do Congresso Nacional. Na verdade, inexistente aí competência concorrente, senão a partilhada. A concorrência é meramente substitutiva, i.é., se a União não emitir normas gerais, a competência das pessoas políticas (Estados-Membros e Municípios) torna-se plena. Emitidas que sejam as normas gerais, cumpre sejam observadas quando do exercício das respectivas competências privativas por parte dos Estados e Municípios, sem prejuízo da eventual e limitada competência supletiva do Estado-Membro na própria temática da norma geral, conforme se pode verificar a uma simples leitura da repartição geral de competências levada a efeito pela Constituição de 1988." COELHO, S.C.N., Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, 8.ª Ed. 1999, Forense, p. 84.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

Mesmo sendo lei ordinária, a CF / 88 recepcionou o CTN com força de lei complementar para dispor sobre o sistema tributário brasileiro como previsto no artigo 146, citado, naquilo que não contrariasse seus princípios e determinações.

É necessário esclarecer que o CTN nasceu como lei ordinária adquirindo força de lei complementar já com a Constituição de 1967 e Emenda n.º 1/69, como ensina Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário 3), citado por Ives Gandra Martins em Sistema Tributário na Constituição de 1988¹⁹.

Como explicitado, o artigo 13 da lei n.º 9065/95 determinou a incidência dos juros moratórios com lastro na taxa SELIC aos créditos tributários da União, a partir de 1.º de janeiro de 1995, ato que evidencia regulamentação de texto constitucional por um dos entes administrativos utilizando a faculdade prevista no CTN, artigo 161, I, e em face da ausência de lei complementar dispendo sobre o tema de maneira diversa.

Observe-se que o exercício dessa faculdade pela União não feriu a ordem estabelecida entre os diversos entes componentes da federação, pois incidente, apenas, sobre os tributos por ela administrados.

Conclui-se, então, que não houve qualquer ofensa à determinação constitucional uma vez que um dos entes administrativos, que já possuía juros de

¹⁹ "13.1. O Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.72, de 25 de outubro de 1966, foi votado como lei ordinária, com base no artigo 5.º, inciso XV, letra 'b', da Constituição de 1946. Sobrevieram depois a Constituição de 1967 e Emenda n.º 1 de 1969 que exigiam, em seus arts. 19, § 1.º, e 18, § 1.º, respectivamente, lei complementar para estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competências nesta matéria e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

13.2. O Código trata exatamente dessas matérias quando codifica princípios, quando fixa os conceitos dos tributos 'in genere' ou em espécie e quando regula as limitações da competência tributária.

Assim, é atualmente lei complementar, embora tenha sido votado originariamente como lei ordinária.
(.....)

13.8. Além disso, convém acrescentar que o Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967, em seu artigo 7.º, estabelece que 'a lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores, passa a denominar-se 'Código Tributário Nacional', o que significa expresso reconhecimento da vigência deste como lei nacional. Assim, correspondendo o ato complementar à lei complementar, as dúvidas eventuais perdem qualquer significação. MARTINS, I. G., Sistema Tributário na Constituição de 1988, 3.ª Ed., Saraiva, 1991, p. 22 e 23.



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12

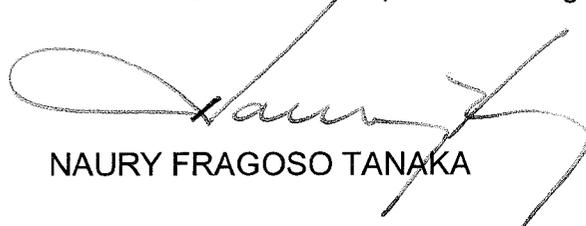
Acórdão nº. : 102-46.077

mora regulados pelo CTN, utilizou a própria abertura dada por esse diploma legal com força de lei complementar para modificar essa incidência, via lei ordinária, em face da ausência da lei complementar inibindo essa atitude ou fixando valores diferenciados. Portanto, não há ofensa à lei vigente com força de lei complementar, o CTN, porque a autorização decorre de seu próprio texto legal, insculpido no artigo 161.

Tais comentários foram colocados, apenas, para reforçar a imposição legal determinante dos juros de mora com lastro na taxa SELIC.

Isto posto, **voto no sentido de rejeitar os aspectos preliminares** relativos à nulidade da decisão *a quo* e à decadência para o período anterior a Agosto/95, e **quanto ao mérito, para negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.



NAURY FRAGOSO TANAKA



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro EZIO GIOBATTI BERNARDINIS

Na sessão de 13 de agosto de 2003, desta egrégia Segunda Câmara, por decisão do voto qualificado do nobre Presidente, vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho, julgou-se improcedente recurso que pleiteava decretação de insubsistência de lançamento fiscal de Imposto de Renda na Fonte - IRFON, onerado com multa de ofício qualificada. Nesse se exigia Imposto de Renda na Fonte - IRFON, por desclassificação de empréstimos, considerados pelo Fisco como pagamentos sem causa a sócios, com enquadramento no § 1º do art. 61, da Lei nº 8.981/95.

Ante a decisão prolatada, algumas considerações mostram-se oportunas, destacando-se especificamente três pontos, trazidos para reflexão nessa declaração de voto, sintetizados nas seguintes indagações:

- a) é permitido ao Fisco desclassificar empréstimos, devidamente contabilizados, lastreados em contratos, remunerados com juros de mercado e posteriormente devolvidos, para considerá-los como pagamentos sem causa?
- b) é adequado, ao caso em foco, o enquadramento dado (§ 1º do art. 61, da Lei nº 8.981/95), considerando-se que o *caput* do artigo 61 somente o autoriza quando inexistente norma especial de tributação prevista para a operação?
- c) pode a operação ser caracterizada como dolosa, para fins de qualificação da multa de ofício, ainda que os empréstimos



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

concedidos tenham sido contabilizados em contas patrimoniais apropriadas, tenham sido devidamente remunerados pelos tomadores, estejam apoiados em contratos, sejam operações usuais e perfeitamente legais, e ao final tenham sido devolvidos pelos mutuários à mutuante?

Não obstante a respeitável decisão majoritária do Colegiado, manifesto meu entendimento em sentido contrário, pois considero negativas as respostas às indagações formuladas. E justifico.

No que respeita à primeira indagação, ou seja, a desconsideração dos empréstimos e a posterior qualificação destes como pagamentos sem causa, julgo ser defeso ao fisco desclassificar tais operações, simplesmente por falta de amparo legal. Afinal, segundo o art. 923, do RIR/99, *a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

Ademais, a legislação tributária determina uma série de regramentos a vigiar operações como a em pauta, para evitar desvios prejudiciais ao erário. Nesse sentido, há, por exemplo: a exigência do reconhecimento de juros ativos; a indedutibilidade *"de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócios, titular ou administrador de pessoa jurídica credora, ou parente até terceiro grau dessas pessoas físicas"* (art. 340, § 6º do RIR/99); a indedutibilidade de encargos financeiros de empréstimo repassado (art. 374, do RIR/99); etc.

Infere-se do exemplificado que, sendo permitido ao Fisco considerar os empréstimos a sócios como pagamentos sem causa, as precauções



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

Processo nº : 11065.001771/00-12
Acórdão nº : 102-46.077

jurídicas, especialmente a prevista no § 6º do art. 340 do RIR/99, seriam dispensáveis.

Ainda, é de observar que a concessão de empréstimos a sócios, especialmente quando a mutuante cobra juros, não traz prejuízos ao fisco. E não cabe a alegação de que, caso tais valores fossem repassados aos sócios, por exemplo, a título de pro labore, haveria prejuízo ao fisco. Ainda assim não haveria o prejuízo imaginado, pois os valores, na hipótese em foco, se não submetidos à tributação pelos beneficiários, também não reduziram o lucro da atuada.

Em relação à indagação proposta na letra “b”, acima, onde se questiona o enquadramento dado para a exigência do Imposto de Renda na Fonte – IRFON (§ 1º do art. 61, da Lei nº 8.981/95), também entendo não ser cabível, por si só, tal fundamentação.

O *caput* do citado artigo é claro no sentido de apenas permitir o enquadramento quando inexistente, aplicável ao caso em concreto, outra norma de tributação.

Especificamente, admitindo-se para argumentar que os valores repassados aos sócios não correspondiam a empréstimos, a infração deveria merecer, ao menos em parte, o tratamento previsto no artigo 432, inc. V, do RIR/1994, que versa sobre a Distribuição Disfarçada de Lucros - DDL.

A jurisprudência administrativa não deixa dúvidas acerca da existência de norma especial aplicável aos empréstimos em foco, o que afasta a possibilidade de enquadramento no art. 61, da Lei nº 8.981/95:

“CARACTERIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO - Para efeito de caracterização dos empréstimos, é indiferente tenham eles sido efetuados a esse título ou a título de adiantamentos ou outras formas, bastando que se caracterize o benefício financeiro ou econômico ao sócio, suportado pela pessoa jurídica [...]” (Ac. 1º CC 101-88.318/95 – DO 17/08/95).



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

“EMPRÉSTIMO A SÓCIOS - Caracteriza a distribuição disfarçada de lucros a realização de empréstimo de dinheiro a sócio, ainda que com respaldo em contrato de mútuo, se, na data do empréstimo, a pessoa jurídica possuía lucros acumulados e não foi demonstrado, pela atuada, que o negócio foi realizado no seu interesse, em condições estritamente comutativas, similares àquelas que contrataria com terceiros.” (Ac. 1º CC 103-13.041/92 – DO 16/12/94).

Além, há outras normas de tributação específica, previstas para os empréstimos, como aquelas exemplificativamente expostas acima, o que veda a exigência na forma proposta pelo Fisco.

O terceiro ponto, conforme indagação na letra “c”, acima, ou seja, a manutenção da multa qualificada, com a devida vênia, parece-me absolutamente injustificável.

Como bem salienta o recurso desacolhido, a empresa nada escondeu, nada fraudou, pois contabilizou os empréstimos, registrou-os em seus balanços, informou-os nas declarações de rendimentos anualmente entregues à Receita Federal, exibiu-os à fiscalização quando requeridos, contabilizou os juros ativos decorrentes dos empréstimos, tributou estes juros, etc. Nada, portanto, foi sonegado ou ocultado.

No recurso argumenta-se, ainda, e com toda a propriedade, que o procedimento adotado pela recorrente, além de perfeitamente legal, não produziu nenhum prejuízo ao erário público. Pelo contrário, a operação elevou a tributação através das receitas de juros.

É indiscutível, também, que o lançamento em foco somente foi possível em vista da presunção (sem sustentação legal) de que, caso não tivesse havido empréstimo, teria ocorrido um outro pagamento, sob outro título, tributável. Portanto, se a exigência constituída a partir de uma presunção sem amparo legal já é, por si só, insubsistente, por maior razão não pode prosperar a multa qualificada:



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

Processo nº : 11065.001771/00-12
Acórdão nº : 102-46.077

O voto condutor apoiou, fundamentalmente, a tese da fraude na existência de contratos que teriam sido produzidos para simular empréstimos.

Entendo, pedindo vênias mais uma vez ao ilustre Relator e aos que o acompanharam no julgado, não ter sido comprovado que os contratos foram montados apenas para atender a exigência do Fisco. Ademais, mesmo que confeccionados posteriormente ou inexistentes, em nada influiriam na ocorrência, ou não, do fato tributário em discussão.

A propósito, não se pode esquecer do contido no artigo 112, do CTN:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Ainda, é de lembrar ser majoritário, quase uníssono, o entendimento deste Colegiado no sentido de admitir a multa agravada de 150% apenas quando fica comprovado o evidente intuito de fraude.

Acórdão neste sentido, cuja ementa a seguir transcrevo, bem caracteriza o exposto:

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

intuito de fraude. Se a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada.” (1º CC – 104-18487).

Por derradeiro, cabe apresentar ementa de acórdão proferido em caso muito similar ao em tela, quando foi afastada a multa qualificada em razão dos pagamentos não terem transitado por contas de resultado:

“MULTA AGRAVADA - INFRAÇÃO QUALIFICADA - APLICABILIDADE - A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos à beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos art.'s 71 a 73 da Lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996.” (1º CC – 102-45.584).

REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

Na oportunidade do julgamento manifestei minha preocupação, eis que o Nobre Relator deixou de analisar a Lei das Sociedades por Ações, especialmente o art. 179. Permito-me, agora, trazer aos autos o ensinamento do Prof. SERGIO DE IUDÍCIUS, in *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, Ed. Atlas, 2000, São Paulo, para que mereça a devida consideração, *in verbis*:

“De forma geral, são classificáveis no Realizável a Longo Prazo contas da mesma natureza das do Ativo Circulante que, todavia, tenham sua realização, certa ou provável, após o término do exercício seguinte, o que, normalmente, significa realização num prazo superior a um ano a partir do próprio balanço.

De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, por seu art. 179, temos a definição de seu conteúdo, ao mencionar que no Ativo as contas serão classificadas do seguinte modo:



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

Processo nº. : 11065.001771/00-12
Acórdão nº. : 102-46.077

I – No ativo circulante: (...)

II – No ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedade coligada ou controlada (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia.” (o grifo é nosso).

E continua o Prof. SÉRGIO DE IUDÍCIUS, ob. cit.:

“Já vimos em capítulos anteriores que o significado de “direitos” dado pela Lei nº 6.404/76 é bastante amplo, incluindo contas e títulos a receber, estoques, créditos, valores, etc., e que são classificados no longo prazo como de realização superior a um ano. É feita, todavia, pela Lei das Sociedades por Ações, uma exceção, ao definir que, independentemente do prazo de vencimento, os créditos de “coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro”, oriundos de negócios não usuais na exploração do objeto da companhia, devem ser também classificados no longo prazo, ou seja, mesmo vencíveis ou com previsão de recebimento a curto prazo. Tais contas seriam as que a companhia tiver a receber dessas pessoas, oriundas, por exemplo, de:

1. Venda de bens do ativo imobilizado, ou outros do ativo permanente;
2. Adiantamentos ou empréstimos para suprir necessidades de caixa de empresas coligadas ou controladas;
3. Empréstimos ou adiantamentos a diretores e acionistas ou outros participantes no lucro, tais como os detentores de partes beneficiárias ou debêntures, quando isso não for objeto social.” (novamente o grifo é nosso).

CRÉDITOS E VALORES

Em outro ponto de seu livro, obra citada, o Prof. SÉRGIO DE IUDÍCIUS, aborda o tema dos créditos e valores a receber de acionistas, diretores, coligadas e controladas – transação não operacionais:



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

Processo nº : 11065.001771/00-12
Acórdão nº : 102-46.077

“Estão segregadas em três contas distintas, no Plano, para melhor controle.

Tais saldos devem ser destacados no Balanço. Os de coligadas e controladas devem ser mencionados em maior detalhe em Nota Explicativa. Quando os créditos de acionistas e diretores forem significativos, também deve ser feita Notas Explicativas, indicando a origem da operação e a forma de liquidação.

No conceito e classificação já analisamos que tais contas serão classificadas no Realizável a Longo Prazo quando oriundas de transação não operacionais independente de seu vencimento e época de recebimento, conforme exigido pela Lei nº 6.404/76. (grifamos novamente). Essa determinação da lei societária é compreensível pelo conservadorismo e visa evitar manipulação. Todavia, não é uma prática tecnicamente correta como princípio, pois podem perfeitamente existir situações normais, e com prazos definidos de realização segura a curto prazo. Assim, se os valores forem significativos e efetivamente recebíveis a curto prazo, de modo que possa, vir a afetar a posição financeira e os índices de liquidez, tal fato deve ser mencionado na Nota Explicativa correspondente, de forma que se possa avaliar seu efeito. (p. 125). A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma”. (grifo final, de nossa parte).

Ante o exposto, voto pelo provimento integral do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.


EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS
