



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 26 de abril de 1994

ACORDÃO Nº 108-01.054

Recurso nº: - 104.067 - IRPJ - EX: DE 1988

Recorrente: - DISTAL VEÍCULOS LTDA.

Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PARANAGUÁ (PR)

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e pela alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - 1) O advérbio **notoriamente**, empregado nos incisos I e II do artigo 367 do RIR/80, nada tem a ver com a extensão da diferença entre o valor efetivo da operação e o de mercado. Basta que se trate de preço de mercado passível de conhecimento público, para que a diferença, qualquer que seja ela, qualifique de **notoriamente superior** ou **notoriamente inferior** o valor efetivo da operação. 2) Tabela de preços de veículos, emitida pela montadora em 1987 para venda no varejo e publicada em seções especializadas de periódicos, é fonte hábil para determinação do valor de mercado.

OMISSÃO DE RECEITA - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os suprimentos de caixa efetuados por sócio ou pelo titular de firma individual, desde que restem incomprovados a origem dos recursos e o seu efetivo ingresso no patrimônio da pessoa jurídica, geram, por força de lei, a presunção relativa de omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITA - VARIAÇÕES MONETÁRIAS - DEPÓSITOS JUDICIAIS PARA GARANTIA DE INSTÂNCIA - 1) As variações monetárias produzidas por depósito judicial para garantia de instância pertencem ao período-base em que são ganhas, independentemente do seu efetivo recebimento.

ACÓRDÃO Nº 108-01.054

2) Não são os créditos lançados na respectiva conta bancária que realizam a hipótese de incidência do IRPJ, mas a situação jurídica em face da qual o montante depositado se torna juridicamente disponível para o contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTÍCIO - A falta de prova da existência de obrigação registrada no passivo exigível da empresa, por evidenciar omissão de receita, autoriza a tributação da quantia correspondente.

e CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Somente é dedutível como custo de bem do ativo fixo o valor apurado segundo as normas de regência da matéria.

Recurso a que se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTAL VEÍCULOS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da base tributável os valores de CZ\$ 2.335.250,23 e CZ\$ 19.056.983,88, nos exercícios de 1988 e 1989, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 26 de abril de 1994

JACKSON GUEDES FERREIRA - PRESIDENTE

ADELMO MARTINS SILVA - RELATOR

VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO - PROCURADOR DA FAZENDA
SESSÃO DE: NACIONAL

09 DEZ 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, RENATA GONÇALVES PANTOJA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente temporariamente e por motivo justificado o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASUELLO.

Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10907/000.189/91-55

RECURSO Nº: 104.067
ACÓRDÃO Nº: 108-01.054
RECORRENTE: DISTAL Veículos Ltda.
RECORRIDA: IRF em Paranaguá - PR

R E L A T Ó R I O

DISTAL VEÍCULOS LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Egrégio Conselho de decisão proferida pela Inspetoria da Receita Federal em Paranaguá, Estado do Paraná, da qual tomou ciência em 3 de setembro de 1992.

A contribuinte está sendo acusada de haver cometido diversas infrações. Nas linhas que seguem, tento resumir a descrição de cada uma dessas condutas, tidas como contrárias à legislação do Imposto de Renda:

a) **distribuição disfarçada de lucros** - venda de veículos por preço inferior ao de mercado a CATTALINI TRANSPORTES LTDA., que indiretamente seria sua controladora (diz o auto que CATTALINI TRANSPORTES LTDA. controla CATTALINI ADMINISTRAÇÃO DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA., que controla a autuada) - tributa-se neste item a diferença entre o montante das vendas assim realizadas (Cz\$ 88.840.630,00) e o seu equivalente a valores de mercado, segundo as tabelas de preços vigentes nas datas das respectivas entregas, excluídas de ambos os valores comparados as importâncias relativas a opcionais, frete e quaisquer outros componentes do preço no varejo (Cz\$ 107.300.969,14):

Exercício de 1988 - Cz\$ 18.460.339,14;



b) **omissão de receita - suprimento de caixa** - registro de entradas de dinheiro, a título de empréstimos que teria tomado junto à controladora CATTALINI TRANSPORTES LTDA., os quais não têm correspondência na escrituração dessa empresa:

Exercício de 1989 - Cz\$ 141.300.000,00;

c) **omissão de receita - variações monetárias** - falta de registro, como variações monetárias, de rendimentos provenientes de depósito para garantia de instância no valor da correção monetária do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, exercício de 1987, feito à ordem da Justiça:

Exercício de 1988 - Cz\$ 2.335.250,23;

Exercício de 1989 - Cz\$ 19.056.983,88;

d) **omissão de receita - passivo fictício** - manutenção, no passivo exigível, de registros correspondentes a obrigações não comprovadas, as quais teriam origem em adiantamentos de clientes:

Exercício de 1989 - Cz\$ 10.076.953,95;

e) **custo indevido** - lançamento, como custo, do próprio valor pelo qual teria sido vendido um bem do ativo imobilizado:

Exercício de 1989 - Cz\$ 3.000.000,00.

A peça impugnatória trouxe larga argumentação contrária à pretensão do Fisco.

No tocante às vendas de veículos, entendidas como **distribuição disfarçada de lucros**, assevera a impugnante que se trata de operações perfeitamente normais e regulares, acrescentando argumentos que podem ser assim resumidos:

a) sendo, como é, a única concessionária Mercedes Benz de Paranaguá, o conceito de valor de mercado dos veículos em questão resta prejudicado, visto inexistir ali a possibilidade de comparação de preços:

b) fatores como a reduzida capacidade econômica da região, as regras inflexíveis do regime de concessão, os altos e baixos dos planos econômicos nacionais etc. têm forçado a busca de clientes de outras praças, observada, contudo, a proibição relativa à invasão de área;

c) nesse sentido, a única alternativa permitida é a venda a filiais de empresas cujas sedes se localizem em outras cidades (é o caso da Cattalini Transportes Ltda.), o que implica enfrentar a competição com os preços e condições oferecidos nas praças das respectivas matrizes, no caso, apenas Curitiba;

d) além disso, a sistemática de revenda Mercedes Benz exige, sob pena de pesadas multas e até de perda da concessão, que tais vendas adicionais somente sejam efetivadas mediante acordo com a montadora, após aprovação de "quota-extra" e observadas, com rigor, as condições de mercado;

e) apenas esses aspectos da dinâmica comercial já são suficientes para garantir que, em verdade, nenhuma das operações questionadas realizou-se fora das condições de mercado;

f) as tabelas de preços de veículos nacionais, por outro lado, *"são simples elementos referenciais"*, visto admitir-se, em fases de desequilíbrio entre oferta e procura, tanto descontos especiais quanto o ágio, desde que não exagerados em relação às condições normais de mercado;

g) tanto isso é verdade que as tabelas da Mercedes Benz trazem, no seu cabeçalho, em letras maiúsculas, a expressão **"PREÇOS PÚBLICOS SUGERIDOS PARA VEÍCULOS"** (cf. fls. 107 e 108);

h) o agente autuante tomou as quantias indicadas nas tabelas como sendo, rigorosamente, os preços de mercado praticados tanto em operações incluídas na quota normal quanto em operações correspondentes a "quotas-extras", o que não é correto;

i) além disso e além de reduzir o valor de mercado a uma simples tabela, o agente autuante se utilizou de valores que nem sempre coincidem com os expressos nas referidas tabelas referenciais, como ficará demonstrado.

Neste ponto, peço vênica aos Eminentes Conselheiros para ler em plenário o trecho da impugnação que analisa, uma a uma, as operações questionadas pelo Fisco. (Leio)

Argumenta ainda a impugnante que, de fato, as discutidas vendas foram realizadas em condições de mercado, aplicando-se ao caso, portanto, o § 2º do artigo 367 do RIR/80. E assegura: *"nossa empresa contrataria com qualquer empresa que se dispusesse a nos adquirir tão volumosa quantidade de veículos em negócio 'extra-quota' nas mesmas condições, e talvez em condições que não*

fossem tão vantajosas para nossa empresa, e tanto é verdade que nunca nossa empresa conseguiu concretizar negócio em tal grandeza antes, em toda a sua existência".

Para terminar a contestação deste item, alega a impugnante que a figura da distribuição disfarçada de lucros, na modalidade apontada, não passa de presunção e, como tal, só é viável "*quando antecedida de razoável possibilidade e de seguros indícios de veracidade*". Isto porque, "*pode-se presumir apenas o que é provável e não o que é apenas possível*", arremata.

Quanto ao segundo item da autuação -- **omissão de receita - suprimento de caixa** -- afirma a impugnante que a assertiva de que os recebimentos de numerário são fictícios, assim como a de que tais registros contábeis não encontram correspondência na escrituração da empresa CATTALINI TRANSPORTES LTDA., simplesmente, não correspondem à realidade. Outrossim, conta que o agente autuante visitou a sede daquela empresa, em Curitiba, onde teria conferido todos os valores do conta-corrente de mútuo ora enfocados, mas, apesar disso, continuou insistindo na aludida falta de correspondência.

Assim como procedi em relação ao item anterior da autuação, agora peço vênha para ler em plenário o trecho da impugnação que trata, um a um, de todos os suprimentos de caixa questionados pelo Fisco. (Leio)

Relativamente ao terceiro item da autuação -- **omissão de receita - variações monetárias** -- confessa a impugnante que "*efetivamente, efetuou depósito da correção monetária correspondente à atualização do seu imposto de renda de pessoa jurídica que era então exigido pela legislação ordinária e que por fim foi julgada inconstitucional e teve o referido depósito restituído devidamente atualizado*". Acrescenta, contudo, que:

a) o primeiro caminho que poderia ter sido escolhido pelo agente autuante, depois de analisar todos os fatos pertinentes ao aludido depósito, era o de tratar a matéria como postergação do pagamento do tributo; o segundo, o de que o imposto de renda só é devido a partir do momento em que passa a haver disponibilidade do rendimento produzido pelo depósito;

b) o depósito em garantia de instância, com efeito, retira do depositante o direito de dispor da quantia depositada, a qual permanece à disposição do Estado até que este decida, ao final da lide, a respeito da titularidade do referido valor;

c) como a decisão prolatada pelo Judiciário, em nome do Estado, retroage à data do depósito, toda a variação monetária devida durante a contenda pertencerá ao vencedor da ação, que só é conhecido a final;

d) assim, à luz dos artigos 116 e 117 do CTN, a atualização monetária de tais depósitos não deve ser registrada durante o curso do processo, visto que a titularidade do eventual acréscimo patrimonial dela decorrente depende de evento futuro (decisão judicial), impedindo que se considere ocorrido o fato gerador do imposto;

e) ademais, o próprio artigo 43 do CTN, que define o fato gerador do imposto de renda, impede que se exija esse tributo em relação a rendimento que, como o aqui discutido, não está disponível para o seu titular;

f) na espécie, assim que a decisão judicial definiu a titularidade do numerário, em 1989, a parcela legalmente considerada rendimento foi prontamente submetida à tributação, nada mais havendo a ser exigido, agora, da contribuinte.

O quarto item da exigência fiscal -- **omissão de receita - passivo fictício** -- também mereceu acirrado combate.

Inicialmente, esclarece a impugnante que a conta chamada pelo agente autuante de Adiantamentos a Clientes, em verdade, tem o número de ficha de Razão 211300993, o título Clientes Diversos e destina-se a *"receber valores remetidos por clientes, que por suas circunstâncias momentâneas tais valores não são imediatamente localizáveis ou são pendentes de ajuste futuro ou de acertos especiais"*. Outrossim, protesta contra a falta de identificação dos valores que compõem o saldo da referida conta, de Cz\$ 10.076.953,95, fato que, no seu entender, inibe a possibilidade de defesa.

A seguir, passa a impugnante a discutir, uma a uma, as importâncias que compunham aquele saldo. Peço vênha para ler em plenário todos esses argumentos. (Leio)

Por fim, alega a impugnante que a capitulação como passivo fictício implica, necessariamente, a comprovação de que os saldos questionados correspondem a obrigações já pagas, o que não ocorreu na espécie.

No que concerne ao quinto item da peça acusatória -- custo

indevido -- reconhece a impugnante "haver irregularidade na contabilização da baixa de um veículo vendido conforme nota fiscal nº 3597 pelo valor de Cz\$ 3.000.000,00 mas não com relação a imputação em excesso de custos em sua baixa". E conclui garantido que "tal irregularidade foi devidamente corrigida conforme comprovamos com as cópias de folhas de diário em anexo, onde se constata facilmente ter havido correção no lançamento original, mediante um estorno contábil comprovável conforme docs. 10.1 e 10.2".

Ao final, pede o cancelamento ao auto de infração.

Instruíram a impugnação os documentos de fls. 93 a 177.

Com a petição de fl. 180, vieram ainda os documentos de fls. 181 a 184.

O agente autuante apresentou o arrazoadado de fls. 185 a 192, concluindo pela exclusão da base de cálculo da exigência de Cz\$ 128.700.000,00, correspondentes a empréstimos tomados em 1988, os quais considerou comprovados na fase impugnatória.

A r. decisão recorrida julgou o lançamento parcialmente procedente, para, acolhendo a proposta do agente autuante, excluir da base de cálculo da exigência a importância de Cz\$ 128.700.000,00.

Em face da grande quantidade de questões de fato pendentes, assim como em virtude de a r. decisão recorrida ter penetrado em todos os detalhes da controvérsia, me parece conveniente ler em plenário toda a fundamentação oferecida pela digna autoridade de primeiro grau. Consulto, pois, os Eminentes Conselheiros sobre a conveniência dessa leitura. (Leio)

No apelo, a acusação de **distribuição disfarçada de lucros** é combatida com três diferentes teses, a saber: inexistência de capitulação legal da infração, incorreta tipificação tributária e inexistência de benefício considerável às partes.

Defendendo a tese de que, na espécie, não há capitulação legal da infração, assevera a recorrente que nenhum dos dispositivos invocados na peça acusatória (art. 20, inc. VI, do DL 2.065/83; arts. 387, inc. II, 676, inc. III e 678, inc. III, do RIR/80) define "qualquer tipo legal ou situação fática tendente a promover a exigência de imposto".

A partir dessa assertiva, são levantadas duas questões preliminares, a saber:

a) inexistência da exigência tributária, pela falta de capitulação legal; e

b) cerceamento do direito de defesa.

Defendendo a tese da incorreta tipificação tributária, a recorrente analisa o sentido do advérbio **notoriamente**, empregado na redação do inciso I do artigo 367 do RIR/80. E, ao final dessa análise, conclui que *"o preço cobrado nas operações jamais poderá ser qualificado como notoriamente discrepante do valor de mercado, uma vez que todas as operações foram efetuadas a valor de mercado, como demonstraremos, ou se diferença existir, decorrerá de conveniência para nossa empresa e a discrepância será tão irrisória que será desprezível"*. Invoca dois acórdãos da Justiça Federal relacionados com o assunto.

Defendendo a tese da inexistência de benefício considerável às partes, a recorrente reitera toda a argumentação pertinente ao primeiro item da autuação, como oferecida na fase impugnatória. Fala a respeito das condições de mercado na região de Paranaguá, das regras que disciplinam o sistema de concessão da Mercedes Benz e, a seguir, discute cada uma das operações de venda objeto da autuação. Por fim, invocando novamente o § 2º do artigo 367 do RIR/80, conclui que *"as condições praticadas foram absolutamente normais e vantajosas em relação a operações com terceiros, e por tudo o mais que se expendeu acima, é de se afastar a presunção de distribuição disfarçada de lucros, pretendida pela fiscalização"*.

Quanto ao segundo item da autuação -- **omissão de receita - suprimento de caixa** -- convém lembrar que, dos Cz\$ 141.300.000,00 iniciais, Cz\$ 128.700.000,00 foram excluídos da base de cálculo da exigência pela decisão recorrida, restando controvertidos apenas Cz\$ 12.600.000,00. portanto.

Essa importância corresponde à soma de duas outras, tidas pelo Fisco como suprimentos de caixa e assim identificadas no auto de infração (fl. 4):

??-08-88 - Cz\$ 8.800.000,00
??-08-88 - Cz\$ 3.800.000,00"

Relativamente a esses valores, a recorrente começa por pedir que se verifique no auto de infração a *"indefinição de data"*.

O valor de Cz\$ 8.800.000,00 -- argumenta -- "*foi na verdade oriundo de um lançamento destinado a outra conta, diferente da conta corrente de Cattalini Transportes Ltda. como fora contabilizado, cujo erro contábil foi devidamente corrigido em setembro de 1988, conforme consta de nossa contabilidade, mediante estorno, conforme cópia da ficha de razão da conta corrente de Cattalini Transportes Ltda. (doc. 7.18 da impugnação)*".

Lê-se no recurso que o mesmo teria ocorrido com o valor de Cz\$ 3.800.000,00 (doc. 7.19 da impugnação), também transferido "*para a conta em que deveria ter sido lançado desde o início (doc. 7.3 da impugnação) conforme consta de fls. 431 do razão*".

Para fechar este item, alega a recorrente que, com as oportunas transferências daqueles valores, desaparece a alegada falta de correspondência na contabilidade da empresa Cattalini Transportes Ltda..

O combate ao terceiro item da exigência -- **omissão de receita - variações monetárias** -- é feito aqui com a mesma argumentação oferecida na fase impugnatória, à qual a recorrente acrescentou, contudo, as alegações a seguir resumidas, contrárias aos fundamentos da decisão recorrida:

a) o Parecer CST/SIPR nº 811/83, citado pelo Sr. Inspetor, não se aplica ao caso, visto que atos que tais, com típicas características de orientação interna, sequer são publicados na imprensa oficial;

b) ademais, lavrado em resposta a uma consulta específica, esse parecer só ampara o caso da consulente, não alcançando processos ou situações de outras empresas;

c) esquece-se o Sr. Inspetor de que o enquadramento do fato discutido como postergação do pagamento do imposto, a rigor, é perfeitamente possível, uma vez que "*a tributação não ocorreu no ano de 1988, exercício de 1989, quando a empresa apresentou prejuízo, mas no ano de 1989, exercício de 1990, portanto exercício posterior àquele indicado pela autoridade fiscal*".

A argumentação aqui contraposta ao quarto item da autuação -- **omissão de receita - passivo fictício** -- não é a mesma oferecida na fase impugnatória. Por isso e por se tratar essencialmente de matéria de fato, peço licença aos Eminentíssimos Conselheiros para ler em plenário essa parte do recurso. (Leio)

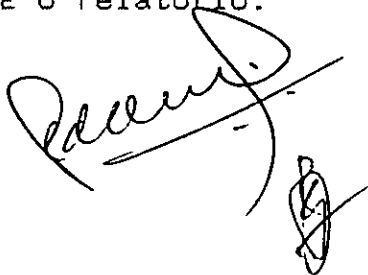


O quinto e último item da autuação -- custo indevido -- mereceu, na fase recursal, exatamente os mesmos argumentos trazidos pela impugnação, já resumidos neste relatório.

Ao final do recurso, pede a recorrente o cancelamento da exigência fiscal.

Nenhum documento foi juntado nesta fase.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, followed by a circular stamp containing a stylized monogram or logo.

Ministério da Fazenda
Primeiro Conselho de Contribuintes

V O T O

Conselheiro Adelmo Martins Silva, relator:

O recurso é tempestivo, preenchendo também os demais requisitos de admissibilidade. Por isso, dele conheço.

Rejeito as duas questões preliminares argüidas pela recorrente, as quais, a rigor, dizem respeito a um mesmo vício que, não raro, afeta os procedimentos administrativos fiscais: o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Realmente, o fato enfocado pelo primeiro item do auto de infração não está ali capitulado, com a clareza desejável, em dispositivo legal que descreva a já tão conhecida figura da **distribuição disfarçada de lucros**. Qualquer pessoa do *métier*, contudo, não terá como negar que era essa a intenção do agente autuante.

A descrição do fato como vendas de veículos, por preços inferiores aos de mercado, à Cattalini Transportes Ltda., empresa que mantém o controle indireto da autuada, com efeito, me parece suficiente para evidenciar aquela intenção. Mas a isto ainda se soma a referência expressa à **distribuição disfarçada de lucros**.

A alentada impugnação oferecida, a seu turno, reporta-se expressamente à *"figura invocada pelo sr. Fiscal de distribuição disfarçada de lucros"*. Também faz referência ao artigo 367 do RIR/80 e, ainda, transcreve o § 2º desse dispositivo regulamentar. Além disso, nela se evidencia a preocupação de demonstrar que as operações teriam sido realizadas a preços de mercado, sem favorecimento à empresa controladora adquirente dos veículos.

Por fim, o recurso traz larga argumentação a respeito do sentido do advérbio **notoriamente**, empregado pelo legislador, exatamente, no inciso I do artigo 367 do RIR/80, que teria sido a



capitulação pretendida pelo agente autuante, como me parece claro.

Esses fatos, a meu ver, tornam patente não só a competência profissional do digno patrono da recorrente, mas também a ausência de prejuízo para a defesa.

Ademais, não tem sido outro o entendimento deste Conselho a respeito da matéria. Muitas são as decisões já proferidas no mesmo diapasão do Acórdão nº 103-12.119, de 25 de março de 1992, assim ementado:

"NULIDADE - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e pela alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que inocorreu preterição do direito de defesa."

Passo ao exame do mérito.

Começo pelo primeiro item da autuação -- **distribuição disfarçada de lucros.**

A recorrente, concessionária Mercedes Benz em Paranaguá, vendeu à empresa CATTALINI TRANSPORTES LTDA., durante o período-base de 1987, veículos novos daquela marca, por preços inferiores aos que constam das tabelas da montadora, vigentes nas datas das respectivas entregas. A CATTALINI TRANSPORTES LTDA. controla indiretamente o capital da recorrente.

Pelo que entendi, não há controvérsia em relação aos fatos acima descritos. Há conflito quanto ao enquadramento desses fatos na hipótese de incidência da norma contida no artigo 367, *caput*, do RIR/80, desenhada no seu inciso I. Há conflito também quanto à aplicação do § 2º desse mesmo artigo à espécie.

A análise imparcial da questão assim colocada, segundo entendo, demanda alguma reflexão a cerca do conjunto vocabular *"valor notoriamente inferior ao de mercado"*, empregado pelo legislador na norma de regência (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60, inc. I; RIR/80, art. 367, inc. I). Ou, mais precisamente, empregado pelo legislador para definir a hipótese cuja realização

desencadeia, *ipso iure*, a presunção absoluta de distribuição disfarçada de lucros, invocada pelo Fisco.

A função dessa norma no sistema IRPJ é, sem dúvida, impedir que o lucro da empresa seja distribuído disfarçadamente, a pretexto de alienação de bem do seu ativo, a qualquer pessoa ligada, física ou jurídica, sem sofrer o ônus tributário cabível. O que se tributa em casos que tais, com efeito, é a diferença entre o valor de mercado e a quantia recebida, se esta for "*notoriamente inferior*", exige a lei.

O "*valor de mercado*", a que se refere o citado inciso I do artigo 367, está definido no artigo 368, § 1º, do mesmo Regulamento:

"§ 1º - 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).

No caso dos autos, em que o bem (veículo novo) é freqüentemente negociado no mercado, tem aplicação concomitante o § 2º do mesmo artigo, que acrescenta à definição acima dois elementos, a saber:

a) condições normais de mercado, assim entendidas, creio eu, aquelas em que o valor se traduz na relação natural entre a qualidade e quantidade de bens oferecidos pelos vendedores, de um lado, e as exigências e o poder de compra dos compradores, do outro; e

b) semelhança dos bens, em qualidade e quantidade, nas duas operações comparadas.

Feitas estas considerações, resta agora buscar o sentido do advérbio *notoriamente*, que, no texto sob exame (RIR/80, art. 367, inc. I), modifica o adjetivo *inferior*.

Anote-se, desde logo, que esse advérbio -- formado pelo feminino do adjetivo *notório* (sabido de todos; público) acrescido do sufixo *mente* -- denota circunstância de modo, de maneira; não de intensidade. E mais: no texto analisado, o valor efetivo da alienação do bem, comparado ao correspondente valor de mercado, se qualifica pelo adjetivo *inferior*.



Destarte, o valor efetivo da alienação será inferior ao de mercado, obviamente, se estiver abaixo deste. Para ser notoriamente inferior, segundo o que está escrito na lei, basta que essa inferioridade seja passível de reconhecimento público.

A norma de regência, com efeito, não estabeleceu grau de inferioridade, nem cogitou do interesse da pessoa jurídica em distribuir, disfarçadamente, uma unidade de moeda ou milhões delas.

Esta Colenda Câmara já acolheu, por unanimidade de votos, o entendimento que acabo de expor. Trata-se do Acórdão nº 108-000.545, de 19 de outubro de 1993, assim ementado no que interessa à espécie:

"IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - O advérbio notoriamente, empregado nos incisos I e II do artigo 367 do RIR/80, nada tem a ver com a extensão da diferença entre o valor efetivo da operação e o de mercado. Basta que se trate de preço de mercado publicamente conhecido, como é o caso do que se forma nas bolsas de valores, para que a diferença, qualquer que seja ela, qualifique de notoriamente superior ou notoriamente inferior o valor efetivo da operação."

Honra-me o ter sido relator desse processo, em cujo voto escrevi:

"Creio eu que o advérbio notoriamente, empregado pelo legislador nos incisos I e II do artigo 367 do RIR/80, nada tem a ver com a extensão da diferença entre o valor efetivo da operação e o de mercado. Ele quer dizer, isto sim, conhecidamente, sabidamente, manifestamente, patentemente, publicamente. Ademais, os antônimos mais usados de notório são desconhecido e obscuro."

"Destarte, tanto uma diferença de Cr\$ 1,00 quanto outra de Cr\$ 1.000.000,00 podem, de igual modo, qualificar determinado valor de notoriamente inferior ou notoriamente superior ao de mercado. Basta que aquele valor de mercado seja publicamente reconhecido como tal."



É interessante observar que, no caso *sub judice*, o próprio recurso reforça o que foi dito até aqui a respeito do termo notoriamente. Ele transcreve a opinião do mestre De Plácido e Silva, exposta no seu clássico Vocabulário Jurídico, verbete notório. Transcreve também trecho do Parecer Normativo CST nº 449/71 e a ementa de decisão da Primeira Vara da Justiça Federal em São Paulo. Tudo no mesmo sentido do que aqui se sustenta.

Por outro lado, também invoca-se no recurso -- habilmente, diga-se de caminho -- acórdão do extinto Tribunal Federal de Recursos, segundo o qual *"Configura distribuição disfarçada de lucros a venda, pelo acionista-diretor, para a sociedade, de imóvel por ele adquirido por cerca de um terço do valor da venda"*.

Evidentemente, na redação dessa ementa, não se observou a melhor técnica. Todavia, parece indiscutível que ela não se opõe à assertiva de que a mesma operação, se realizada, *v.g.*, por valor apenas 5% ou 10% abaixo do de mercado, configuraria distribuição disfarçada de lucros, da mesmíssima forma. A intenção de quem elaborou essa ementa -- parece também indiscutível -- não foi a de estabelecer um limite, um parâmetro, a partir do qual ficaria configurada a distribuição disfarçada de lucros. Até porque isso seria matéria de lei.

No caso presente, adotou-se como **valor de mercado** aquele que consta da tabela de preços em vigor na data da entrega do bem. Essas tabelas são as que foram emitidas pela montadora em 1987, para operações de varejo.

Naquele ano, como é sabido, as pessoas ainda eram compelidas pelos efeitos do Plano Cruzado a comprar utilidades, principalmente veículos.

Os aumentos de preços, contudo, estavam sujeitos à aprovação do Conselho Interministerial de Preços (Resoluções CIP nºs 199 e 210/87). E essa intervenção, levando em conta custos e despesas em geral e margens de lucros, opunha-se à pressão da demanda, aproximando o preço assim controlado daquele que se formaria em condições normais de mercado.

Esses fatos e toda a conjuntura econômica então existente, dos quais também sou testemunha, são descritos com esmero pela digna autoridade recorrida.

Tudo isso me leva a entender pouco provável que referidos

preços de tabela não estivessem, durante todo o ano de 1987, aquém dos que naturalmente se formavam no mercado, à margem do controle. O ágio exigido em todo o período é, sem dúvida, a exata medida dessa diferença. O empréstimo compulsório específico, emergencialmente criado pelo Governo, não deixa de ser outra prova.

Concluo, pois, que a escolha do preço de tabela como preço de mercado, favorece a recorrente.

Sobre questão semelhante, aliás, já se pronunciou este Egrégio Conselho:

"ALIENAÇÃO DE VEÍCULO - A alienação de veículo por valor notoriamente inferior ao de mercado a pessoa ligada caracteriza distribuição disfarçada de lucro. Tabela de preços médios de veículos usados, publicada em seções especializadas de periódicos, é fonte hábil para determinação do valor de mercado."
(Ac. 104-8.429/91)

Ora, as tabelas de preços das montadoras também são publicadas em seções especializadas de periódicos. Além disso, em sua elaboração levam-se em conta custos e despesas em geral e margens de lucros, sendo certo que as utilizadas pelo Fisco neste procedimento passaram pelo crivo do CIP.

Em resumo, acredito que os preços constantes dessas questionadas tabelas, no caso, são inferiores aos de mercado, fato que -- repita-se -- beneficia a recorrente neste procedimento. Acredito, mais, que referidas tabelas foram largamente divulgadas, de modo a ficarem disponíveis para conhecimento público. E o público em geral sempre se interessou por elas, principalmente na época do Plano Cruzado.

O fato de, na comparação feita pelo Fisco, os preços adotados como sendo de mercado, bem como os preços efetivos das operações, comparecerem escoimados dos preços de opcionais, frete e outros itens variáveis que normalmente os compõem, a meu ver, marca o atendimento do requisito legal da semelhança entre os bens comparados.

Como se viu pelo relatório, o procedimento é pródigo em matéria de fato neste item. Mas ela foi apreciada com muito

profissionalismo pela digna autoridade julgadora de primeiro grau. Depois que analisei cada detalhe do caso, faço questão de registrar aqui a abnegação com que aquela autoridade realizou o seu trabalho.

Em minha análise, constatei nos autos provas suficientes de que, no período-base de 1987, era comum a recorrente vender veículos a terceiros por preço superior ao de tabela. Ao passo que todas as vendas feitas à Cattalini Transportes Ltda., empresa controladora, se deram por preço inferior (cf. também a decisão recorrida, fl. 239).

Constatei, igualmente, que a tabela que a recorrente pleiteia seja adotada como preços de mercado (fl. 106), realmente, é das que são elaboradas pela montadora para venda às concessionárias, no atacado, portanto.

Constatei, ainda, que mesmo a Cattalini Transportes Ltda., empresa controladora, sujeitou-se a lista de espera na aquisição dos veículos (cf. fls. 198 a 207).

Fiquei surpreso ao me deparar, no recurso, com a confissão de uma conduta, a meu ver, irregular, para não dizer coisa pior. Trata-se da emissão de nota fiscal em razão de venda simulada de veículo inexistente, cuja identificação ali registrada, obviamente, era fictícia. De posse dessa nota fiscal -- conta a recorrente -- *"a Cattalini promovia o financiamento da compra junto a entidade financeira (BADEP, BRDE, etc...), recebendo os recursos necessários ao seu pagamento antecipado (consta das notas como à vista);"*. Conseguido o financiamento, remetido o dinheiro à montadora, recebido pela ora recorrente o veículo e entregue à Cattalini, retificava-se o documento fiscal, *"regularizando nossos estoques e a operação como um todo"*, conclui o relato contido no apelo (cf. fl. 260).

Constatei, finalmente, ser correto e verdadeiro tudo quanto disse a digna autoridade recorrida ao apreciar, um a um, os negócios realizados pela recorrente com sua controladora. Peço vênha àquela autoridade para, nesta parte, fazer minhas as judiciosas alegações então apresentadas.

Passo ao segundo item da autuação -- omissão de receita - suprimimento de caixa.

Aqui, não é melhor a sorte da recorrente. Em verdade, a questão é puramente de fato: prova da efetiva entrada do



numerário e da origem deste, relativamente a registros contábeis de suprimentos de caixa provenientes da empresa controladora.

Os documentos trazidos já na fase impugnatória, relacionados com as parcelas de Cz\$ 8.800.000,00 e Cz\$ 3.800.000,00 ainda controversas nesta segunda instância, especialmente os de fls. 111, 126 e 127, são insuficientes para comprovar tanto a entrada do numerário quanto a sua origem.

No meu entender, prevalecem, pois, os fundamentos da r. decisão recorrida também quanto a este item.

Passo ao terceiro item da autuação -- **omissão de receita - variações monetárias.**

Ao contrário do que ocorre no item anterior, neste as questões são puramente de direito. Não há questão de fato pendente.

Discute-se qual ou quais os períodos-base de competência a que pertencem as variações monetárias produzidas, em 1987 e 1988, pelo depósito judicial feito para garantia de instância e resgatado em 10 de maio de 1989. Observe-se que a ação fiscal ora apreciada não atingiu o período-base de 1989. A quantia depositada corresponderia, segundo a recorrente, à correção monetária do IRPJ, exercício de 1987.

As conhecidas regras que regulam a determinação do resultado do exercício segundo o regime contábil de competência -- regras mundialmente aceitas, diga-se de passagem -- impõem que tais receitas sejam computadas no período-base em que são ganhas, independentemente da sua realização em moeda (cf. Lei nº 6.404/76, art. 187, § 1º, al. "a").

Aí, surge uma outra questão: quando foram **ganhas** as variações monetárias aqui discutidas? A cada lançamento feito a crédito da conta bancária que garantia a instância; na data em que se tornou definitiva a decisão judicial favorável à ora recorrente; ou, finalmente, na data em que foi recebido o montante depositado?

O Conselheiro Dícler de Assunção, em judicioso voto proferido na Terceira Câmara deste Conselho (Acórdão nº 103-11.961/92), analisa a questão assim colocada partindo do fato gerador do Imposto sobre a Renda: a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento de qualquer natureza. A seguir, com

base em ensinamentos do destacado estudioso Antônio Carlos Costa e Silva, mostra que o depósito judicial é indisponível por parte do depositante, não se confundindo com o depósito bancário, que "é tipificado pelo requisito da DISPONIBILIDADE". Acrescenta ainda que a aquisição da disponibilidade do depósito judicial, assim entendidas também as correspondentes variações monetárias, está condicionada à ocorrência de evento futuro e incerto: a decisão final do processo judicial. E, então, conclui que esses acréscimos só devem ser computados -- como, aliás, já orientou a própria Secretaria da Receita Federal (PN CST nº 11/76) -- no período-base em que o depósito se tornar juridicamente disponível para a contribuinte.

Minha posição sobre a matéria é muito próxima da assumida pelo Dr. Dícler de Assunção.

Em verdade, me parece técnica e juridicamente inconcebível computar-se como receita quantia que, no momento da apuração do resultado do exercício, não era sequer um direito de crédito. Mais especificamente, não vejo como se possa submeter a situação aqui discutida ao comando do artigo 254, inciso I, do RIR/80 (cf. auto de infração - fl. 5). Esse dispositivo legal, com efeito, é de clareza solar ao se referir às "*contrapartidas das variações monetárias (...) dos direitos de crédito do contribuinte ...*".

Não obstante, entendo que a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, em casos que tais, não corresponde a uma situação jurídica subordinada a condição suspensiva (CTN, art. 117, inc.I).

É certo que ela (a hipótese de incidência) se realiza no momento em que transita em julgado a decisão judicial favorável ao contribuinte. Assim não se realiza, contudo, porque tal decisão pudesse ser o evento futuro e incerto a que se subordinaria, por força de cláusula específica de um suposto contrato de depósito judicial, o efeito disponibilidade do montante depositado (cf. Cód. Civil Bras., art. 114).

Em casos como o dos autos, a situação jurídica que realiza a hipótese de incidência do imposto, a meu ver, já se constitui em caráter definitivo, perfeita e acabada. É aquela em face da qual o depósito judicial se torna disponível para o contribuinte.

Explicando melhor, a decisão judicial passada em julgado extingue, de vez, o crédito tributário constituído à míngua de correspondente obrigação (CTN, art. 156, inc. X). Essa nova

situação jurídica realiza, instantaneamente, as hipóteses de incidência das regras que determinam a devolução do depósito judicial monetariamente atualizado (Decreto-lei nº 1.737/77). Juridicamente disponível para o contribuinte o montante depositado, realiza-se, também de modo instantâneo, a hipótese de incidência do Imposto de Renda (CTN, art. 43, c/c art. 116, inc. II).

Enquanto dura a contenda judicial e a conseqüente indisponibilidade do montante depositado, este não passa de coisa que está fora do comércio. Os depósitos realizados nessa conta bancária desde sua abertura, cuja apropriação é discutida e restará decidida com a solução definitiva do litígio, não realizam, portanto, a hipótese de incidência do imposto. Por isso, improcede a exigência fiscal *sub judice*.

Em face do entendimento que acabo de expor, fica prejudicada a questão levantada pela recorrente de que caberia lançamento por postergação no pagamento do imposto.

Passo ao quarto item da autuação -- omissão de receita - passivo fictício.

Aqui não há questão de direito. Objetivamente, é dever da contribuinte provar a existência das obrigações que, registradas a título de adiantamentos de clientes, integraram o saldo da respectiva conta ao findar-se o período-base de 1988.

Para fazer essa prova, vieram com a impugnação os documentos de fls. 165 a 171.

A digna autoridade recorrida analisou detidamente esses documentos, concluindo que eles não se prestam a provar aludidas afirmações contábeis.

Também analisei a documentação e concordo com o decidido em primeira instância.

Os argumentos trazidos pelo recurso, a meu ver, não abalam os fundamentos da decisão combatida. Mesmo porque não os respalda a prova legalmente exigida.

Por fim, o quinto item da autuação -- custo indevido.

A controvérsia aqui diz respeito à alienação de um veículo do ativo imobilizado por Cz\$ 3.000.000,00. A recorrente agregou

ao custo correspondente o próprio valor da venda, ou seja, a contrapartida da receita. Pura matéria de fato, também.

Depois de apreciar os documentos trazidos para provar que referido lançamento teria sido estornado, assim se pronunciou a digna autoridade *a quo*:

"Os documentos apresentados pela defesa não comprovam qualquer estorno, já que o de fls. 176 trata de débito na conta de custos (que é indevido) e o segundo (doc. fls. 177) não se refere ao presente caso. O documento de fls. 177, refere-se a outra alienação, de outro veículo, diferente daquele especificado na nota fiscal nº 3497 e, o crédito não foi efetuado na mesma conta, portanto, mantém-se a exigência."

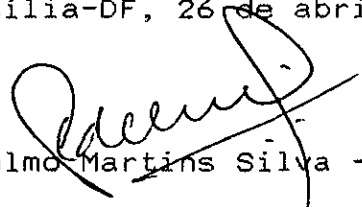
O recurso nada trouxe de novo. Nele, apenas insiste a recorrente em que o lançamento original teria sido corrigido, conforme os mesmos documentos de fls. 176 e 177.

Ditos documentos não provam, na minha opinião, que se tenha estornado o registro indevido do custo, devendo persistir o decidido em primeiro grau, portanto.

Por estas razões e por tudo mais que do processo consta, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da exigência os seguintes valores:

Exercício de 1988 - Cz\$ 2.335.250,23;
Exercício de 1989 - Cz\$ 19.056.983,88.

Brasília-DF, 26 de abril de 1994


Adelmo Martins Silva - Relator