



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AJMS

Sessão de 07 de novembro de 1983.

ACORDÃO Nº 105-0.489

Recurso nº : 86.648 - IRPJ - EX: DE 1979

Recorrente : PIRAN, SILVA & CIA. LTDA.

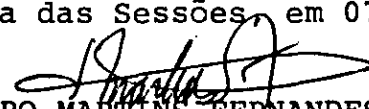
Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM OSASCO - SP

NULIDADE - Auto de Infração - Erro na Identificação do Sujeito Passivo - No regime do Decreto-lei nº 1.598/77, o lucro disfarçadamente distribuído será tributado como rendimento da pessoa física beneficiária, na cédula "H", em qualquer das hipóteses contempladas no art. 60 desse diploma legal, a qual responderá também pelo imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica. Por conseguinte, o auto de infração lavrado contra a pessoa jurídica que distribuiu os lucros disfarçadamente é nulo de pleno direito, por erro na identificação do sujeito passivo da obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PIRAN, SILVA & CIA. LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DECLARAR a nulidade do auto de infração, em virtude de erro na identificação do sujeito passivo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES

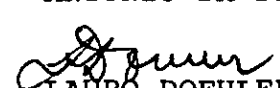
-

PRESIDENTE


ANTONIO DA SILVA CABRAL

-

RELATOR


VISTO EM LAURO DOEHLER
SESSÃO DE: 10 NOV 1983

-

PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Hugo Teixeira do Nascimento e Oswaldo Sant'Anna. Ausente o Conselheiro Marinho Mendes Domenici. Presente o patrono da recorrente o advogado Antonio Carlos Fini - OAB/SP 22.332. *AF*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0882/051.317/81-29

RECURSO Nº: 86.648

ACÓRDÃO Nº: 105-0.489

RECORRENTE Nº: PIRAN, SILVA E CIA. LTDA.

R E L A T Ó R I O

PIRAN, SILVA & CIA. LTDA., inscrita no C.G.C. do Ministério da Fazenda sob o nº 45.582.897/0001-47, com sede na Rodovia Régis Bittencourt, Km. 31, em Itapepecerica da Serra, no Estado de São Paulo, não se conformando com a decisão do Delegado da Receita Federal em Osasco, que confirmou a infração apontada pela fiscalização, recorre a este Colegiado a fim de obter a reforma da mesma.

Contra a empresa foi lavrado auto de infração, de fls. 237, nos seguintes termos:

"DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS, do ano-base de 1978, presumida, pela alienação de bens de seu ativo (Prédio e Terreno), a pessoa ligada (sócios - em partes iguais e comuns), por valor notoriamente inferior ao de mercado (alienado aos três sócios, pelo valor de Cr\$ 1.637.652,62, em 14/05/78, e destes para o Sr. David Abraham e Amalia Lea Liberman Abraham, por Cr\$ 10.000.000,00, em 31/05/78), conforme documentos às fls. 222 a 228 e "Termo de Verificação e Esclarecimento nº 3", desta data, que ficam fazendo parte integrante deste auto.

Infração aos artigos: 60, "I", combinado com a letra "a" do parágrafo 3º deste - 62, "I", do Decreto nº 1.598, de 26/12/77." *JM*

A empresa apresentou a impugnação de fls. 239 e seguintes, alegando a preliminar de nulidade do auto de infração, por lhe faltar objeto, uma vez que a entrega desse imóvel aos sócios foi a título de mera devolução de capital. Não ocorreu, portanto, qualquer alienação de imóvel. Cita, nesse sentido, jurisprudência deste Conselho e do TFR.

Quanto ao mérito, parte do fato de o fiscal autuante ter visto distribuição disfarçada de lucros na circunstância de um imóvel ser transferido para o patrimônio dos sócios por Cr\$ 1.637.652,62, que era o valor contábil do bem, e estes o terem alienado por Cr\$ 10.000.000,00. Trata-se de presunção sem nenhum fundamento, conforme tenta provar.

Assim, alega a autuada que, dividindo-se o preço da ação em pagamento (Cr\$ 1.637.657,62) pelos metros quadrados do terreno (77.977,00 m²), resulta Cr\$ 22,44 por m². Ora, cotejando-se as transações de imóveis na região de Itapeacerica da Serra, na mesma época e com características semelhantes ao imóvel em questão, verifica-se que a transação realizada entre a sociedade e os sócios registrou um valor consentâneo com o valor de mercado, de vez que a média aritmética das vendas realizadas na ocasião atingia a quantia de Cr\$ 13,95 por metro quadrado.

A impugnante sintetiza seu pensamento, dizendo:

"Não importa, assim, que o valor da venda a terceiros, efetuada pelos ex-sócios da empresa, tenha sido superior ao valor de aquisição do imóvel, de vez que o mesmo foi transferido aos sócios, anteriormente, por valor consentâneo com o vigente no mercado imobiliário da região." (fls. 244).

Acrescenta que, segundo a lei, valor de mercado "é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado" (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, § 4º). Esclarecendo essa norma, o Parecer Normativo CST nº 69/77 considera como preço de mercado, tratando-se de imóveis, aquele

que seria alcançado em alienação À VISTA, levando-se em conta o seu estado físico, localização, desgaste e outros aspectos pertinentes. Ora, no caso em debate a transação foi efetuada A PRAZO (40 meses). Não há como comparar o valor dessa venda com o valor pelo qual o imóvel foi adquirido pelos sócios. A seguir, elaborou um demonstrativo para provar que, se dividirmos os Cr\$10.000.000,00 pelos quarenta meses do contrato, e aplicarmos sobre eles a sistemática da deflação com base nas ORTN veremos que não houve realmente alienação por valor notoriamente inferior ao de mercado por ocasião da restituição de capital.

Na informação Fiscal, de fls. 282/284, o autuante alegou, em síntese, que, ainda que os sócios tivessem a intenção de liquidar os bens da sociedade para extingui-la, a extinção não havia se processado, permanecendo a empresa em liquidação à data dos fatos. E acrescentou: "Ora, a passagem do imóvel pelo valor contábil de Cr\$ 1.637.652,62 do patrimônio da empresa para o patrimônio dos sócios ocorreu no dia 14/05/78, e dos sócios para terceiros em 30/05/78, já então pelo valor de Cr\$ 10.000.000,00, ou seja, o preço da aquisição correspondeu a 16,376% do preço que os mesmos apuraram no mercado 16 dias depois, compreendidos nesses 16 dias todo o período de tratativas que normalmente antecede à lavratura de uma escritura, ou seja, 16 dias após, o mesmo bem foi vendido por um preço 6,106 vezes o valor de aquisição, caracterizando-se assim como notoriamente inferior ao de mercado o valor da primeira transação, realizada em flagrante benefício dos sócios".

Ainda no entender do fiscal autuante: "... a alegada extinção da empresa, não a exoneraria da tributação dos ganhos de capital quando da liquidação, e mesmo que fosse esse o caso deveria haver tributação pela diferença entre valor contábil e o valor real objeto de liquidação". (fls. 283)

O Delegado da Receita Federal não atendeu às razões da impugnação, em primeiro lugar porque a autuada não provou que já estivesse extinta na data da transferência do imóvel aos sócios. 



Em segundo lugar porque o argumento baseado nas vendas efetuadas na mesma região não merece acolhida, uma vez que os docs. nºs 10 e 11 demonstram que as transações invocadas pela empresa foram feitas com imóveis situados a mais de 20 km do local do bem alienado, no Município de Juquitiba. Rejeita o Delegado o outro argumento da impugnante baseado no imposto predial e territorial, pois o valor atribuído ao imóvel para fins deste imposto é sabidamente aleatório e normalmente inferior ao valor de mercado.

O Delegado foi sensível, no entanto, ao argumentode que o fiscal estava comparando o valor da dação em pagamento, que era um valor contábil, com o valor da alienação dos sócios para terceiros, que era o valor do bem vendido a prazo. Para chegar ao valor de venda, a autoridade julgadora procedeu do seguinte modo: "... o valor das prestações foram convertidas em quantidades de ORTN's, observados os meses em que as prestações foram pagas, e tais quantidades de ORTN's (40 meses) foram transformadas em cruzeiros à época da transferência (maio de 1978) conforme demonstrativo anexo, o que resultou no valor de Cr\$ 5.613.295,29. Como o valor da alienação do imóvel aos sócios foi de Cr\$ 1.637.652,62, o valor a ser considerado como distribuição disfarçada de lucro será de Cr\$ 3.975.642,67". Assim, determinou que o valor da parcela sujeita à tributação fosse reduzido de Cr\$ 4.386.699,33, mantendo a exigência em relação ao saldo remanescente. Recorreu de ofício ao Superintendente Regional da Receita Federal em São Paulo.

No recurso voluntário, de fls. 294/305, contra decisão do Delegado, a empresa torna a repisar no argumento de que a passagem do imóvel da propriedade da empresa para a dos sócios foi devida a mera devolução de capital, não ocorrendo alienação, o que é confirmado por acórdãos do Conselho de Contribuintes e do TFR. Tece várias considerações para dizer que não concorda com a tese da fiscalização no sentido de que, ao entregar o imóvel para os sócios, ainda não estava extinta. E acrescenta: "Assim, na realidade — e ao contrário do que entendeu a ilustre autoridade julgadora "a quo" — a sociedade recorrente foi dissolvida (na data da celebração do Distrato Social) e o seu único bem imóvel (capital) 

foi devolvido aos sócios na proporção de suas respectivas participações no capital social, ocorrendo aí, simultaneamente, o procedimento de sua liquidação" (fls. 300).

Discordou, também, da maneira pela qual a autoridade de a quo apurou, o montante da distribuição disfarçada de lucros, afirmando: "Ora, o estranho (!) critério adotado pelo julgador "a quo" não resiste a uma simples análise; na verdade, para se atingir o objetivo proposto pela mesma autoridade julgadora, deveria ser fixada a quantidade de ORTN's (OBRIGAÇÕES REAJUSTÁVEIS DO TESOUREIRO NACIONAL) que poderiam ser adquiridas com as parcelas do preço (Cr\$ 250.000,00) na data da realização do negócio (31/05/1978). Como demonstrou a recorrente em sua impugnação constante dos autos, o capital correspondente à prestação ajustada equivalia, na época da transação, a 951,04 ORTN's, de vez que vigia o valor nominal das mesmas de Cr\$ 262,87. Assim e em consequência, para corrigir a variação do capital a longo prazo (40 meses), as prestações do preço deveriam equivaler, à data de seus respectivos vencimentos, quantia igual a 951,04 ORTN's; contudo, as prestações tiveram valores fixos e inalterados, de tal sorte que na data de seus respectivos recebimentos não equivaliam mais, à mesma quantidade de ORTN's. Logo, para atingir o valor equivalente a 951,04 ORTN's, as parcelas do preço deveriam ser superiores ao capital que cada um representava, resultando significativo deficit ao longo do excessivo prazo de pagamento que caracterizou da compra e venda em questão" (fls. 304).

No mais, o recurso voluntário repetiu os argumentos expostos na impugnação.

Pelo fato de ter havido recurso de ofício, salienta-se a decisão do Superintendente Regional da Receita Federal em São Paulo, que confirmou a decisão do Delegado, pelos seguintes fundamentos:

a) consoante entendimento firmado nos Pareceres Normativos CST nºs 449/71 e 1002/71, a distribuição de bens e direi- 

tos aos sócios, na liquidação da sociedade, por motivo de sua dissolução, constitui alienação, ficando tipificada a distribuição disfarçada de lucros se os bens forem transferidos aos sócios por valor notoriamente inferior ao de mercado;

b) para efeito de cálculo da diferença tributável na revenda a terceiros de bem alienado aos sócios, o valor de mercado é "... a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado", conforme dispõe o § 4º do art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77;

c) parcialmente descaracterizada a distribuição disfarçada de lucros, é de se cancelar o crédito tributário no valor correspondente à parcela excluída da tributação.

 É o relatório. 

Acórdão nº 105-0.489

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, relator

O recurso é tempestivo, uma vez que, tendo a empresa tomando ciência da decisão do Delegado da Receita Federal em 17.11.82, apresentou recurso voluntário em 02.12.82. Não houve recurso contra a decisão do Superintendente Regional.

Deixo de abordar o mérito da discussão a respeito da entrega de imóvel a sócio a título de restituição de capital, posto que, como tentarei provar, o lançamento deve ser considerado nulo.

O lançamento é antes de tudo um ato administrativo específico, caracterizado em todos os seus aspectos no art. 142 do C.T.N., inclusive no seu aspecto subjetivo ou no tocante ao sujeito passivo. Um dos seus elementos consiste precisamente na "identificação do sujeito passivo". Se a autoridade proceder ao lançamento contra quem não é o sujeito passivo, estará extravasando os limites de sua competência. Utilizando-me de conceito fornecido por HELLY LOPES MEIRELLES:

"Entende-se por competência administrativa o poder atribuído ao agente da Administração para o desempenho específico de suas funções. A competência resulta da lei e por ela é delimitada. Todo ato emanado de agente incompetente, ou realizado além do limite de que dispõe a autoridade incumbida de sua prática é inválido, por lhe faltar um elemento básico de sua perfeição, qual seja a correta manifestação da administração" (Direito Administrativo Brasileiro, 4a. ed. 1976, pág. 118).

Se bem analisada, a competência do agente administrativo está submetida ao princípio da legalidade, na forma prevista no art. 153, § 2º, da Constituição Federal, pois se todo o cidadão só é obrigado ou não fazer alguma coisa em virtude de lei, a Administração só poderá exigir algo do sujeito passivo, no campo

tributário, se baseada em lei.

Por via de consequência, se a autoridade lançadora proceder ao lançamento contra quem não é o sujeito passivo, estará extravassando os limites de sua competência. Daí compreender-se por que o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 dispôs sobre a nulidade do ato administrativo, determinando que fosse considerado como irritado aquele ato praticado por autoridade incompetente.

No caso, o fiscal que lavrou o auto de infração extravasou os limites de sua competência, pois dirigiu sua ação contra quem não é o sujeito passivo da relação tributária. Com efeito, trata-se de lançamento referente ao exercício de 1979, ano-base de 1978, submetido ao regime do Decreto-lei nº 1.598/77. De acordo com o art. 61, § 1º, desse diploma:

"Nos casos do art. 60, o lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento, classificado na cédula "H" da declaração de rendimentos, do administrador, sócio ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição ou cujo parente ou dependente auferiu esses benefícios, o qual responderá também pelo imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica."

Enquanto na legislação anterior era prevista a tributação na pessoa jurídica de maneira mais onerosa, mediante utilização de alíquota mais elevada sobre o montante da distribuição e, na pessoa física, a tributação desse montante distribuído se efetuava na cédula "F", na vigência do Decreto-lei nº 1.598/77 a tributação passou a pesar apenas sobre a pessoa física beneficiária da distribuição e, além disso, a declaração do montante dos lucros distribuídos disfarçadamente deveria ocorrer na cédula "H".

Observa-se a adoção, pela lei, da figura do responsável tributário, por substituição, como, aliás, ressaltando no item 28 da exposição de motivos ao Decreto-lei nº 1.598/77: ch



Acórdão nº 105-0.489

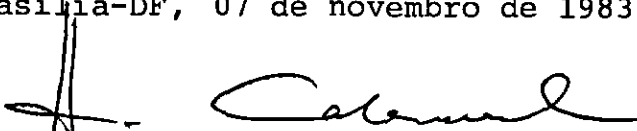
"Na definição dos responsáveis pelo imposto devido em razão da distribuição disfarçada de lucros, o projeto adota a orientação de impor o ônus do imposto aos beneficiários dos lucros distribuídos disfarçadamente, e não à pessoa jurídica que sofreu o prejuízo da distribuição".

Dessa forma, o sujeito passivo da obrigação tributária, no regime do Decreto-lei nº 1.598/77 passou a ser o beneficiário do rendimento distribuído, e não mais, como no regime anterior, a pessoa jurídica. Conforme o art. 121 do C.T.N., o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo dizer-se "contribuinte", quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou "responsável", quando sua obrigação decorrer de disposição expressa de lei, embora não se enquadre na categoria de contribuinte.

Em outros termos, na hipótese de ocorrer distribuição disfarçada de lucros, o sujeito passivo da obrigação tributária é o beneficiário do rendimento, na qualidade de responsável.

Assim sendo, sou por que se declare a nulidade do auto de infração, por erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária principal, sem prejuízo de vir a ser efetuado outro lançamento contra as pessoas físicas dos sócios que, por acaso, tenham se beneficiado com a distribuição disfarçada de lucros. *gh*

Brasília-DF, 07 de novembro de 1983


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR