



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP

Sessão de 23 de setembro de 1986

ACORDÃO Nº 101-76.790

Recurso nº 47.286 - IRPF - Exercício de 1982

Recorrente NELSON FERNANDES

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO, ESTADO DE SÃO PAULO.

IRPF - EMPRÉSTIMO A SÓCIO OU ACIONISTA - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Adiantamentos em contas-correntes outra coisa não representam senão autênticos empréstimos. Se a pessoa jurídica empresta dinheiro a seu sócio, acionista, administrador, ou a pessoa ligada por vínculo de parentesco ou afinidade e, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reserva de lucros, sem que o empréstimo atenda às disposições fiscais de regência, é ele tido por distribuição disfarçada de lucros, sujeitando-se o valor do empréstimo à tributação sob a cédula "H" da declaração de rendimentos da pessoa física que auferir os benefícios econômicos da distribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NELSON FERNANDES:

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

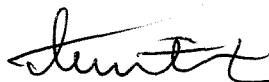
Sala das Sessões (DF), em 23 de setembro de 1986

AMADOR OUTEIRO FERNANDES - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

V.v.



AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 25 SET 1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇAL-
VES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE AL-
CKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 13810-000.734/84-04

RECURSO Nº: 47.286

ACÓRDÃO Nº: 101-76.790

RECORRENTE: NELSON FERNANDES

R E L A T Ó R I O

NELSON FERNANDES, com endereço na Capital do Estado de São Paulo, prosseguindo em defender-se da acusação, descrita no Auto de Infração de fls. 08, de haver-se beneficiado com distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela empresa Empreendimentos N. Fernandes S.A., após ter a petição impugnativa, oposta à acusação, desacolhida, vem em grau de recurso voluntário, apresentado nos termos da petição de fls. 98/102, recorrer contra o ato do Delegado da Receita Federal em São Paulo que, ao decidir aquela petição impugnativa, julgou procedente a ação fiscal.

Ao recorrente, acionista da mencionada sociedade anônima da qual detém 92% (noventa e dois por cento) das ações do capital social (fls. 48 e 56), essa sociedade lhe fez, no ano-base de 1981, exercício de 1982, adiantamentos, a título de empréstimo em contas-correntes, no total de Cz\$ 2.984,94, conforme se discrimina no Termo de Verificação nº 01 (fls. 01/03) e na ficha Razão da conta nº 12.02.03-002, em nome de Nelson Fernandes - Acionista (fls. 04), que fazem parte integrante do aludido Auto de Infração.

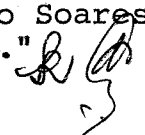
Por síntese que se faz das contra-razões de defesa, colhidas quer da petição impugnativa quer da de recurso, o insurgente contra a ação fiscal expõe, fundamentalmente:

Acórdão nº 101-76.790

- que o vínculo existente entre o requerente e a empresa Empreendimentos N. Fernandes S.A. é nitidamente empregatício, pois ele recebe salários, e não "pro labore" ou tampouco honorários, uma vez que não faz parte da diretoria 'dessa empresa;
- que não há de se falar que a participação acionária do requerente na referida empresa impli-que numa distribuição de lucros para sí, e um crédito em sua conta-corrente pode significar' um adiantamento de salário, como de fato significa;
- que o requerente não pode ser impedido de rece-ber adiantamento de salários em conta-corrente, cujas importâncias já se acham incluídas no valor bruto de seus rendimentos e já oferecidas' à tributação;
- que o empréstimo, ainda que hipotético, não gera lucro algum para quem o recebe, conforme citação que faz à ementa de um acórdão, cujo nú-mero não menciona, que assim transcreve, dizen-do que a jurisprudência é pacífica no sentido' de que:

"IMPOSTO DE RENDA.- EMPRÉSTIMO A SÓCIO -
DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

- Quando uma empresa empresta dinheiro a sócio, tendo lucros acumulados, ou reser-vas de lucros, presume-se que está dis-tribuindo disfarçadamente esses lucros ao sócio e sobre eles já pagou, ou terá que pagar imposto de pessoa jurídica. O empréstimo, em si, não é negócio que pro-porcione lucro, não havendo imposto devi-do pela pessoa jurídica a ser transferi-do para a responsabilidade da pessoa fí-sica beneficiada (1º C.C. - Acórdão unân.da 4ª Câm. Publ. em 5.7.84 - Proc. nº 0467-001.618/81-76 - Rel. Cons. Mario Tei-xeira - Pedro Soares dos Santos X DRF em João Pessoa)."



Acórdão nº 101-76.790

Na manifestação fiscal, proferida por motivo do exame dos fundamentos expostos na petição impugnativa, se realça que o valor bruto, incluído na declaração de rendimentos do acionista Nelson Fernandes, se reflete em importância muito inferior àquela em que esse acionista alega ser adiantamento de salários.

A fls. 98, na petição de recurso, consta a anotação do Termo "intempestivo". 

É o relatório.

V O T O

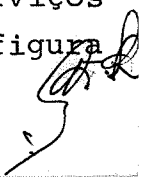
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

Boa se tem a regra de interpretação de admitir-se que as intimações expedidas para o endereço indicado pelo contribuinte são consideradas válidas para os efeitos fiscais. Ao contribuinte intimado nessa situação não cabe contestar a legalidade da intimação.

Não se quer com isto dizer que o recorrente esteja protestando pela invalidade da intimação de fls. 96, por ter sido ela dirigida para o endereço que indicara em sua petição impugnativa a fls. 16. Poderia, porém, contestar-lhe a validade, embora sem razão, caso alegasse que, de acordo com o AR a fls. 97, a intimação de fls. 96, expedida para cientificar-lhe a decisão proferida em sua petição impugnativa, fora recebida pela Sociedade Civil Hospital Presidente e viesse dizer que lhe seria pessoa estranha, para que assim procurasse obscurecer em não ter a intimação sido encaminhada para o destino certo e que a empresa signatária do AR não fosse, como se depreende da peça de fls. 57, uma coligada ou controladora da empresa Empreendimentos N. Fernandes S.A. na qual se indica a ocorrência da distribuição disfarçada de lucros, de que os autos tratam.

O que se quer com efeito distinguir é o fato de que, não estando assinado o AR de fls. 97, a simples aposição da carimbagem Soc. Civil Hospital Presidente e da data 11.04.1986 não implica em se ter a petição de recurso, recebida em 14.05.1986, por intempestiva, em face do que prescreve o inciso I do artigo 23 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, exigindo que a intimação seja provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou pro posto.

Quanto ao mérito da questão, cabe inicialmente evidenciar que as disposições legais, reguladoras da distribuição disfarçada de lucros, não indagam sob que nome a empresa paga a seus sócios, acionistas ou administradores, retribuições por serviços que quaisquer deles lhe prestem. Tampouco exigem que, na configura



Acórdão nº 101-76.790

ção da distribuição disfarçada de lucros, haja prestação de algum serviço pelo sócio, acionista, administrador ou titular de empresa. Basta ser sócio, acionista, administrador ou titular de empresa, sem prestação de qualquer serviço, para que, na conformidade do artigo 368, inciso I, do RIR/80, ou artigo 369 do mesmo regulamento, ocorra distribuição disfarçada de lucros nos negócios de que tratam os incisos I a VI do artigo 367, nas condições ali definidas. E cabe também salientar que o recorrente é acionista controlador da empresa Empreendimentos N. Fernandes S.A., por deter 92% das ações que compõem o capital dessa sociedade, na qual obteve adiantamento a título de empréstimo em contas-correntes. E são 92% no capital votante.

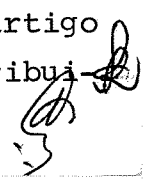
Apesar de as disposições legais, que regulam a distribuição disfarçada de lucros, não se adentrarem em cogitar-se à empresa o sócio, acionista, administrador ou titular presta serviço e no caso de prestar ela paga a qualquer deles remuneração sob determinado nome, é claro que ela pode pagar o que bem entender, da forma como quiser e a título que, por estimativa designar, desde que as prescrições da lei sejam respeitadas.

Contudo, acresce dizer, mesmo sem significação para o deslinde do pleito, que, constituindo a remuneração do sócio, acionista, acionista controlador ou dirigente da pessoa jurídica uma retribuição por trabalhos ou serviços prestados, tal remuneração reflete um gênero de "pro labore", honorário ou ordenado, do qual o salário é espécie. Compreende-se, então, que a remuneração do sócio, acionista, acionista controlador ou dirigente da pessoa jurídica se incorpora em a noção de salário e que este, por sua vez, frente à legislação tributária do imposto de renda, está intimamente ligado ao conceito de retribuição como rendimento do trabalho assalariado de que trata o artigo 236, e seus parágrafos do RIR/80. Apesar de nenhuma influência isto oferecer ao julgamento do pleito, apenas está sendo comentado unicamente com objetivo de não se vir alegar que houve fundamentos da defesa deixados de ser examinados, embora se reconheça que tais fundamentos não tenham cabimento algum na espécie dos autos.



Frise-se, porém, mais uma vez, que isto nenhuma prevalência oferece ao deslinde do feito, mas serve para demonstrar o quão desprovido de fundamento está em a defesa dizer que o recorrente recebe salário, e não "pro labore", como se "pro labore" só se pagasse a sócio ou acionista que faça parte da diretoria. Além disso, o dispositivo legal, que disciplina a remuneração dos serviços prestados por sócios ou acionistas e bem assim dirigentes da pessoa jurídica, não especifica a natureza dos serviços que quaisquer deles prestem, de forma que nada impede que os serviços prestados sejam das mais variadas espécies. E ainda que se venha alegar que o dispositivo legal, constante do artigo 368 do RIR/80, não cita a palavra acionista, uma vez que a defesa ingressa no terreno da anfibologia com o propósito nítido de estabelecer confusão, imperioso é dizer que ele, ao se referir a sócio, o faz de maneira ampla, e sócio é o acionista de sociedade por ações. E aqui o recorrente, mais do que simples acionista é acionista majoritário com direito a 92% das ações do capital votante da sociedade, característica bem frisante para ele ditar ordens na empresa e deixar de atribuir-se a si próprio a condição de empregado, com o objetivo de omitir a condição de sócio ou acionista, a qual é a realmente perquirida pelas normas estabelecidas para regular-se a distribuição disfarçada de lucros. Na espécie a distribuição disfarçada de lucros nenhuma conotação tem com a retribuição que o acionista recebe por serviços prestados à sociedade da qual participa.

Nas circunstâncias dos autos, não importam as funções que o sócio recorrente exerça na empresa, mesmo, que, frente àquela sua participação de acionista majoritário, aparentemente, não sejam de diretoria, porquanto é na condição de sócio (acionista) que o artigo 368 do RIR/80 regula os negócios enunciados no artigo anterior e principalmente na categoria elevada de acionista majoritário e, portanto, controlador, que as disposições do artigo 369 do RIR/80 presume distribuição disfarçada de lucros nos negócios que afrontam os requisitos dos incisos I a VI do artigo 367, entre os quais se inclui o de a pessoa jurídica em prestar dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros e não se observam as prescrições, então vigentes, do § 1º, alínea "b", do mesmo artigo 367. O fato é que, as disposições legal reguladoras da distribui-



Acórdão nº 101-76.790

ção disfarçada de lucros, ao se referirem a pessoa ligada, deixaram esclarecido, através do artigo 368 do RIR/80, que, como pessoa ligada, se inclui entre outras pessoas ali descritas, a figura do sócio ou acionista, uma vez que acionista é sócio de sociedade por ações, e aqui se trata de sociedade de capital fechado, isto se não se quiser levar em conta o reforço de ser o recorrente acionista majoritário, acionista controlador, e voltarem-se as vistas para as disposições do artigo 369 do RIR/80.

A finalidade da lei, ao definir as várias figuras da distribuição de lucros, é a de não permitir o favorecimento de determinadas pessoas ligadas, por qualquer dos vínculos previstos no artigo 368 do RIR/80, ao comando da pessoa jurídica, em detrimento do patrimônio empresarial. Dentre essas figuras de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos se incluem, como fato econômico, juridicamente relevante, os empréstimos concedidos a sócios, acionistas ou dirigentes da pessoa jurídica, e a parentes afins de quaisquer deles.

A realização de um ato ou negócio jurídico, quando se pratica uma transação, como fato econômico ou financeiro, há de pressupor a utilização regular dos direitos subjetivos, de modo a conciliá-lo com as disposições da lei, na medida em que não se vulnerem as normas legais.

Embora haja teorias que neguem a existência dos direitos subjetivos, em face da relatividade de não poder o exercício deles ser animado de modo absoluto, quando se exaspera o direito alheio, é de perceber-se que, na concepção deles, uns podem ser usados sem restrições ou limitações, enquanto outros devem guardar determinadas proporções, de forma a não violar os legítimos interesses dos não participantes na feitura do ato ou negócio jurídico. Compreende-se, então, que aqueles constituem os direitos subjetivos absolutos, discricionários; estes, os direitos subjetivos relativos.

Assim, o exercício dos direitos subjetivos, não pertencentes à categoria dos direitos discricionários, deve



Acórdão nº 101-76.790

guardar conformidade com o seu destino social e se caracteriza pela relatividade preservada na proporção que a lei estabelece para a usufruição do interesse daquele que lhe mantém a titularidade.

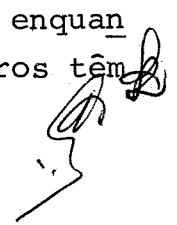
A principal obrigação que pode surgir de um direito subjetivo, concernentemente ao seu exercício, depende, pois, do modo como ele é conduzido, a fim de evitar prejuízo à coletividade.

A legislação de regência do imposto de renda não impede que a pessoa jurídica exerça o direito subjetivo de conceder empréstimos às pessoas enunciadas nos incisos I e II do art. 368 do RIR/80, desde que se observe a norma do inciso V do artigo 367, combinada com a da alínea "b" do § 1º do mesmo artigo 367 do RIR/80. Nem mesmo a existência de lucros acumulados ou de reservas de lucros obsta a concessão de empréstimos que a pessoa jurídica faça àquelas pessoas, uma vez satisfeitos os requisitos de que tais empréstimos obedeçam à estipulação de juros e correção monetária nas condições usuais do mercado financeiro e sejam resgatados no prazo máximo de 2 (dois) anos, embora seja certo que a idéia de lucros somente se liga a empréstimos de mútuo em dinheiro por ficção de lei,

As medidas repressoras de desvio de lucros, pela distribuição disfarçada deles, visam a preservar a unidade empresarial, evitando-lhe a dilapidação do patrimônio, quase sempre movida para atender a interesses egoísticos de alguns dirigentes, sócios, acionistas, ou de parentes ou afins de quaisquer dessas pessoas.

Indene de dúvida que, ao mesmo tempo, se visa a resguardar os interesses do erário público, que, em derradeira análise, são os da comunidade social.

Nesta linha de raciocínio, é de acentuar-se que as regras de estímulo ao reinvestimento de lucros, na pessoa jurídica, objetivam a finalidade colimada pelo legislador, enquanto que aquelas referentes à distribuição disfarçada de lucros têm



Acórdão nº 101-76.790

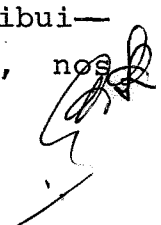
por objetivo cercear comportamentos sob todos os títulos indesejados, mesmo saldo devedor em contas-correntes, por isso se lhe impõem pesados encargos tributários.

A existência de lucros acumulados ou de reservas livres, em poder da pessoa jurídica concedente do empréstimo, impõem a cobrança de juros e correção monetária, sob taxas semelhantes às comumente utilizadas no mercado financeiro. E entendem-se como reservas livres os lucros acumulados que ainda não se incorporaram ao capital.

Conhecidos e reconhecidos os pressupostos para a ocorrência da distribuição de lucros com base em empréstimos concedidos, sob a forma de adiantamentos em contas-correntes, pela empresa Empreendimentos N. Fernandes S.A. ao seu acionista majoritário Nelson Fernandes, e uma vez que não se discute a existência de reservas livres de lucros, o procedimento fiscal tem pleno cabimento.

Quando ocorre hipótese de distribuição disfarçada de lucros em que, além do tributo a ser cobrado da pessoa física sobre rendimento classificado na cédula "H" da declaração de rendimentos do beneficiário econômico da distribuição, há também imposto devido pela pessoa jurídica, a responsabilidade tributária deste imposto é da pessoa física do citado beneficiário, como dispõe o artigo 62, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 (art. 371 do RIR/80), ou, conforme o caso, o artigo 62, § 3º, desse Decreto-lei (art. 373 do RIR/80).

A espécie, em julgamento, de distribuição disfarçada de lucros com base no valor de empréstimo concedido não implica em cobrar-se imposto devido pela pessoa jurídica sobre o valor do empréstimo em si mesmo considerado, porque, ligando-se tal espécie à preexistência de lucros acumulados ou reserva de lucros, é de subentender-se que estes já sofreram, ou teriam sofrido, a tributação correspondente como lucros em poder da pessoa jurídica concedente do empréstimo. Assim, tributar-se a distribuição disfarçada de lucros configurada no valor do empréstimo, nos



Acórdão nº 101-76.790

casos em que os lucros apurados já tenham sido submetidos àquela tributação como lucros em poder da pessoa jurídica, que os distribuiu, seria sujeitá-los novamente à mesma incidência tributária, o que redundaria em bitributação.

A ilação que se extrai a respeito da responsabilidade tributária pelo imposto de pessoa jurídica, somente ocorre quando os lucros disfarçadamente distribuídos não tenham ainda sido submetidos a nenhum gravame de imposto na pessoa jurídica que os distribuiu.

Tratando a espécie dos autos de lucros disfarçadamente distribuídos com base no montante dos empréstimos que a empresa Empreendimentos N. Fernandes S.A. concedeu a seu acionista majoritário, detentor do controle acionário, porque dispusesse ela de lucros acumulados ou reserva de lucros, que previamente já teriam sido submetidos à tributação sob a alíquota do imposto de pessoa jurídica, o que aqui cabe fazer, como o procedimento fiscal está realmente fazendo, é cobrar o crédito tributário decorrente exclusivamente do imposto de pessoa física como rendimento classificado na cédula "H" da declaração de rendimentos de quem auferiu os benefícios econômicos da distribuição.

Entende-se da ementa do acórdão, que a defesa transcreve como sendo da 4ª Câmara deste Conselho de Contribuintes, a inoccorrência de responsabilidade tributária do imposto devido pela pessoa jurídica, nos casos de distribuição disfarçada de lucros em que a empresa empresta dinheiro a sócio e sobre tais lucros ela já pagou, ou terá de pagar o imposto de pessoa jurídica, mas de nenhum dos termos desse aresto se deduz que não se deve exigir o imposto de pessoa física como rendimento classificado na cédula "H" da declaração de rendimentos daquele que auferiu os benefícios econômicos da distribuição.

O empréstimo não é hipotético, como diz a defesa. Ao contrário, ele é real, porquanto adiantamentos em contas-correntes, como consta dos autos, outra coisa não representam senão empréstimo. E ele gera benefícios (lucros) para quem se con

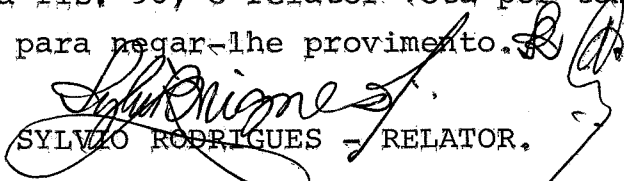


templa economicamente com a distribuição disfarçada de lucros, ao receber estes, embora a idéia de lucros somente se conexe a em préstimo de mútuo em dinheiro por ficção de lei.

A segunda parte da citada ementa, ao se referir que o empréstimo, em si, não é negócio que proporcione lucro, se dirige claramente que ele não proporciona lucro à pessoa jurídica, mas à pessoa física, beneficiada com a distribuição, não há dúvida de que ele proporciona.

Não corresponde à verdade, frente às peças de fls. 05 e 06, a alegação de defesa do recorrente em dizer que as importâncias dos adiantamentos em contas-correntes já se acham incluídas no valor bruto de seus rendimentos e, em consequência, oferecidas à tributação. À vista das mencionadas peças de fls. 05 e 06, os rendimentos brutos declarados são consideravelmente inferiores àqueles adiantamentos, conforme bem salientou a manifestação fiscal a fls. 91.

Outro fato há a contraditar a alegação da defesa em dizer que as importâncias dos adiantamentos em contas-correntes já se acham incluídas no valor bruto dos rendimentos do recorrente e oferecidas à tributação, está em que a empresa Em-
preendimentos N. Fernandes S.A. transferiu, em 31.12.1981, o va-
lor de tais adiantamentos para a conta de Títulos a Receber (fls. 04 verso) e quanto a isso, também evidenciado na manifestação fis-
cal a fls. 91, o postulante se mantém em silêncio, numa demonstra-
ção inequívoca que, frente à realidade, inexistente arguição capaz de destruir-lhe a verdade.

Ante o exposto, desprezando a anotação de intempestivo contida a fls. 98, o relator vota por tomar conhecimento do recurso, mas para negar-lhe provimento. 

SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.