



MINISTÉRIO DA FAZENDA

/hrsf

Sessão de 26..de..julho..de 19 79..

ACORDÃO N° 103-02.628

Recurso n° 81.576 - IRPJ - EX. 1974 a 1978

Recorrente ALUMÍNIO S/A - EXTRUSÃO E LAMINAÇÃO - ASA

Recorrido DRF - RECIFE (PE)

ASSISTÊNCIA TÉCNICA: a) a Lei nº 5772/71, ao tornar obrigatória a averbação dos contratos de assistência técnica no I.N.P.I., firmados antes de seu advento, institui condição legal para a dedutibilidade das despesas de assistência técnica e semelhantes realizadas posteriormente à sua entrada em vigor, mas não atinge a validade e eficácia daqueles contratos, não cabendo falar em retroatividade da lei; b) Omissa a legislação tributária quanto ao conceito de assistência técnica, é de se acolher a classificação dada a esse título pelo INPI, quando da averbação do respectivo contrato.

REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES: a partir da Instrução Normativa nº 1/71, e em face do artigo 179, "in fine", do RIR/75, os limites dedutíveis são aqueles vigentes no mês do ano-base a que corresponder a despesa, e não os vigorantes no exercício financeiro da apresentação da declaração de rendimentos.

LUCROS DISTRIBUÍDOS: incide a tributação do artigo 227 do RIR/75, com as ressalvas ali expressas, sobre o excesso de retiradas a título de "pro labore".

LUCROS DISFARÇADAMENTE DISTRIBUÍDOS: Incide a alíquota mais gravosa no caso de aquisição de ações por valor notoriamente superior ao de mercado, feita por subsidiária de pessoa jurídica que detém o controle acionário. O reflexo tributário na pessoa física, a que alude o "caput" do artigo

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'J' or 'H'.

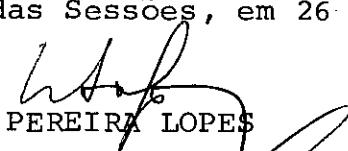
7

235, "in fine", do RIR/75, não deve impressionar o intérprete pela ausência de norma igualmente expressa quanto às pessoas jurídicas, porque estas, de longa data, contam com previsão legal que afasta a incidência do tributo sobre os lucros tributados nas pessoas jurídicas que os distribuíram (RIR/75, arts. 223, "C" e 224).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALUMÍNIO S/A - EXTRUSÃO E LAMINAÇÃO - ASA.

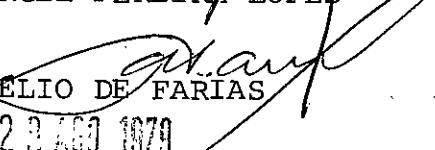
ACORDAM os Membros da 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral, que dava provimento quanto à exigência decorrente do contrato de assistência técnica não averbado no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, bem como os Conselheiros Lórgio Ribeiro e René Fernando Egg Júnior que excluíam a tributação incidente sobre os lucros distribuídos nos exercícios de 1975 a 1977. Declarou-se impedido, abstendo-se de votar, o Conselheiro Francisco Xavier da Silva Guimarães, com fundamento no artigo 14, III, do Regimento Interno, (Port. 182/77).

Sala das Sessões, em 26 de julho de 1979


URGEL PEREIRA LOPE\$

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


HELIO DE FARIAS

23 AGO 1979

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA e ARY SANT'ANNA AVILA. Ausente por motivo justificado o Conselheiro MANOEL DA FONSECA FILHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0480/11.491/78

RECURSO N.º: 81.576

ACÓRDÃO N.º: 103-02.628

RECORRENTE N.º: ALUMÍNIO S/A - EXTRUSÃO E LAMINAÇÃO - ASA

R E L A T Ó R I O

ALUMÍNIO S/A - EXTRUSÃO E LAMINAÇÃO - ASA, sediada em Iguarassu-PE e jurisdicionada à Delegacia da Receita no Recife-PE, recorre a este Tribunal Administrativo da de primeiro grau que não acolheu sua impugnação e manteve a exigência fiscal formalizada pelo auto de infração de fls. 98, lavrado em 31.07.78, referente aos exercícios de 1974 a 1978.

2. Conforme se lê no Termo de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 93/97, parte integrante do auto de infração, foram levantadas, pela fiscalização, as seguintes irregularidades:

I - ASSISTÊNCIA TÉCNICA

I - a - foi firmado contrato de assistência técnica com sociedade francesa, contrato esse registrado no Banco Central, mas não averbado no I.N.P.I., com inobservância do artigo 126 da Lei nº 5772/71, reproduzido no artigo 176, § 2º RIR/75. Daí a glosa das seguintes remessas ou créditos em favor da sociedade estrangeira:

<u>Exercício</u>	<u>Ano-base</u>	<u>Valores (Cr\$)</u>
1974	1973	1.293.514,00
1975	1974	1.501.800,00
1976	1975	3.366.676,00
1977	1976	2.935.427,00
1978	1977	<u>14.025.466,00</u>
Total		23.122.833,00

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

I - b - Foi também firmado contrato de assistência técnica com empresa suíça, registrado no Banco Central e averbado no I.N.P.I.. Consideraram os autuantes indedutíveis as despesas relativas a remessas ou créditos, por não ter sido prorrogado o contrato e, também, em virtude de os serviços prestados não serem coceitualmente classificáveis como assistência técnica e semelhantes.

Foram glosados:

<u>Exercício</u>	<u>Ano-base</u>	<u>Valores (Cr\$)</u>
1976	1975	510.921,00
1977	1976	429.028,00
1978	1977	<u>1.381.948,00</u>
Total.....		2.321.897,00

I - c - Sobre as despesas de assistência técnica consideradas indedutíveis, nos termos do item I-a, referentes aos exercícios de 1974 e 1975, anos-base de 1973 e 1974, foi considerado incidente o imposto de 30%, multa de 50% e correção monetária.

Infringências: art. 126 da Lei 5772/71 e art. 176, § 2º do RIR/75

Enquadramento: arts. 248, 445, "b" e "c", 428, § 7º, do Dec. 58.400/66

II - c - REDUÇÃO DE PREJUÍZOS

Em face dos prejuízos nos exercícios de 1976, 1977 e 1978, anos-base de 1975, 1976 e 1977, consideraram os autuantes que a autuada deve proceder ao reajustamento, para menos, dos referidos prejuízos fiscais, mediante a inclusão dos valores relativos às despesas de assistência técnica, glosadas com base nos fundamentos apontados nos itens I-a e I-c, conforme demonstrativo a seguir:

<u>Exercício</u>	<u>Ano-base</u>	<u>Valor glosado (Cr\$)</u>
1976	1975	3.877.795,00
1977	1976	3.364.455,00
1978	1977	15.407.414,00

Infringências: art. 176, § 2º e 178, § 1º do RIR/75

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

II - REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES

II-a- Excesso de retiradas calculado a menor (exercício de 1975).

Conforme demonstrativo:

Exercício de 1975, ano-base de 1974

Total das remunerações pagas	2.199.000,00
Limite colegial	<u>1.038.408,00</u>
Excesso de retiradas	1.160.592,00
Valor oferecido à tributação	<u>(846.600,00)</u>
Valor a tributar	313.992,00

Infringência - art. 16 do Decreto-lei nº 401/68

Enquadramento: arts. 248, 445, "b" e "c", 428, § 7º do Dec. 58.400/66

II-b- Da tributação dos lucros distribuídos incidente sobre os excessos de retiradas, à alíquota de 5%. (Exercícios de 1974, 1975, 1976, 1977 e 1978)

<u>Exercício</u>	<u>Ano-base</u>	<u>Excessos</u>	<u>Imposto (5%)</u>
1974	1973	853.476,00	42.673,00
1975	1974	1.160.592,00	58.029,00
1976	1975	2.883.400,00	144.170,00
1977	1976	6.955.000,00	347.750,00
1978	1977	7.010.304,00	<u>350.515,00</u>
		Total	943.137,00

Infringência - arts. 249 do RIR/66 e 227 do RIR/75

Enquadramento - arts. 249, 445 "b" e "c", 428, § 7º do RIR/66 e 227, 534 "b" e 511 § 7º do RIR/75.

III - DISTIRBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

III-a- Empréstimos a diretores e acionistas (Ex. 1975)

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

III - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

III-a- Empréstimos a diretores e acionistas (Ex. 1975).

No exercício de 1975, ano-base de 1974, apurou-se a existência de saldos devedores em contas-correntes de diretores e acionistas, no montante de Cr\$ 1.324.305,00, constante do balanço encerrado em 31.12.74, no Realizável, inexistindo contratos referentes aos empréstimos, e havendo lucros em suspenso em valor superior ao referido montante.

Infringência - art. 251, "g", do RIR/66.

Enquadramento: arts. 253, § 2º e 428, § 7º, do RIR/66.

III-b- Aquisição a acionista de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado (Ex. 1977)

Em 27.12.72 a Alumínio S/A (ASA) realizou A.G.E., na qual foi deliberado adquirir à PRATA S/A - Administração e Participações, CGC 33.169.244, com sede no Rio de Janeiro-RJ, o controle acionário da Alumínio Comércio e Indústrias S/A (ALCISA), CGC 33.169.251, igualmente sediada no Rio de Janeiro-RJ, pelo valor de Cr\$ 86.900.000,00.

No entanto, o patrimônio líquido da ALCISA era, à época, de Cr\$ 3.630.655,43. Logo, a ASA obrigou-se a pagar um ágio de Cr\$ 83.269.344,57.

Em fiscalização encerrada em 02/12/74 os Fiscais de Tributos Federais que efetuaram diligências na Alumínio S/A, lavraram Auto de Infração tipificando como Distribuição disfarçada de Lucros a negociação acima relatada, haja vista o elevíssimo ágio dela decorrente, e o fato de a vendedora - PRATA S/A - ser uma empresa "holding" que detinha à época da transação 99,00% do capital da Alumínio S/A. O montante da distribuição Disfarçada de Lucros correspondeu ao ágio decorrente das operações realizadas até a data do encerramento da citada ação fiscal, num total de Cr\$ 47.161.263,52 (quarenta e sete milhões, cento e

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

sessenta e um mil, duzentos e sessenta e três cruzeiros e cinquenta e dois centavos), como se pode examinar no Termo de Encerramento de Diligências, anexo. (Doc. de fls. 08).

A presente fiscalização, examinando a conta - Participação em Empresas Subsidiárias ou Coligadas (nº 14210000.5) , da Alumínio S/A, verificou que em 28/04/76, dando continuidade à operação de compra de ações da Alcisa, à Prata S/A, autorizada pela supracitada Assembléia Geral Extraordinária de 27/12/72 (doc. de fls. 07), a fiscalizada adquiriu mais 1.130.000 (um milhão, cento e trinta mil) ações ordinárias da ALCISA, pelo preço total de Cr\$ 54.240.000,00 (cinquenta e quatro milhões duzentos e quarenta mil cruzeiros), ou seja, ao preço de Cr\$ 48,00 (quarenta e oito cruzeiros) cada ação, conforme se verifica no Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações de Sociedade Anônima. (doc. de fls. 09).

Ocorre, todavia, que à época da operação o valor patrimonial de cada ação da ALCISA, calculado com base nos documentos de fls. 10/11, fornecidos pela fiscalizada, mediante Termo, era de Cr\$ 1,05 (um cruzeiro e cinco centavos), gerando, portanto, um ágio de Cr\$ 46,95 (quarenta e seis cruzeiros e noventa e cinco centavos) por ação, o que representa uma distribuição disfarçada de lucros no montante de Cr\$ 53.053.500,00 (cinquenta e três milhões, cinquenta e três mil e quinhentos cruzeiros), como demonstrado a seguir:

<u>DATA DA OPER.</u>	<u>QUANT. AÇÕES</u>	<u>Val. Unit.</u>	<u>Valor (Cr\$)</u>
28/04/76	1.130.000	48,00	54.240.000,00
Patr. Líquido	1.130.000	<u>1,05</u>	<u>1.186.500,00</u>
ÁGIO.....	46,95		53.053.500,00

Saliente-se que a empresa fiscalizada efetuou a dita operação enquadrada como distribuição disfarçada de lucros, adotando a mesma sistemática das duas anteriores que foram objeto do Auto de Infração lavrado em 02/12/74 (doc. de fls. 08), cuja exigência foi mantida e confirmada em todas as instâncias administrativas, haja vista o Acórdão nº 111-00759 do 1º Conselho de Contribuintes e o Pedido de Revisão de Julgado nº 2460/178/76, anexos.

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

(doc. de fls. 12/13), cujos fundamentos jurídicos passam a integrar o presente Termo de Encerramento, pois que a presente ação apenas deu seqüência às operações anteriores, formando ao final uma única e só operação.

INFRINGÊNCIA: art. 233, "b" do RIR/75.

ENQUADRAMENTO: art. 235, 511 § 7º do Decreto n° 76.186/75.

3. Tempestivamente, a autuada ofereceu a impugnação de fls. 118/125, alegando, em síntese:

I - Assistência técnica:

- a) quanto aos pagamentos feitos à sociedade francesa, que eles derivam de contrato celebrado em 12.12.68, com aditamento em 9.5.69, portanto, aperfeiçoado antes da promulgação da Lei nº 5.772, de 21.12.71. Sustenta que foi satisfeita a legislação vigente à época.
- b) com respeito à glosa dos pagamentos feitos à sociedade suíça, alega excesso de exação fiscal, pois os próprios autuantes afirmam não se tratar de contrato de assistência técnica, "como de fato se trata de um contrato misto de representação comercial e de prestação de serviços no exterior".

II - Excesso de remuneração de dirigentes

- a) que é improcedente o auto de infração, de vez que não há diferença a tributar, tendo em vista que o valor de Cr\$ 2.300,00 multiplicado por 7 (sete), vezes 12 (doze) meses, atingiria Cr\$ 193.200,00. Este resultado multiplicado pelo limite colegial máximo de 7 (sete) atinge Cr\$ 1.352.400,00, portanto, a diferença a ser oferecida à tributação era de Cr\$ 846.600,00 e este valor efetivamente oferecido, havendo, nesta parte, erro no auto.

Quanto à falta de pagamento do imposto de 5% sobre o excesso de remuneração, sustenta que há erro de direito no auto,

eis que na sistemática do imposto de renda as quantias excedentes à remuneração dos dirigentes constituem acréscimo ao lucro real, não cabendo falar em distribuição de lucros. Ao ver da impugnante não ocorreu o fato gerador do tributo, bastando ver que o pagamento foi feito a diretor não acionista.

3 - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Quanto aos saldos devedores em contas-correntes de dirigentes e acionistas, "...embora não exista nada que possa caracterizar esse fato como distribuição disfarçada de lucros...", a impugnante deixa de discutir o item em virtude de os fiscais terem feito compensação com o imposto sobre lucros em suspenso.

No que se refere à operação tendo por objeto ações da ALCISA, diz que embora as instâncias fiscais - administrativas tenham entendido caracterizada distribuição disfarçada de lucros no caso anterior, ela, impugnante, impetrara mandado de segurança, denegado pelo Juízo Federal de Recife, por entender o mandado a via inadequada, sendo que o Tribunal Federal de Recursos, por sua 2a. Turma, em decisão unânime, determinou o julgamento do mérito. Junta, como peça integrante de sua defesa, cópia da petição inicial do mandado de segurança (fls. 126/153), onde discorre sobre a inócorrência da distribuição disfarçada entre pessoas jurídicas.

4. A fls. 166/167 vem a informação dos fiscais autuantes, refutando a impugnação e sustentando a procedência da ação fiscal, o que foi confirmado pela decisão de primeiro grau, cuja ementa, razões de decidir e conclusões são transcritas a seguir:

"1 - Despesas com Assistência Técnica consideradas indedutíveis: a) Por não haver sido averbado no INPI, o contrato a elas alusivo; b) Em virtude do decurso dos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa.

2 - O excesso de remuneração de dirigentes deve ser incluído ao lucro tributável, indicando sobre ele a alíquota normal de 30% mais 5% como lucro distribuído.

3 - No entendimento de que existe distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas, são os Pareceres Normativos CST de n°s 241/71 (ítem 2) e 462/71 (ítem 10). Segundo o

PN
17

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78
ACÓRDÃO N° 103-02.628

241/71, é irrelevante a causa da distribuição de lucros, sempre que ocorrem as condições estabelecidas em lei para caracterizar as operações como tal definidas.

AÇÃO FISCAL - PROCEDENTE.

5. Regularmente notificada (AR de fls. 172) a autuada interpôs o recurso voluntário de fls. 174/180, no qual, em essência, argumenta em torno das razões oferecidas na peça impugnatória.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro Urgel Pereira Lopes RELATOR

O recurso foi manifestado no prazo legal.

Examina-se a matéria em discussão na ordem em que é apresentada no auto de infração, que é a mesma da decisão recorrida e da peça recursória.

I - Assistência Técnica

a) A Lei nº 5.772, de 21.12.71, estabeleceu a obrigatoriedade da averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial dos contratos que impliquem transferência de tecnologia.

Consolidando e explicitando a matéria, diz o § 2º do artigo 176 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

"§ 2º - A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patente ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, obedecidos o prazo e as condições da averbação, e, ainda, as prescrições contidas nos

8.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

artigos 29 e seus parágrafos, artigo 30 e seu parágrafo único, artigo 90 e seus parágrafos e artigo 126 da Lei nº 5.772, de 21 de dezembro de 1971".

Gira a argumentação da recorrente em torno do tema de que o contrato de assistência técnica por ela celebrado com a empresa francesa já se aperfeiçoara ao tempo do advento da Lei nº 5772/71, e que a aplicação desta à espécie dos autos constitui afronta às regras e princípios que regem a temporalidade das leis.

Em primeiro lugar não é verdadeiro que o contrato tenha sido atingido pela Lei nº 5.772/71. Dito contrato, no que diz respeito aos direitos e obrigações dele emergentes para as partes contratantes permaneceu inalterado.

Em segundo lugar, não se trata de aplicação retroativa da lei, pois que seus efeitos, do ponto de vista que ora se discute, e que são os efeitos fiscais sobre as despesas com assistência técnica, somente se irradiam sobre as despesas a esse título efetuadas depois do advento da Lei nº 5.772/71.

Com efeito, se imaginarmos um contrato como o celebrado pela recorrente, que tivesse sido firmado, digamos, em 1969 e de imediato executado, as despesas de assistência técnica havidas em 1969 e 1970, por exemplo, teriam sido dedutíveis desde que observadas as condições legais então vigentes, dentre as quais não se encontrava, obviamente, a de averbar o contrato no I.N.P.I.

Retroatividade haveria se despesas realizadas anteriormente à Lei nº 5.772/71 fossem por esta atingidas.

Vale ainda referir que a própria Administração teve o cuidado de clarear o assunto através do Parecer Normativo CST nº 76/76: indagada sobre o entendimento aplicável às despesas relativas ao período de tramitação do registro no INPI, esclareceu que a dedutibilidade não se restringia às despesas subsequentes ao registro, mas também alcançava aquelas incorridas no prazo do contrato averbado, podendo ser deduzidas acumuladamente no exercício de averbação e registro no INPI.

Sem razão, portanto, a recorrente.

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

b) A respeito dos pagamentos a título de assistência técnica a sociedade suíça temos uma situação curiosa.

O fundamento da autuação, conforme se viu no relatório, foi o de que a recorrente iniciara suas atividades em 1969 e a assistência técnica só é admissível nos 5 (cinco) primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, ao passo que o contrato entre a recorrente e a sociedade francesa fora celebrado em 15.5.74.

Entretanto, os autuantes teceram considerações, no auto de infração, sobre a legitimidade de se classificar como assistência técnica os serviços prestados pela sociedade suíça.

É verdade que a recorrente desta vez tivera o cuidado de averbar o contrato no INPI, além de registrá-lo no Banco Central. Ora, o INPI, órgão técnico por excelência, incumbido de averbar os contratos que impliquem transferência de tecnologia classificou o contrato em questão como abrangendo assistência técnica.

Todavia, a recorrente afeiçoou-se à dúvida dos autuantes e cuidou de tentar demonstrar que se tratava de um contrato misto de representação comercial e de prestação de serviços no exterior.

São bem conhecidas as dificuldades em se conceituar assistência técnica. Autores de prol já mergulharam em exaustivas pesquisas sem, contudo, delimitarem, de vez, as fronteiras da assistência técnica e da especificidade de alguns serviços contratados.

A legislação do imposto de renda não a define. Assim, fico com a conclusão do INPI e considero irreformável, nesta parte, a decisão de primeiro grau.

II - Excesso de remuneração de dirigentes

O valor glosado refere-se ao exercício de ano-base de 1974.

1975,

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628.

De acordo com o artigo 16 do Decreto-lei nº 401/68, hoje consolidado no artigo 179 do RIR/75, a remuneração mensal dos dirigentes é dedutível quando não exceder, para cada beneficiário, a 7 (sete) vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigorante no mês a que corresponder a despesa.

De acordo com os mesmos dispositivos legais, o total da remuneração colegial não poderá ultrapassar a 7 (sete) vezes o valor da remuneração individual.

De há muito está definido (Instrução Normativa nº 1/71, Parecer Normativo CST nº 48/72 etc.) que o valor do limite de isenção da tabela de desconto do imposto na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado é o vigorante no ano-base, ou melhor, no mês a que corresponder a despesa, conforme artigo 179, in fine, do RIR/75, e não o vigente no exercício financeiro da apresentação da declaração de rendimentos.

A divergência entre os cálculos do auto de infração e da recorrente têm aí sua origem.

Inteiramente procedente a glosa.

Lucros distribuídos: alíquota de 5%

Alude a recorrente à erro de direito, porque o excesso de retiradas constitui acréscimo ao lucro real. Diz mais que no pagamento excessivo não há o fato gerador do imposto de renda, que de fato não se distribui lucro, bastando ver que o pagamento pode ser feito a diretor não acionista.

É raro ver-se tantos equívocos em tão poucas assertivas.

Sabe-se que as pessoas jurídicas capituladas no artigo 227 do RIR/75 além da tributação normal incidente sobre seus resultados positivos, em regra 30%, sofrem a incidência do imposto à alíquota de 5% se distribuirem os lucros.

Uma tributação deve-se ao fato da percepção de lucros, outra, à sua distribuição.

São fatos geradores distintos.

Se há a obrigatoriedade de acrescer ao lucro real o excesso de retiradas é, precisamente, para que o valor pago a maior do que permite a lei integre os resultados a serem tributados na pessoa jurídica à alíquota incidente sobre esses resultados, quando positivos.

Se houve excesso de retiradas, o respectivo valor constitui subtração do montante dos lucros a serem apurados ao final do exercício, e por isso são lucros distribuídos antecipadamente.

Quanto a poderem ser atribuídos a diretores não acionistas isso não tem a menor relevância nem é inédito. Veja-se o artigo 233, letra "C", do RIR/75, que contempla, expressamente, a distribuição disfarçada de lucros a terceiros, nas condições que especifica.

Com efeito, de acordo com o artigo 227 do RIR/75, para incidir a alíquota de 5%, o que importa é o fato da distribuição (diz-se ali, "a qualquer título"), e não a qualidade do beneficiário.

Inatacável a decisão recorrida neste item.

Distribuição disfarçada de lucros

Com referência aos empréstimos aos diretores e acionistas, a recorrente entendeu inútil contestar a matéria. Mantém-se, portanto, a exigência fiscal relativa à diferença entre a alíquota de 50% da distribuição disfarçada e a de 30% incidente sobre os lucros em suspenso, compensada pelos autuantes.

Acerca da aquisição a acionista de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado, a recorrente já foi autuada anteriormente, no ano de 1974.

Naquela altura, com base em Assembléia Geral Extraordinária realizada em 27.12.72, a recorrente deliberou adquirir à PRATA S.A. o controle acionário da Alumínio Comércio e Indústria S.A. (ALCISA), pelo valor de Cr\$ 86.900.000,00, quando o patrimônio

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

líquido da ALCISA era de Cr\$ 3.630.655,43.

Ressalte-se que a PRATA S.A. detinha 99,00% do capital da recorrente.

Na fiscalização encerrada em 2.12.74 foi levantada a aquisição, pela ora recorrente, de 980.000 ações em 1973 e 130.000 ações em 1974, com pagamento de um ágio de Cr\$ 47.161.263,53. Lavrado o auto e vindo a matéria até a extinta IIA. Câmara deste Conselho, esta negou provimento, por unanimidade, ao recurso interposto, através do Acórdão n° 111-00.759, merecendo realce os muito bem lançados votos do Relator Harry Conrado Schüler e do então Presidente daquela Câmara Amador Outerelo Fernández, justificando suas razões.

Na fiscalização levada a efeito e que deu margem ao auto de infração de que derivam estes autos, os autuantes constataram que a recorrente seguiu dando prosseguimento à operação idealizada em 1972, aparentemente nada esmorecida com a autuação de 1974.

Assim, em 1976, adquiriu mais 1.130.000 ações da PRATA S.A., representativas do capital social da ALCISA, no valor nominal de Cr\$ 1,00 cada uma, pelo preço total de Cr\$ 54.240.000,00, ou seja, ao preço de Cr\$ 48,00 cada ação.

Sendo o valor patrimonial das ações adquiridas de Cr\$ 1,05, temos que às ações adquiridas em 1976 correspondia um valor patrimonial global de Cr\$ 1.186.500,00. Logo, a recorrente pagou um ágio de Cr\$ 53.053.500,00, que foi glosado como distribuição disfarçada de lucros, com base no artigo 233, letra "b", do RIR/75.

A recorrente pretende que o julgamento dessa matéria fosse sobreposto até o desfecho da decisão judicial do mandado de segurança que imprestou contra a exigência fiscal objeto do referido Acórdão n° 111-00.759 da extinta IIA. Câmara deste Conselho. E estende-se em considerações várias sobre a inexistência da distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas. *B*

Não há o que sobrestar porque as matérias discutidas no processo já julgado neste Conselho e a que ora se examina não são de molde a produzir conexão processual, impedindo a apreciação da exigência formalizada nestes autos. Nem a matéria está sub-judice, como pretende a recorrente, pois os efeitos do mandado de segurança da recorrente alcançam, apenas, o montante contra cuja exigibilidade foi impetrado.

A propósito da inexistência de distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas, peço vénia para incorporar a este voto os excelentes estudos consubstanciados nos votos dos Conselheiros Harry Conrado Schüler e Amador Outerelo Fernández, prolatados no já citado Acórdão nº 111-00759.

"Conforme termo de encerramento de diligências de fls. 342/52, integrante do auto de infração, a Recorrente ASA e sua colegiada ALCISA eram totalmente controladas pela "holding" PRATA, que detinha 99% do capital daquela e 99,98% do capital da segunda. E o diretor comum às três empresas - Sr. Eurico Pfisterer - era detentor, com sua esposa, do controle acionário da PRATA, com 98,72% do seu capital (fls. 343).

Nessas condições, em 27/12/72, a Recorrente ASA e sua controladora PRATA deliberaram transferir desta para aquela o controle acionário da colegiada ALCISA, pelo valor de Cr\$ 86.900.000,00, enquanto o patrimônio líquido da mesma era de apenas Cr\$ 3.630.655,43, segundo o montante declarado para o Passivo não Exigível à fl. 225-v, com previsão de um ágio, portanto, de Cr\$ 83.269.344,57 (fl. 342).

Entretanto, a data do exame fiscal foi formalizada a aquisição pela ASA - de sua controladora PRATA - de 1.110.000 ações ao preço unitário de Cr\$ 44,34 ou valor total de Cr\$ 49.217.400,00. Como o valor patrimonial de cada ação da ALCISA era de Cr\$ 1,85 valendo referidas ações Cr\$ 2.056.136,48, até então a transação se concretizou com um ágio ou mais-valia de Cr\$ 47.161.263,52 (fl. 344).

Anteriormente, até 5 de outubro de 1969, ocorria situação inversa, eis que a ALCISA detinha o controle acionário da Recorrente ASA S.A. E, na conformidade de um contrato firmado entre ambas a 11 de fevereiro de 1969, a ALCISA deveria comercializar toda a produção de sua então subsidiária ASA, pelo prazo de 10 anos, mediante o pagamento de comissão equivalente a 7,5% e 10% sobre o valor lí-

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78
ACÓRDÃO N° 103-02.628

quido do faturamento (fls. 342/43).

Nessa época – exatamente a 29/12/69 – a "holding" PRATA havia adquirido de sua subsidiária ALCISA o controle acionário da Recorrente com outro Ágio de Cr\$ 6.090.000,00, objeto de tributação no Processo n° 0710/51.227/75 sobre a controladora PRATA.

Essas informações correspondem a fatos controversos, opondo-se a Recorrente à incidência tributária como LUCROS DISFARÇADAMENTE DISTRIBUÍDOS A ACIONISTA, do ágio ou mais-valia de Cr\$ 47.161.263,52, feita com base nos seguintes dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 58.400 de 10.5.66:

"Art. 251. Consideram-se formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica (Lei n° 4.506, art. 72):

a) a alienação, a qualquer título, a acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica, ou aos respectivos parentes ou dependentes, de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado;

b) a aquisição, de qualquer das pessoas referidas na letra anterior, de bem ou direito, por valor notoriamente superior ao de mercado;"

.....
"Art. 252. Nas hipóteses previstas no artigo anterior, serão classificados como dividendos os lucros distribuídos (Lei n° 4.506, artigo 72, § 3º):

a) nos casos das letras a e b, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação, ou aquisição respectivamente;"

.....
"Art. 253. Sobre os lucros ou dividendos disfarçadamente distribuídos, nos casos previstos no art. 251, incidirá o imposto de 50% (cinquenta por cento), sem prejuízo do imposto que couber à pessoa física beneficiada (Lei n° 4.506, art. 73)."

Observa-se inicialmente que, embora a lei considere como distribuição disfarçada de lucros as situações nela especificadas, faz a incidência tributária apenas e precisamente sobre a auferição desses lucros, por definição legal já distribuídos e de maneira disfarçada, como muito bem acentua FÁBIO FANUCCHI no ensinamento de que a Recorrente pretende se socorrer, constante às fls. 278/79.

Estando assim presente a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica desses lucros, manifesta-se a situação definida na lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do imposto de renda, atendendo com plenitude aos arts. 43 e 114 do Código Tributário Nacional.

Na perquirição teleológica da tributação dos lucros disfarçadamente distribuídos, precisa o intérprete, inicialmente, valer-se do elemento gramatical para ter em mente o significado dos vocábulos novos, introduzidos nessa incidência tributária.

Segundo registram os léxicos, DISFARÇAR significa mascarar, dissimular, ocultar, encobrir, camuflar, e, ainda, modificar para fingir ou tornar desconhecido.

Por conseguinte, através da distribuição mais gravosa de 50%, ao invés do normal de 30% estabelecida para a pessoa jurídica, procura a lei coibir o mascaramento, a dissimulação ou a camuflagem de lucros, condenável tanto do ponto de vista jurídico quanto sob o aspecto contábil.

Portanto, a distribuição disfarçada de lucros é uma quase fraude, motivo pelo qual na generalidade dos casos o contribuinte não oferece espontaneamente à tributação esses lucros auferidos de forma camuflada, exatamente porque o propósito da artifiosa distribuição é sonegar o rendimento e o tributo.

Entretanto, por serem disfarçadas as distribuições de lucro, não tem fundamento ético nem lógico – e por isso também não tem fundamento legal – restringir à aplicação da lei apenas às mascaradas operações efetuadas com pessoas físicas e, incoerentemente, admitir transações dissimuladas entre pessoas jurídicas. Por se tratarem de quase fraudes, a "mens legis", não poderia admiti-las em hipótese alguma. Ao contrário, pretendeu coibir as encobertas ou camufladas distribuições de lucro, praticadas para fugir ao pagamento do imposto devido, em benefício de quaisquer participantes nos lucros. Daí ter mencionado esses participantes indefinidos ao lado dos acionistas, sócios e dirigentes e, ainda, ter alcançado as operações efetuadas com parentes ou dependentes de todos aqueles, em ocorrendo a hipótese.

É vigorosa e emergente a vontade da lei de abarcar todas as espécies de beneficiários das operações que encobrem as disfarçadas distribuições de lucros, sem distinção, alcançando, por ausência de exclusão, também as pessoas jurídicas, sempre que compreendidas entre aqueles beneficiários.

É necessário ter em mente o princípio consagrado de Direito de que não se pode discriminar onde a lei não distingue. E na aplicação da lei, mesmo o Juiz há que atender aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum, conforme reza taxativamente o art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil.

É precipitada a inferência de que – da circunstância de parentes e dependentes estarem em relação a pessoas físicas – todos os acionistas, sócios, dirigentes ou participantes nos lucros disfarçadamente distribuídos, devem ser também pessoas naturais. A lei adicionou os parentes e dependentes – do acionista, sócio, dirigente ou participante de outra espécie nos lucros, perceptivelmente para ampliar seu alcance nas mascaradas transações que pretende coibir ou desestimular, prevenindo hipótese que também pode ocorrer.

Outrossim, labora em erro interpretativo o entendimento que pretenda ver uma implícita exclusão da pessoa jurídica entre os beneficiários das disfarçadas distribuições de lucro, na explícitação feita no final do art. 253 do RIR/66, de que a incidência do imposto sobre a pessoa jurídica distribuidora dos lucros disfarçados não prejudica o imposto que couber à pessoa física beneficiada. Essa explícitação era necessária porque, em circunstâncias normais, não teriam repercussão tributária sobre a pessoa física beneficiária a alienação ou aquisição de bem ou direito, nem a auferição de sinal, depósito em garantia ou importância recebida para assegurar opção de aquisição de bem ou direito, nem, ainda, a obtenção de empréstimos concedidos pela pessoa jurídica. Entretanto, quando ocorrerem as situações previstas na lei para a tipificação de lucros disfarçadamente distribuídos, as mesmas operações mencionadas configurarão rendimentos tributáveis sobre a pessoa física beneficiária, nas quantias resultantes dos critérios de avaliação estabelecidos no art. 252 do Regulamento de 1966. Por outro lado, se beneficiária é outra pessoa jurídica, sobre ela não ocorrerá novo ônus tributário, em face da regra expressamente contemplada nos seguintes dispositivos do RIR/66:

"Art. 245. Serão excluídos do lucro real, para os efeitos de tributação:"

.....

"c) os lucros e dividendos sujeitos à tributação em poder de firmas ou sociedades que os distribuíram, observado o disposto no art. 246 (Decreto-lei nº 5.844, art. 43, § 2º, c, e Lei nº 3.470, art. 70);"

h.

.....

"Art. 246. Para os efeitos previstos na letra c do artigo anterior, quando as pessoas jurídicas distribuirem rendimentos já tributados como lucros de outras pessoas jurídicas, deverão fazê-lo separadamente dos que apurarem nas suas próprias atividades, ficando aqueles rendimentos, nesse caso, imunes à incidência de novo imposto, em poder de outras pessoas jurídicas que os receberem em virtude de novas distribuições (Lei nº 3.470, art. 70)".

Quer dizer que, sendo a pessoa jurídica beneficiária de lucros sujeitos à tributação na empresa que os distribuiu, ainda que disfarçadamente, ela os excluirá do lucro real para determinação do lucro tributável. Todavia, se por sua vez redistribuir a pessoas físicas esses lucros que disfarçadamente recebeu, essas pessoas físicas estão sujeitas ao ônus tributário mediante aplicação da tabela progressiva, por imposição expressa feita no art. 253; "in fine", embora, repita-se, em situação normal tais rendimentos não seriam alcançados pela tributação sobre a pessoa física beneficiada.

No entanto, sublinha a Recorrente, que na questionada operação não houve qualquer prejuízo para o Fisco porquanto o lucro apurado na venda das ações pela empresa vendedora teria sofrido a tributação normal do imposto de renda, à alíquota de 30%, uma vez que a receita foi devidamente contabilizada pela alienante. É preciso registrar claramente que essa assertiva constitui uma inverdade, eis que a vendedora PRATA declarou no exercício de 1973 o lucro tributável de apenas Cr\$ 2.101.448,82, seguido, no exercício fiscal de 1974, de um prejuízo de Cr\$ 3.347.778,72, conforme provam as declarações de rendimentos juntadas por cópia às fls. 20-v e 30-v do processo objeto do Recurso nº 78.900, interposto pela controladora PRATA. Confirma-se aí a denúncia feita pelos autuantes no termo de encerramento de que o vultoso lucro auferido pela PRATA na negociação das ações de sua controlada ALCISA para a outra controlada ASA foi totalmente absorvido com "Perdas de Câmbio" e "Juros e Comissões" referentes a empréstimos externos contraídos a partir de 1969 mas só registrados na contabilidade nos anos-base de 1972 e 1973, a maior parte ainda ao arrepio da legislação de regência (fl. 345).

No emaranhado dos negócios e no aventureirismo que freqüentemente os acompanham, pessoas neutras ou meros observadores muitas vezes que não conseguem compreender nem sequer imaginar os propósitos de esquisitas e complexas transações, mas que tem necessariamente objetivos lucrativos.

B.

Se a tributação de lucros disfarçadamente distribuídos fosse restringida às operações entre pessoa jurídica e pessoas físicas interessadas nos lucros daquela, a lei poderia ser burlada sem intransponíveis dificuldades através do encadeamento entre pessoas jurídicas de que participam as mesmas pessoas físicas.

Com invejável perspicácia, os autuantes registraram no termo de encerramento de diligências que, se era prejudicial à Recorrente o contrato firmado em 11/2/69 com sua coligada ALCISA, bastaria à "holding" PRATA na qualidade de controladora de ambas, determinar o cancelamento do mesmo ou alterá-lo na parte concernente às elevadas comissões aí estipuladas. E especificam os dois principais objetivos subjacentes na operação, sobre aos quais a Recorrente preferiu fazer silêncio tumular (fls. 343/44):

a) aumentar a participação acionária da "holding" PRATA sobre a ASA porque, com o produto da alienação superavaliada das ações da coligada ALCISA integralizou ações da Recorrente em montante de Cr\$ 22.100.000,00, liquidando débito pendente desde 31/12/71, e ficou ainda com um crédito de mais Cr\$ 25.061.263,52 para novas subscrições ou outros fins, em benefício principalmente do Sr. Eurico Pfisterer, detentor de 98,72% do capital da controladora PRATA;

e
b) sem qualquer entrada efetiva de numerário, habilitou-se para obter contra-partida dos recursos tributários do art. 34 da Lei nº 3.995/61 ou art. 18 da Lei nº 4.239, os quais, segundo a última redação dada pelo art. 18 da Lei nº 4.869/65, concedem à pessoa jurídica isenção de 50% do imposto de renda devido, para investimento em projetos agrícolas, industriais e de telecomunicações declarados pela SUDENE como de interesse para o desenvolvimento do Nordeste, desde que o contribuinte ou a empresa beneficiária da aplicação (no caso a Recorrente) correr, efetivamente, para o financiamento das inversões totais projetadas, com recursos próprios nunca inferiores a 1/3 do montante dos recursos aplicados ou investidos no processo.

Os mesmos fiscais autuantes com acuidade ainda vislumbraram, na manobra puramente escritural, possíveis efeitos altamente danosos para a Fazenda Federal, após o termo final da isenção do imposto de renda concedida à Recorrente até 1978. Lembram que, se então a Recorrente resolver incorporar a agora subsidiária ALCISA, a incorporação deverá ter por base o valor do patrimônio líquido da empresa incorporadora, ficando à conta de prejuízo amortizável o vultoso ágio com que se onerou na aquisição das ações da mesma (fl. 347). *h.*

As manipulações escriturais e financeiras ex-postas constituem demonstrações concretas de distribuições disfarçadas de lucros entre pessoas jurídicas coligadas e que a lei também quer coibir ou desestimular mediante tributação mais gravosa. Não causam nenhum benefício social.

Viu-se, concretamente, que improcede a opinião de BULHÕES PEDREIRA de que inaplicável seria a distribuição disfarçada de lucros a outra pessoa jurídica, simplesmente porque, se a aquisição é feita a preço notoriamente inferior ao de mercado, a pessoa jurídica adquirente pagaria o imposto após a hipotética revenda. E, inversamente, se a pessoa jurídica adquire o bem a preço notoriamente superior ao de mercado, a alienante estaria suportando o ônus tributário. Podem ser diversos os propósitos de fazer transações a valores notoriamente inferiores ou superiores aos preços de mercado, geralmente para beneficiar determinadas pessoas e fugir ao pagamento de tributos. Mas em hipótese nenhuma podem ser aceitos como legítimos, quando efetuadas as transações com participantes nos lucros. Depois, valor de mercado é o valor que no mercado é possível obter pelo bem. Assim sendo, reveste-se de justificada suspeição qualquer operação propositadamente feita a preço notoriamente inferior ou superior ao de mercado, ainda mais nas relações econômicas de fins lucrativos. Não se pode confundir transação dessa espécie com a necessidade admissível de uma pessoa jurídica ter que vender algum bem a preço insatisfatório ou até com prejuízo. Mesmo assim, certamente procurará obter o maior preço no mercado.

Semelhantemente, demonstram os inquinados Pareceres Normativos CST n°s 241/71 e 462/71, serem perfeitamente viáveis distribuições disfarçadas de lucros entre pessoas jurídicas. E só por isso foram mencionados pelos fiscais autuantes, já que a matéria tributada é diferente à destes autos.

No Parecer Normativo CST nº 241/71, orienta a SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL pela tributação, como lucros disfarçadamente distribuídos, dos empréstimos efetuados entre sociedades associadas, se a mutuante dispõe de lucros a distribuir e os empréstimos não atenderem aos requisitos estabelecidos para sua admissibilidade entre a pessoa jurídica mutuante e os interessados nos lucros. São situações concretas, em que a empresa "A" dispõe de lucros, mas, para evadir-se da incidência de 5% sobre os lucros distribuídos e também da incidência na fonte, canalisa à empresa associada "B" recursos equivalentes a seus direitos nos lucros, sob a forma de empréstimos, fugindo até de seu objeto social estranho às atividades bancárias. Caso real já foi julgado nesse sentido pela Colenda PRIMEIRA CÂMARA

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

deste CONSELHO DE CONTRIBUINTES, mantendo a tributação de ofício, conforme Acórdão n° 67.376, de 25/2/75, proferido no Recurso n° 77.690. E o entendimento do mencionado ato normativo foi integralmente confirmado no reexame da matéria provocado pela Federação das Indústrias do Rio Grande do Sul, através da homologação do Coordenador do Sistema de Tributação à Informação CST n° 624, de 30/11/73. Ressalte-se que, sobre essa espécie de distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas, a "holding" PRATA controladora da Recorrente, expressamente reconhece sua legitimidade no recurso por ela interposto, dizendo que "o Fisco, efetivamente, sairia prejudicado, pois uma sociedade poderia, de outra associada, retirar o seu lucro, através de simples endividamento contábil em conta-corrente, sem ônus ou consequência" e que "se tal lucro fosse real e formalmente retirado, seria tributado na empresa beneficiária" (fl. 429 do Processo nº 0710/51.227/75).

Com o Parecer Normativo CST n° 462/71, a SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL inclui na distribuição disfarçada de lucros, a parte excedente entre o valor atribuído e o valor contábil do patrimônio líquido da empresa incorporada, vedando a transferência de prejuízos desta para a incorporadora. Igualmente essa tributação a "holding" da Recorrente reconhece como legítima em seu aludido recurso, dizendo textualmente que aí "também haveria fraude ao Fisco, pois o prejuízo da incorporada iria compensar o lucro da incorporadora e, assim, o imposto a ser pago, pela última, seria diminuído ou mesmo eliminado" (fl. 429 do Processo nº 0710/51.227/75).

Muitas outras hipóteses podem empresas associadas maquinar para esconder lucros, criar ou fazer desaparecer prejuízos e forjar aumentos ou diminuições patrimoniais, em prejuízo do público investidor e do fisco, mas sempre em benefício das pessoas físicas que detém o controle econômico dessas empresas. Todas essas práticas são evidentemente irregulares, desrespeitando o princípio contábil da VERACIDADE.

Malgrado a Recorrente enfaticamente repise não lhe ser aplicável nenhum dos pareceres normativos mencionados a título ilustrativo pelos autuantes, invoca a seu favor julgados judiciais versando exatamente distribuição disfarçada de lucros mediante empréstimos entre empresas coligadas. E a jurisprudência que qualifica de torrencial refere-se a um único caso ocorrido com a Cia. Catarinense de Cimento Portland (Apelação Cível n° 31.440 do TFR e Agravo de Instrumento n° 58.693 do STF), fundamen

tando-se as respeitáveis sentenças no -, data vénia -, equívoco de interpretação de que o final do art. 253 do RIR/66 teria restringido implicitamente a incidência tributária às operações com pessoas físicas, apenas porque resguardou a tributação sobre as mesmas.

Alegou a Recorrente, ainda, que a operação não foi realizada por valor notoriamente superior ao de mercado, eis que se baseou em projeções do resultado operacional, para os anos de 1972 a 1981. Ora, valor de mercado, para ações, é o preço cotado nas Bolsas de Valores ou o preço pelo qual as mesmas são vendáveis no mercado e na época em que a inquinada transação foi realizada, não no futuro. O valor patrimonial era de Cr\$ 1,85 e as ações foram negociadas com a "holding" pelo preço unitário de Cr\$ 44,34, ou seja, ao valor de 24 vezes mais. A Recorrente não trouxe para o processo a cotação na Bolsa de Valores, apesar de feito manipulações para manter em alto nível a cotação das ações, conforme prova a conta de "Sustentação de Ações", existente na escrita da "holding" PRATA, em que esta no ano de 1971 se acusa credora, sobre a Recorrente, da vultosa quantia de Cr\$ 12.912.585,14 (fls. 349). Conforme ilustram os demonstrativos de fls. 423 a 430, o valor atribuído às ações da coligada ALCISA é manifestamente hipotético, apoiado em projeções futurológicas de possíveis vendas com base em supostas produções desejadas, a preços médios estimados e constantes e, igualmente, em estimativas de despesas e, consequentemente, em supostos lucros. Podem servir para programa de administração mas não para provar nem sequer invocar valor de mercado. Trata-se de avaliação estimada sobre lucratividade projetada para 10 anos futuros, conforme diz textualmente a própria Diretoria na proposta à fl. 437. Por isso, a invocada sociedade de auditoria literalmente ressalvou que não pode expressar, e não expressa, qualquer opinião sobre as informações gerais e relações intercompanhias, constantes na carta de fls. 432/34, a ela endereçada e na qual se contêm as projeções aludidas, limitando-se a certificar a correção da compilação das bases contábeis e dos cálculos (fl. 431). É óbvio que as conjecturas da Recorrente sobre supostos resultados para 10 anos futuros, muito longe estão de expressar qualquer valor de mercado.

Também não desfigura a infração tributária a circunstância de autoridades governamentais se disporem a colaborar no saneamento financeiro da companhia, como diz a Recorrente, atitude compreensível já que ao Governo interessa salvar o empreendimento industrial por sua inegável importância econo-

nômica e social. A carta de resposta do Banco do Brasil S.A., juntada por cópia sob fls. 520/23 revela, na realidade, uma total intervenção na empresa Recorrente, na conformidade dos entendimentos havidos entre as autoridades inter-ministeriais, exatamente para por fim ao descalabro administrativo que reinava. Garante-se o Banco do Brasil com a hipoteca em 1º grau de todo o conjunto industrial, a colhido pelo menor valor entre o de avaliação e o contábil, e exige como reforço da garantia, a caução de todas as ações da ASA com direito a voto, pretendentes à PRATA, e o subsidiário aval da PRATA e de todos os integrantes da Diretoria da ASA. Exige também que a ASA transfira ao Banco, em caráter irrevergível e irretratável, o direito de receber, junto à SUDENE e/ou Banco do Nordeste do Brasil, todos os recursos a que tiver direito, oriundos do art. 34 da Lei 3995/61 e do art. 18 da Lei nº 4.249/63. Outras condições ainda foram estabelecidas para a colaboração financeira do Banco do Brasil: ampla reformulação da ASA, através da criação de um Conselho de Administração e de uma Diretoria Executiva; redistribuição dos poderes de gestão e representação da empresa, de modo a evitar sua concentração nas mãos do Diretor-Presidente; transferência do Sr. Eurico Pfisterer da Diretoria Executiva para o Conselho de Administração; provimento dos 5 cargos da Diretoria Executiva por membros de reconhecida capacidade e independência; manutenção de auditoria externa independente. Estabelece, de fato, o prazo de 6 meses para conclusão da assinatura do contrato de transferência das (demais) ações da ALCISA para a ASA, mediante esquema de pagamento previsto em fluxo de caixa apresentado pelo Banco. Mas exige, paralelamente, a anulação do crédito de cerca de dois milhões de cruzeiros da PRATA junto à ASA, correspondente ao saldo da compra pela Recorrente do primeiro lote de ações da ALCISA (o que nega homologação à operação, ao contrário da assertiva da Recorrente, e sugere que o novo contrato fixará bases razoáveis para a aquisição das ações). Exige também o Banco a prévia ou concomitante assinatura do acordo de transferência de 30% do capital da PRATA para o grupo alemão GHH Overseas; e mais outras condições, básicas e gerais. Esses fatos confirmam também o acerto do prognóstico dos autuantes sobre o perigo do endividamento da Recorrente, feito na contestação à impugnação (fl. 460).

Do exposto, verifica-se que ocorreram os fatos geradores da disfarçada distribuição de lucros e que os fiscais aplicaram literalmente os arts. 251, 252 e 253 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400/66. Não fizeram analogia, nem extensão ou restrição à lei, no que concerne

aos lucros disfarçadamente distribuídos. Demonstra-ram plena capacidade técnica e visão segura sobre escusos interesses em jogo, merecendo reprovação a injusta depreciação que lhes fez a Recorrente em sua impugnação, imputando-lhes inclusive estreiteza de visão quanto fim social da própria atividade que exercem. A função social dos fiscais, embora possa parecer antipática e inconveniente para a Recorrente, defendeu sadiamente os superiores interesses do Erário Federal, da SUDENE e do próprio empreendimento que estava sendo usado pela administração para engendrar ilegais vantagens para a pessoa física detentora do controle do capital, em detrimento das conveniências sociais e econômicas da região nordestina".

Harry Conrado Schüler - Relator.

"Embora consideremos extraordinário e exaustivo o estudo levado a efeito pelo competente Conselheiro - Relator, como se pode aquilatar de seu brilhante voto, tendo em vista o minucioso estudo dos dados constantes dos 4 (quatro) Recursos Voluntários, que foram submetidos a apreciação deste Colegiado, e outros elementos por nós pessoalmente colhidos na SRF e em seus órgãos subordinados, a fim de avaliar as reais consequências econômicas da operação, apresentaremos, para enriquecer o julgado deste Tribunal Administrativo, algumas considerações de ordem econômica e também de ordem jurídica.

1 - CONSIDERAÇÕES DE ORDEM ECONÔMICA

1.1. - OBSERVAÇÕES PRELIMINARES

O Sr. EURICO PFISTERER e sua esposa D. BERENICE PFISTERER controlam um grupo de empresas, entre as quais, para a presente análise, se destacam:

1.1.1 - PRATA S.A. - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES

É a empresa "holding" do grupo, com sede no Rio de Janeiro. Seu capital social está assim composto:

NOME DO ACIONISTA	VALOR NOMINAL DAS AÇÕES (CR\$)	PARTICIPAÇÃO %
EURICO PFISTERER	2.566.666,00	86,00
BERENICE PFISTERER	358.500,00	12,00
OUTROS	74.834,00	2,00
TOTAL	3.000.000,00	100,00

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

1.1.2 - ALUMÍNIO S.A. - EXTRUSÃO E LAMINAÇÃO (ASA)

Foi criada em 3.04.67, para produzir artefatos de alumínio; é sediada em Igarassu (PE). Seu capital está assim dividido:

DISCRIMINAÇÃO	CAPITAL AUTORIZADO (CR\$)	CAPITAL INTEGRALIZADO - CR\$
-AÇÕES ORDINÁRIAS NO MINATIVAS (COM DIREITO A VOTO)	60.000.000,00	50.000.000,00
-AÇÕES PREFERENCIAIS NOMINATIVAS CLASSE "A" (ARTS. 34/18-SUDENE)	180.000.000,00	146.125.844,00
-AÇÕES PREFERENCIAIS NOMINATIVAS CLASSE "B" (SUBSCRIÇÃO PÚBLICA - ART. 14) ...	60.000.000,00	50.000.000,00
TOTAL.....	300.000.000,00	246.125.844,00

Quanto ao capital votante da ASA, acima quantificado pela integralização de Cr\$ 50.000.000,00, está assim dividido:

NOME DO ACIONISTA	VALOR NOMINAL DAS AÇÕES (CR\$)	PARTICIPAÇÃO %
-PRATA.....	49.950.000,00	99,90
-EURICO PFISTERER	12.000,00	0,02
-MAURÍCIO MEIRA DE VASCONCELOS	10.000,00	0,02
-OUTROS.....	28.000,00	0,06
TOTAL..	50.000.000,00	100,00

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

1.1.3 - ALUMÍNIO COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A. (ALCISA)

A ALCISA tem sede no Rio de Janeiro e a detenção de seu capital social até a venda de suas ações pela PRATA a ASA era o seguinte:

NOME DO ACIONISTA	VALOR NOMINAL DAS AÇÕES (CR\$)	PARTICIPAÇÃO %
PRATA	1.959.628,00	99,98
OUTROS	372,00	0,02
TOTAL ...	1.960.000,00	100,00

Atualmente, com parte das transferências já efetivadas se faz da seguinte forma:

NOME DO ACIONISTA	VALOR NOMINAL DAS AÇÕES (CR\$)	PARTICIPAÇÃO
- ALUMÍNIO S.A.-EX TRUSÃO E LAMINAÇÃO (ASA)	1.110.000,00	56,63
- PRATA S.A.	849.628,00	43,35
- OUTROS	372,00	0,02
TOTAL ...	1.960.000,00	100,00

Embora julguemos desnecessário ressaltar ainda mais a coligação das empresas do grupo. Entretanto, merece a maior atenção o fato de que a ASA É UMA EM PRESA DE CAPITAL ABERTO.

Feita a colocação das composições acionárias das empresas, iremos primeiramente, mostrar qual a origem do capital votante da ASA e, após, nos ataremos às operações realizadas entre Eurico Pfisterer - Prata - Asa - Alcisa.

1.2 - O CAPITAL DA ASA E A ORIGEM DOS SEUS RECURSOS

Para a integralização do capital próprio da ASA, condição indispensável à obtenção de recursos de incentivos fiscais do sistema 34/18, no montante do triplo daqueles recursos próprios (já que o projeto foi considerado, pela SUDENE, na Faixa "A" de Prioridade), o Sr. Eurico Pfisterer, através da PRATA, recorreu a financiamientos de origem externa, repassados pelo Banco do Estado da Guanabara - BEG,

ACÓRDÃO N° 103-02.628

no valor de US\$ 5,500,000.00, que somados a outros anteriormente investidos, no valor de US\$ 1,500,000.00 alcançam o montante de US\$ 7,000,000.00, que representam, praticamente, o capital votante da ASA.

Paralelamente, em virtude das dificuldades de captação de recursos do sistema 34/18, e para que se mantivesse viável a implantação do projeto, a própria ASA contraiu dívidas que ascendem a US\$ 31,400,000.00, em que aparece como maior credor, entre as instituições privadas de crédito, o Banco Denasa de Investimento (US\$ 6,000,000.00).

1.3 - OPERAÇÕES ENTRE EURICO PFISTERER - PRATA - ASA - ALCISA

A ASA, sociedade de capital aberto, cujo capital votante é controlado pela PRATA, que por sua vez é controlada pelo Sr. Eurico Pfisterer e sua esposa, contratou com a ALCISA, para que esta, com exclusividade, comercializasse os produtos da primeira.

Observando-se que, como a ALCISA, à época da transação, tinha também como maior acionista a PRATA S.A., que, como dissemos, é controlada pelo Sr. Eurico Pfisterer: conclui-se que o Sr. Eurico Pfisterer, em nome de uma sociedade anônima de capital aberto altamente incentivada por recursos do imposto de renda (triplo dos recursos do capital votante, inclusive do investido pelos acionistas com recursos de empréstimos externos, como já esclarecido), a ASA, firmou contrato de exclusividade de vendas com uma empresa de capital fechado da qual ele próprio era o maior interessado, a ALCISA. Nos termos desse instrumento contratual, datado de fevereiro de 1969, até as vendas realizadas pela própria ASA, diretamente, dariam lugar a comissões que beneficiariam a ALCISA.

Posteriormente, visando maiores benefícios o Sr. Eurico Pfisterer decidiu, uma vez que detinha indiretamente os capitais votantes da ASA e da ALCISA, que a ASA compraria da PRATA, também por ele controlada, as ações da ALCISA. O negócio foi aprovado por A.G.E. da ASA, de 27 de dezembro de 1972. Foram cumpridas, portanto, as formalidades legais da transação; para isso, aliás, não havia dificuldades, uma vez que os poderes do interessado, Sr. Eurico Pfisterer, frente às empresas do grupo, eram praticamente ilimitados.

Merce a maior atenção, todavia, o preço de compra das ações da ALCISA pela ASA: Cr\$ 86.900.000,00, o que representa um preço médio de Cr\$ 44,34 por ação, quando seu valor patrimonial era de Cr\$ 1,85 aproximadamente. Ou seja: um patrimônio

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

de Cr\$ 3.630.655,43 estava sendo comprado por Cr\$ 86.900.000,00, com um ágio de Cr\$ 83.269.344,57.

Alegou-se no recurso que, para se determinar o montante da transação em Cr\$ 86.900.000,00 foram levados em consideração os lucros futuros da ALCISA decorrentes do contrato de comercialização anteriormente referido, pelo prazo de 10 anos, quando, na realidade, em dezembro de 1972, faltavam apenas 06 anos e 02 meses para o término do prazo contratual inicialmente fixado.

Sendo de salientar-se, ainda, como fez o Conselheiro-Relator, que já, também no ano de 1969, a holding (PRATA) havia adquirido de sua subsidiária a ALCISA o controle acionário da autuada e ora recorrente - ASA - com outro ágio de Cr\$ 6.090.000,00, quando chegaram a ser negociadas inclusive 170.000 ações ainda não integralizadas.

Em resumo: o Sr. Eurico Pfisterer levou a ASA a contratar com a ALCISA a exclusividade de suas vendas e, em razão desse contrato, induziu a ASA a adquirir à PRATA as ações da ALCISA, com ágio de Cr\$ 83.269.344,57, ágio este que teria como única justificativa, a compra dos direitos contratuais anteriormente outorgados pela própria ASA, visto que a supervalia das ações de uma companhia distribuidora (comercialização) de um produto (que, como expressamente confessa a recorrente, enfrenta grande concorrência, em razão do elevado número de produtos acabados de alumínio) é sempre de reduzido ou insignificante valor.

Se atentarmos para o fato de que o Sr. Eurico Pfisterer e sua mulher, Berenice Pfisterer, detém 98% do capital social da PRATA, podemos concluir que igual percentagem do ágio a eles poderá ser atribuído, ou seja, Cr\$ 81.603.957,67. Desse total, deve ser diminuído o percentual, sobre o mesmo ágio, da participação de Eurico Pfisterer e PRATA no capital da ASA, já que, sob esse ângulo, o ágio representa uma perda. Essa participação representa 20,29% do capital da ASA ($X = \frac{49.962.000,00}{2.461.258,44}$), que aplicadas sobre o ágio resulta um valor de Cr\$ 16.895,350,01.

Por conseguinte, o ganho líquido do Sr. Eurico Pfisterer e sua esposa nas operações monta Cr\$ 64.708.607,66, provenientes em quase sua totalidade de recursos de incentivos fiscais, dado que a grande participação desses investimentos no capital da ASA não pertencente, nem à PRATA nem a seu controlador.

ACÓRDÃO N° 103-02.628

1.4 - CONSEQUÊNCIAS DAS OPERAÇÕES E ESTÁGIO DAS NEGOCIAÇÕES QUANDO DA AUTUAÇÃO

Como se viu anteriormente, a PRATA se endividou (US\$ 5.500.000,00), para a integralização do capital próprio da ASA, necessário à liberação dos recursos de incentivos fiscais do sistema 34/18. Com ágio auferido nas operações descritas anteriormente, no valor de Cr\$ 83.269.344,57, não só a PRATA pode quitar suas dívidas contraídas para a subscrição do capital da ASA, como também se capitalizará para outras integralizações de capital, indispensáveis para que a ASA continue a receber recursos de incentivos fiscais, agora por parte do FINOR (Dec-lei nº 1376/74). Portanto, a ASA, ou mais precisamente a SUDENE, está custeando os investimentos do Sr. Eurico Pfisterer e sua esposa através da PRATA. O Sr. Eurico Pfisterer tem o controle do capital votante da ASA sem que para isso, praticamente, tenha feito qualquer desembolso de capital próprio, logrando com suas hábeis manobras, pelo contrário, ainda auferir de maneira indireta fabulosos lucros.

Do total de 1.959.628 ações da ALCISA que seriam transferidas pela PRATA para a ASA, 1.110.000 já foram efetivamente vendidas, de acordo com contratos datados de 28/12/72 e 31/12/73 (por Cr\$ 47.161.263,52, os quais motivaram a presente autuação dado que só foi tributada nos autos a parte efetivada da operação) resta, portanto, transferir 849.628 ações (43,35% do total), para que a ALCISA passe integralmente para o controle da ASA. Talvez o Sr. Eurico Pfisterer esteja aguardando que novo recurso do Sistema 34/18 e do FINOR sejam alocados na ASA, e, assim, existindo disponibilidade, possa ser adquirido o lote das ações restantes. A possibilidade de que isso se efetive é, aliás, muito grande, visto que, em 10 de junho de 1975, foi proposto ao Conselho Deliberativo da SUDENE, pelo Sr. Superintendente desse órgão, a continuidade da classificação do projeto da ASA na "Faixa "A" de Prioridade", apto, portanto, a manter-se como beneficiário de recursos de incentivos fiscais na proporção 3 X 1 (o triplo de incentivos em relação ao capital próprio).

Finalmente como ressaltou o Relator, por um lado, em face dos prejuízos já existentes e das parcelas levadas aos custos, no mesmo exercício da operação, a vendedora (PRATA) praticamente conseguiu absorver todo o lucro da operação, e no ano seguinte voltou a acumular prejuízos fiscais, no montante de Cr\$ 3.347.778,72; e, por outro, a integralização de ações da recorrente (ASA), no montante de Cr\$ 22.100.000,00, pela sua controladora (PRATA) foram

ACÓRDÃO N° 103-02.628

apenas formais, pois o dinheiro de que a recorrente necessita, além de não haver ingressado em seus cofres, ainda deu quitação como se entrado houvesse, visto que, com a operação desapareceu para todo o sempre a possibilidade de recebê-lo, em face da extinção (insubsistência) dos créditos de igual valor que figuravam em seu ativo.

2- CONSIDERAÇÕES DE ORDEM JURÍDICA

Demonstrado, de forma cabal, o lucro auferido pela PRATA na venda à ASA, das ações da ALCISA, cabe situar os aspectos tributários que envolvem o ágio pago pela ASA em decorrência da operação.

Lembrando estarem presentes, de maneira irretrógrada, os pressupostos materiais ou de fato indicados no art. 251, alínea "a", para o nascimento da obrigação tributária, que consistirá no pagamento do imposto à alíquota prevista no artigo 253, tendo como base de cálculo os valores encontrados segundo o artigo 252, tudo do Regulamento de regência (R.I.R., aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 1966), cabe, inicialmente, lembrar a lição insuspeita de Amilcar de Araújo Falcão, o qual declara que:

"Quando a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo, considera esse fato em sua consistência econômica e o toma como índice de capacidade contributiva. A referência é feita, sempre, à relação econômica. Motivos de conveniência, de utilidade, o interesse de dar maior concisão e simplicidade ao texto levam o legislador, quando for o caso, a reportar-se à fórmula léxica através da qual aquela relação econômica vem sempre traduzida em direito. Trata-se, porém, de uma fórmula elíptica, empregada brevitatis ou utilitatis causa.

O que interessa ao direito tributário é a relação econômica. Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim em direito civil, interessam os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para a sua constituição ou formação. A conformação externa de ato, pois, é que importa particularmente. Ao direito tributário só diz respeito a relação econômica a que esse ato deu lugar exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a

17.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa" (Amilcar A. Falcão, Interpretação e Integração da Lei Tributária, in R.D.A. 40/32).

Dito isto, em face do extenso voto do Conselheiro-Relator, limitar-nos-emos a transcrever parte da fundamentação por nós expandida, quando do julgamento do Recurso n° 78.606 (Acórdão n° 111-00.446, de 25/2/76, aprovado por unanimidade de votos), ou seja, o declarado nos itens 27 a 43 do nosso voto, nestes termos:

"27. Com todo o respeito que nos merecem não só a recorrente, como também o escritório dos ilustres patronos que a representam, data venia, entendemos que para evadir-se da exigência constante dos autos, elaboraram uma construção interpretativa que não encontra suporte, nem nas disposições expressas do texto, nem mesmo na realidade dos fatos.

28. Com efeito, quando a lei declara

"não serem dedutíveis os royalties pagos a SÓCIOS ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes" (nossa o destaque)

ela alcançou qualquer espécie dos participantes nos lucros das sociedades, sejam eles, quotistas, comanditados, comanditários, de capital, de indústria, acionistas ou qualquer outro.

29. A lei nominou o gênero (SÓCIO) e não quer de suas espécies, citando o gênero, para alcançar todo tipo de sócios, sem dúvida, utilizou-se o legislador melhor técnica legislativa, ou será que o ACIONISTA não é sócio, isto é, não participa dos resultados positivos e negativos da sociedade, como quer fazer entender o signatário das peças impugnatória e recursória, que por sinal faz parte do mesmo escritório a que pertence o procurador, no Brasil, do grupo estrangeiro (...) (fls. 129) a qual controla a empresa beneficiária dos "royalties", quando escreve:

"Por fim, é mister registrar que o art. 174, c, invocado pela decisão recorrida refere-se a pagamento feito a sócio da pessoa jurídica, enquanto a beneficiária dos royalties em tela é ACIONISTA da RECORRENTE, pois esta é sociedade anônima (sic). *A.*

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

30. O fato de a legislação empregar em diversas passagens, ao lado da palavra sócio, o termo acionista, ao contrário do que alega a recorrente, trata-se de forma exclusivamente exemplificativa e não taxativa. O sócio da sociedade anônima denomina-se acionista, portanto, poderia a legislação ter alcance restrito se fizesse referência a uma das espécies do gênero, mas não ao mencionar a categoria geral, como foi o caso.

31. Por outro lado, e ainda para reforçar o nosso entendimento, qual seria a eventual ratio essendi de considerar indevidável o pagamento de royalties feito a uma categoria de sócios e permiti-la a outros, quando sabemos que é nas nossas sociedades anônimas, que, sob um manto de aparente anonimato, se praticam as maiores discriminações. Se a legislação de referência dispusesse como pretendem fazer acreditar os patronos da recorrente, seria uma aberração. Todavia, como a lei assim não estabeleceu, ao intérprete e aplicador da lei é vedado fazer distinções onde esta não as fez (Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus). Portanto, não houve, por parte da Fiscalização, qualquer interpretação extensiva nem muito menos analógica, como alega a defesa.

32. Outra premissa apresentada pela recorrente para justificar o seu não enquadramento na vedação estipulada no dispositivo comentado, seria a de que, quando a Lei nº 4.506, de 1964, nos seus artigos 71, parágrafo único, alínea "d" e artigo 72, fala em sócio, está-se a referir, segundo JOSE LUIZ BULHÕES PEDREIRA, exclusivamente, a sócios pessoas físicas, visto que as vantagens que a distribuição disfarçada de lucros proporciona ao sócio, só serem eficazes quanto a pessoas físicas, por não serem tributáveis nas jurídicas, ou então que pessoas jurídicas não teriam parentes ou dependentes.

33. A premissa evidentemente é falsa. Os autores que assim escreveram, geralmente, o fizeram em pareceres que lhes foram solicitados por empresas autuadas, como pudemos constatar em Ruy Barbosa Nogueira, Ives Gandra da Silva Martins, Paulo Roberto Cabral Nogueira: os demais como é o caso de JOSE LUIS BULHÕES PEDREIRA, ou partem de premissa falsa, ou S.M.J., não justificam devidamente a sua conclusão, como é o caso de ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA. Isto o demonstra a melhor doutrina, como é o caso do Professor FÁBIO FANUCCHI, que em estudo

11.

SERVICIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78
ACÓRDÃO N° 103-02.628

publicado na Resenha Tributária - Seção Comentário - declara NÃO SER VERDADEIRA

"a tese extrema de JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, de que não se possa verificar o fato gerador do imposto ... no caso de relação entre pessoas jurídicas",

acrescentando que não são

"Precisas as suas conclusões porque, embora, como diz, em transações entre pessoas jurídicas e evasão que ocorre em uma, determinará a tributação em outra, é preciso considerar que entre elas há possibilidade de existirem lucros e prejuízos numa e noutra pessoa jurídica, que podem se compensar com a prática de atos como os descritos de distribuição disfarçada de lucros, o que determinaria a evasão visada impedir pelo legislador. Nessa ordem de ideias, pode-se formular um exemplo: uma pessoa jurídica de alta rentabilidade tem por acionista outra que possui prejuízos a compensar, advindos de exercícios anteriores. A primeira empresa tem perspectiva a realização de altos lucros pela venda de um bem ou direito. Em vez de realizar o negócio diretamente, aumentando os seus lucros, transfere o bem ou direito para a segunda pessoa jurídica, sua acionista e coligada. Com a providência, já se vê, a primeira empresa não realiza lucros na operação realizada por valor notoriamente inferior ao de mercado e a segunda realiza lucros pela venda imediata do bem ou direito por valor bem superior ao de aquisição, compensando prejuízos que estariam perdidos na consideração de atenuante do imposto sobre os lucros, por decorrência de mais de três exercícios financeiros desde a verificação daqueles prejuízos, conforme estipula a legislação do imposto de renda".

34. A igual conclusão chega categoricamente o praticado Professor RUBENS GOMES DE SOUZA, quando no seu livro PARECERES n° 1 - IMPOSTO DE RENDA, escreve:

"6/1.6 - Pretendeu-se que a distribuição disfarçada só se configura quando o beneficiário seja pessoa física. Os argumentos, tirados da própria lei não me parecem convincentes: tanto a referência a sócios "ou seus parentes ou dependentes", como a menção de que o imposto cobrado da sociedade é "sem prejuízo do que couber à pessoa física beneficiada" (supra: 6/1.1 e 6/1.4.), obviamente comportam a ressalva implícita "quando aplicável." Tão pouco é certo que as vantagens, que a distri-

ACÓRDÃO N° 103-02.628

buição disfarçada proporcionada ao sócio, só sejam eficazes quanto a pessoas físicas, por não serem, em qualquer caso, tributáveis nas jurídicas: basta pensar numa sociedade que transfira a outra a realização de um lucro potencial que esta utiliza para compensar prejuízos".

35. Aqueles que concluem que o dispositivo somente alcança os sócios - pessoas físicas - se apoiam em JOSE LUIZ BULHÕES PEDREIRA, não em razão da fundamehtação este autor desenvolve, mas porque sendo ele o encarregado de apresentar o esboço do que seria o Anteprojeto da lei do Imposto sobre a Renda, sua interpretação traduziria o espírito da voluntas pré-legislatoris.

36. Tal, todavia, não ocorre, pois o Anteprojeto apresentado pelo citado autor

"foi submetido a críticas de várias autoridades e agentes fiscais do imposto de renda do Ministério da Fazenda"

e a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda não deu a conhecimento o Anteprojeto que o referido advogado apresentou, como se lê na "APRESENTAÇÃO" do volume nº 3, publicado pela F.G.V. e C.R.M.F., mas sim

"uma versão do Anteprojeto Bulhões Pedreira,..."

Por outro lado, ressalte-se ainda que, da referida Comissão participava, como um dos elementos de maior projeção, o eminente jurista, Professor RUBENS GOMES DE SOUZA, que como destacamos no item 34, com toda sua autoridade, enfaticamente, declara que tal entendimento, não passa de uma pretenção, cujos argumentos não lhe parecem convincentes e o fato de a lei fazer referência a parentes ou dependentes dos sócios ou dirigentes

"obviamente comportam a ressalva implícita "QUANDO APLICÁVEL" (nossa destaque).

37. A autoridade do Dr. Bulhões Pedreira, no caso, torna-se ainda mais fluída, quando se sabe que a origem do estabelecido no art. 251, letras "a" e "b" do RIR/66 não foi o aludido Anteprojeto apresentado pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, como o reconhecem os Drs. ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA em sua conhecida obra "Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda", e BRÂNDÃO MACHADO em seu artigo publicado na obra "Estudos Tributários, Ed. Res. Tributária, S.P., pág. 177, quando escreve:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78
ACÓRDÃO N° 103-02.628

"25. A introdução do instituto (refere-se o autor à distribuição disfarçada de lucros de que cuida o art. 251 do RIR/66, nosso esclarecimento) no direito tributário brasileiro, como se percebe, não tomou por modelo o que já havia sido feito em outros sistemas jurídicos, resultou da combinação de elementos heterogêneos, uns sugeridos pelas concepções que presidiram à elaboração do Anteprojeto do Código do Imposto de Renda, outros recolhidos da jurisprudência administrativa ou de normas de direito positivo anterior. Do primeiro grupo são as regras dos itens IV, VI, VIII a XII, do art. 72, da lei; a regra do item VII é reprodução modificada de norma inscrita na Lei nº 4.154, de 28/11/62; as demais foram inspiradas na jurisprudência, até mesmo a hipótese do item I, que, a despeito de ser a mais frequente no direito estrangeiro, era pouco versada em nossos tribunais, pela circunstância de que, à falta do texto normativo, poucos foram os litígios suscitados pela fiscalização do tributo, entre nós sempre muito apegada à letra dos regulamentos".

38. Exemplos de distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas, antes e após a Lei nº 4.506, de 1964, os que militam no 1º Conselho de Contribuintes conhecem abundantemente. Só a título exemplificativo citaremos dois casos:

No primeiro, os acionistas da empresa "A" eram simultaneamente os quotistas da empresa "B", e a distribuição disfarçada se verificou através de um contrato de prestação de serviços assinado entre "A" e "B". "B" mensalmente recebia a importância estipulada, sem prestar qualquer serviço e aproximadamente 86% de sua receita era consumida no pagamento de honorários aos diretores que simultaneamente eram quotistas de "B" e acionistas de "A".

No segundo caso a empresa "C" que tinha como acionista majoritária uma sociedade do exterior, importou com financiamento de sua acionista no exterior, sem cobertura cambial, determinado equipamento, logo após, resolveu aumentar seu capital tendo o grupo estrangeiro integralizado seu capital com a entrega das máquinas importadas e avaliadas, na forma prevista no art. 5º do Decreto-lei nº 2.627/40, por quase o dobro do que constava na licença de importação. Exemplos desta natureza levaram o Senhor Ministro da Fazenda, inclusive a reformar algumas decisões do 1º Conselho de Contribuintes.

39. Portanto, a razão está com a autoridade julgadora a quo e com a doutrina a que se filiam os Pro-

ACÓRDÃO N° 103-02.628

fessores FÁBIO FANUCCHI e RUBENS DE SOUZA.

40. Respondendo a consulta que lhe foi dirigida pela FIRGS (Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul), a Administração Superior Tributária, em 30/11/73, mediante ofício que capeava cópia da Informação - CST n° 624, daquele ano declarou que o art. 251 tanto alcança sócios, pessoas físicas como jurídicas, ratificando assim a orientação normativa estabelecida no Parecer Normativo n° 241, de 1971. Na aludida informação foi consignado:

"4. Pretende a consulente que as pessoas jurídicas estejam excluídas da enumeração do artigo 251, letra "a", justamente porque usa a lei as expressões "ou aos respectivos parentes ou dependentes" (art. 251, letra "a") e "a pessoa física beneficiada" (art. 253). Note-se entretanto, que a existência de parentes ou dependentes não representa requisito ou tributo das pessoas citadas. Há, isto sim, ampliação do grupo das que poderão sofrer tributação, na ocorrência da situação prevista na lei. Se assim não fosse, a propria pessoa física que não tivesse parentes ou dependentes, estaria liberada da tributação referida (grifamos)

5. Também a restrição feita às pessoas físicas pelo artigo 253, supracitado, deve ser acolhido pelo fato de que só a elas cabe o esclarecimento, pois, quanto às pessoas jurídicas, a situação se encontra definida no artigo 245, do RIR: é a de não incidência sob as condições do artigo 246, § 1º, do mesmo Regulamento".

41. Este Conselho, em decisões unânimes, também tem concluído de forma semelhante, como se observa, entre outros, do Acórdão n° 67.376, de 25/2/75, ao esclarecer:

"Este dispositivo legal se dirige indistintamente às pessoas físicas e jurídicas, pois, como é sabido, tanto as primeiras como as últimas podem contrair empréstimos ou participar nos lucros de uma pessoa jurídica. É óbvio que quando a lei fala em parentes ou dependentes está se referindo às pessoas físicas, mas isto, de forma alguma exclui às pessoas jurídicas sócios ou acionistas da empres tadora. Se a lei não se referisse aos sócios, ou acionistas, quando esses fossem pessoas físicas a tributação não alcançaria ou seus con juges e dependente. Daí o acerto da redação

usada na letra "a" do artigo 251 do citado R.I.R. foi ela rigorosamente taxativa, designando, em linguagem clara e precisa, as pessoas e causas alvejadas pelo tributo e determinando a causa do fato gerador.

O mesmo entendimento não comporta o artigo 253, mencionado na decisão judicial trazido à colação. É que dito dispositivo legal se refere expressamente às pessoas físicas beneficiadas, deixando, portanto, de incluir as pessoas jurídicas, porque os lucros tributados em uma pessoa jurídica não são tributados na outra empresa participante nos lucros da pessoa jurídica distribuidora do rendimento, face ao disposto na letra "c" do artigo 245 do vigente R.I.R. aprovado pelo Decreto nº 58.400/66. Destina-se ele ao lançamento na pessoa física beneficiada em decorrência de lançamento efetuado contra a pessoa jurídica que concedeu o empréstimo".

42. A nosso ver, é precipitada a inferência de que da circunstância de parentes e dependentes estarem em relação a pessoas físicas: todos os acionistas, sócios, dirigentes ou participantes nos lucros disfarçadamente distribuídos, devem ser também pessoas naturais. A lei adicionou os parentes e dependentes do acionista, sócio, dirigente ou participante de outra espécie nos lucros, perceptivelmente para ampliar seu alcance nas mascaradas transações que pretende coibir ou desestimular, prevenindo hipótese que também pode ocorrer.

43. Outrossim, labora em erro interpretativo o entendimento que pretenda ver uma implícita exclusão da pessoa jurídica entre os beneficiários das disfarçadas distribuições de lucros, na explicitação feita no final do art. 253 do RIR/66, de que a incidência do imposto sobre a pessoa jurídica distribuidora dos lucros disfarçados não prejudica o imposto que couber à pessoa física beneficiada. Essa explicitação era necessária porque, em circunstâncias normais, não teriam repercussão tributária sobre a pessoa física beneficiária a alienação ou aquisição de bem ou direito, a auferição de sinal, depósito em garantia ou importância recebida para assegurar opção de aquisição de bem ou direito, nem, ainda, a obtenção de empréstimos concedidos pela pessoa jurídica. Entretanto, quando ocorrerem as situações previstas na lei para a tipificação de lucros disfarçadamente distribuídos, as mesmas operações mencionadas configurarão também rendimentos tributáveis para a pessoa física beneficiária, nas quantias resultantes dos critérios de avaliação estabelecidos no art. 252 do mesmo Regulamento de 1966".

9.

ACÓRDÃO N° 103-02.628

Ante o exposto, constata-se que a operação principal que deu origem ao presente litígio se caracteriza como uma evidente distribuição disfarçada de lucros, por esse motivo acompanhamos o voto do ilustre Relator, negando provimento ao recurso nesta parte".

Amador Outerelo Fernández - Relator

Ajustados os valores e dados numéricos constantes dos dois votos transcritos aos que estes autos contêm, são inteiramente válidas e atuais as conclusões a que chegaram seus autores, as quais, por isso mesmo, subscrevo na íntegra.

Com efeito, quem quiser e puder examinar o problema com isenção de ânimo, deve, antes de mais nada, prevenir-se contra o que parece ter fácil resposta na lei, e curar de compreender e apreender a sistemática encontrada na legislação do imposto de renda com o objetivo de extrair a sua verdade.

Entretanto, algumas das melhores cabeças têm-se impressionado com o simples confronto do "caput" do artigo 233 com o artigo 235 do RIR/75.

É evidente que os vocábulos acionista, sócio e participante nos lucros de pessoa jurídica são comumente utilizados para significar pessoas físicas ou jurídicas, indistintamente. Por outro lado, dirigente expressará, invariavelmente, pessoa física. De igual modo, parentes ou dependentes, que só o podem ser de pessoas físicas. Não obstante, conhecem-se pronunciamentos no sentido de que as expressões ou aos respectivos parentes ou dependentes alia-das à ressalva do artigo 234, in fine, do RIR/75, só podem conduzir ao entendimento de que as pessoas enumeradas na alínea "a" do artigo 233 (RIR/75), no contexto em que estão referidas, serão unicamente pessoas físicas.

É aqui que estão a recomendar-se cautelas com o que parece ter fácil resposta na lei. A facilidade a que aludo de tomarem-se, isoladamente, um ou dois dispositivos sem se atentar para o sistema em que estão inseridos.

Se não vejamos: 

SERVÍCIO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO N° 0480/11.491/78

ACÓRDÃO N° 103-02.628

Em primeiro lugar, nos casos das alíneas c i j k e l do artigo 233 do RIR/75 os eventuais beneficiários dos lucros disfarçadamente distribuídos não são expressamente nominados. Em alguns casos, pelo menos, nada autoriza a concluir que não possam ser pessoas jurídicas, dada a natureza das operações previstas.

Em segundo lugar (e principalmente), a razão de ser da ressalva do artigo 235 do RIR/75, assenta em razões bem diferentes do que alguns pretendem, dentre os quais a recorrente.

Com efeito, a lei conceituou como lucros ou vantagens patrimoniais e financeiras que arrolou, a partir de uma construção intelectual elaborada em cima de ficções e presunções legais. Resultaram lucros ex vi legis, porém, correspondendo a benefícios que, em muitos casos, não fora o comando legal, poderiam ser considerados mais-valias patrimoniais e, como tais, não tributados nas pessoas físicas. Por isso mesmo, e porque correspondem a "lucros" que independem de participação societária, sentiu o legislador necessidade de explicitar a matéria, quanto às pessoas físicas.

Situação totalmente diversa quanto às pessoas jurídicas.

Em relação a estas, face às regras próprias de tributação a que estão sujeitas, conforme foi amplamente demonstrado no voto de HARRY CONRADO SCHÜLER, acima transcrito, os lucros de que sejam beneficiárias, tendo sido tributados nas pessoas jurídicas que os distribuiram, serão excluídos do lucro real para determinação do lucro tributável. Essa sistemática, que estava consubstanciada nos artigos 245, c, e 246 do RIR/66, e está repetida nos artigos 223, c, e 224 do RIR/75, tem por base legal o Decreto-lei nº 5844/43 e a Lei nº 3.470/58, não havendo necessidade, portanto, de que a lei básica do Capítulo que trata da distribuição disfarçada de lucros (Lei nº 4.506/64), cuidasse expressamente do assunto, sob pena de redundância.

A falta de atenção a este fato é que está na origem da relevância que se tem atribuído à parte final do "caput" do

artigo 235 do RIR/75.

Em vista do exposto, nego provimento ao recurso.

Brasília-DF, em 26 de julho de 1979

URGEL PEREIRA LOPES