



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 26 de março de 19 87

ACORDÃO Nº 105-2.214

Recurso nº 48.481 - IRPJ - EX. DE 1984

Recorrente PAULO NILSON DE SOUZA

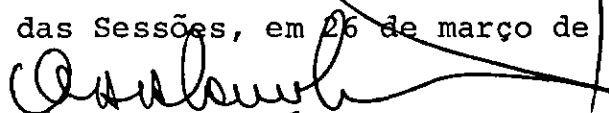
Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM CAXIAS DO SUL (RS)

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Res-
ponsabilidade tributária - A alienação,
por valor notoriamente inferior ao de mer-
cado, de bens do ativo da empresa a pes-
soa ligada, caracteriza a distribuição
disfarçada de lucros, sendo, por força
do art. 371, do RIR/80, o beneficiário da
distribuição, sem prejuízo do tributo de-
vido pela pessoa física, na cédula "H",
responsável pelo imposto de renda devido
pela pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos
de recurso interposto por PAULO NILSON DE SOUZA,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro
Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em NEGAR provi-
mento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a inte-
grar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 26 de março de 1987


CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO - PRESIDENTE E RE-
LATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:


LAURO DOEHLER
26 MAR 1987

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselhei-
ros: Digésio Gurgel Fernandes, Luiz Alberto Cava Maceira, Hugo Tei-

xeira do Nascimento, Aquiles Rodrigues de Oliveira, José Rocha e Ma-
rinho Mendes Domenici. Ausente o Conselheiro Denisar Silva de Medei-
ros

A handwritten mark, possibly a signature or initials, consisting of a circle with a diagonal line through it and a small loop extending from the bottom right.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11020/000.839/85-52

RECURSO Nº: 48.481

ACÓRDÃO Nº: 105-2.214

RECORRENTE Nº: PAULO NILSON DE SOUZA

R E L A T Ó R I O

O contribuinte, já qualificado nos autos, recorre a este Colegiado (fls. 122) da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal daquela cidade (fls. 111/118) que indeferiu sua impugnação ao Auto de Infração de fls. 12, lavrado aos 21/05/85.

A exigência fiscal está assim descrita:

"No exercício das funções de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional lavramos o presente Auto de Infração, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ da empresa PNS Industria de Auto-Peças Limitadas, CGC 88637269/0001-24, com sede à Estrada Estadual RS 122, km. 13,5, nesta cidade, da qual o contribuinte acima identificado é diretor e sócio com participação de mais de 95% do Capital Social, em razão das infrações ao disposto no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, conforme abaixo descrito:

INFRAÇÃO: Artigo 367, inc. I; art. 370, inc. I e art. 371.

Distribuição Disfarçada de Lucros através de Alienação, por Valor Notoriamente Inferior ao de Mercado, de Imóveis sítos nos municípios de Encruzilhada do Sul/RS e Caxias do Sul/RS, conforme Contrato de Promessa de Compra e Venda anexo às fls. 02 a 04 e Laudo de Avaliação efetuado por Engenheiros da Delegacia do Serviço do Patrimônio da União no Rio Grande do Sul, às fls. 05 a 09.

Acórdão nº 105-2.214

Valor avaliado conforme Laudo.....Cr\$ 50.542.000
Valor de Alienação conforme Contrato Cr\$ 41.072.932
Distribuição Disfarçada de Lucros....Cr\$ 9.469.068

(Nove Milhões, Quatrocentos e sessenta e Nove Cruze, digo Mil e Sessenta e Oito Cruzeiros).

De acordo com o que dispõe o artigo 371 do RIR/80 é de RESPONSABILIDADE da Pessoa Física o Imposto Devido pela Pessoa Jurídica decorrente da Distribuição Disfarçada de Lucros."

Às fls. 13, há solicitação de prorrogação do prazo para impugnar, o que lhe é deferido.

No prazo legal, apresenta a impugnação de fls. 22/23, nos seguintes termos:

"No caso, trata-se da exigência de tributo, na condição de RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, pelo suposto crédito tributário apurado na pessoa jurídica, a título de distribuição disfarçada de lucros resultante da aquisição de bens pertencentes à empresa PNS INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LIMITADA, da qual é diretor e sócio, impugna a pretensão fiscal, eis que inexistente a suposta distribuição disfarçada de lucros.

Tratando-se de exigência, por responsabilidade tributária, o presente processo deve ter o mesmo destino do qual é decorrente, por isso, REQUER o seu apensamento ao processo matriz, julgando-o, ao final, também improcedente, integrando-se, para todos os fins de direito, no que couber, a inclusa impugnação, onde está demonstrada a improcedência da pretensão fiscal de que se cuida."

Juntada, também, ao presente processo, a impugnação de fls. 16/21, relativa a outro processo do mesmo recorrente.

Informação fiscal às fls. 25/31, peça de integral conhecimento deste Plenário, pois juntada ao processo nº 11020/002.074/84-87, recurso nº 48.482, já apreciado pela Douta Câmara.

Decisão "a quo" às fls. 111/118, assim ementada:



Acórdão nº 105-2.214

"-Distribuição disfarçada de lucros. A alienação, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bens do ativo da empresa a pessoa ligada, constitui distribuição disfarçada de lucros (art. 367, I, do RIR/80). O beneficiário da distribuição, sem prejuízo do tributo devido pela pessoa física (cédula H), responde pelo imposto de renda devido pela pessoa jurídica (art. 371 do RIR/80).

- Lançamento procedente."

Entre os consideranda da decisão, lê-se:

"CONSIDERANDO que a notoriedade do favorecimento do sócio e diretor, nas transações em tela, restou incontroversa, apesar do obstáculo resultante de procedimento dos próprios interessados (consubstanciado no artifício de um só contrato de promessa de compra e venda de várias glebas de terra), seja pelo confronto com escrituras de transações semelhantes efetuadas entre terceiros, na mesma época e região, seja por laudo de avaliação fornecido pelo Serviço do Patrimônio da União;

7.5 CONSIDERANDO que a tributação, tal como efetuada no Auto de Infração (tributação da diferença entre o valor total da alienação, conforme o contrato de promessa de compra e venda, e o valor total da avaliação feita pelo SPU), consubstancia não a inexistência de notória e significativa diferença entre o valor da alienação e o valor de mercado e sim parcimônia e sobriedade no lançamento, com o que foi o contribuinte, aliás, amplamente poupado em sua fazenda;"

Ciente da decisão aos 27/11/86 (5ª feira), conforme AR de fls. 120, apresenta, aos 29/12/86 (2ª feira), o recurso de fls. 122, "litteris":

"Impugna, desde logo em todos os termos da decisão de Primeira Instância, pois está em desacordo com a legislação tributária aplicável, com a orientação doutrinária e a jurisprudência dos tribunais.

No caso, trata-se da exigência de tributo na condição de RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, pelo suposto crédito tributário apurado na pessoa jurídica, a título

Acórdão nº 105-2.214

tulo de distribuição disfarçada de lucros resultante da aquisição de bens pertencentes à empresa PNS INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS LTDA., da qual é diretor e sócio, impugna a pretensão fiscal, eis que inexistente a suposta distribuição disfarçada de lucros.

Tratando-se de exigência, por responsabilidade tributária, o presente processo deve ter o mesmo destino do qual é decorrente, por isso, REQUER o seu pensamento ao processo nº 11020-002074/84-87, julgando-o, ao final, por este Egrégio Conselho de Contribuintes, também improcedente, integrando-se, para todos os fins de direito, no que couber a inclusa impugnação, onde está demonstrada a improcedência da pretensão fiscal de que se cuida."

É o relatório.



Acórdão nº 105-2.214

V O T O

Conselheiro CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, relator

Recurso amparado pelas normas de regência, merecendo conhecimento.

Como se verificou, trata-se de tributação por responsabilidade tributária, em razão da ocorrência de distribuição disfarçada de lucros, por alienação de bens da empresa PNS - Indústria de Auto Peças Ltda. a pessoa ligada, no caso, o recorrente, em valor notoriamente inferior ao de mercado.

Ao abrigo do disposto no art. 371, do RIR/80, o lucro disfarçadamente distribuído foi incluído na cédula H da declaração de rendimentos do beneficiário, objeto do processo nº 11020/002.074/84-87, recurso nº 48.482, apreciado por esta Câmara na sessão de 25/03/87, tendo sido prolatado o Acórdão nº 105-2.205.

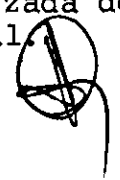
Como razões de decidir, adoto as mesmas do Acórdão citado, "verbis":

"Com relação à aquisição de bens da empresa, por valor notoriamente inferior ao de mercado, o recorrente centra o seu inconformismo nas expressões da lei, VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO DE MERCADO; cita De Plácido e Silva e o Acórdão 1-3/0011, de 16.09.74, além do PN 449/71, já lido ao Plenário.

O assunto não é novo, já tendo sido, inclusive, objeto de manifestação da Superior Instância.

No caso concreto, o recorrente (sócio majoritário, com participação superior a 98% do capital social, conforme fls. 89) adquiriu, num só instrumento particular, 6 (seis) imóveis rurais da empresa, situados em localidades distintas, pelo preço global de Cr\$ 41.072.932,21, em 14.10.83.

Pelo contrato particular de fls. 61/63, verifica-se que, na discriminação individualizada de cada imóvel, foi omitido o valor de cada qual.



Acórdão nº 105-2.214

Na impossibilidade de aferir os valores individuais dos imóveis, a Fiscalização socorreu-se de Laudo de Avaliação (fls. 56/60) exarado pelo Serviço do Patrimônio da União que, em inspeção "in loco" e dados coletados junto ao Banco do Brasil S/A, Exatoria Estadual, INCRA e Cartório de Registro de Imóveis, concluiu:

- Imóveis em Encruzilhada do Sul		
área de 260,09 ha X	Cr\$	
150.000/ha	-	Cr\$ 39.135.000
- Imóveis em São Francisco de Paula		
área de 67,1 ha X	Cr\$	
170.000/ha	-	Cr\$ 11.407.000
		<u>Cr\$ 50.542.000</u>
		=====

O laudo em causa usou o mesmo critério do alienante e adquirente, ou seja, a avaliação global dos imóveis e não preço por preço.

Com base neste laudo, foi o recorrente lançado em Cr\$ 9.469.068 (Cr\$ 50.542.000 - 41.072.932).

As fls. 103/134, a Fiscalização juntou 14 cópias autenticadas do Registro de Imóveis da Comarca de Encruzilhada do Sul, em que se verifica, em operações contemporâneas a disparidade do preço da operação. Esses elementos se coadunam com o disposto no § 3º, do art. 368, do RIR/80.

A bem fundada informação fiscal de fls. 89/96, já lida ao Plenário, nos dá conta de variações no preço médio por hectare entre 220% a 385%, qualquer que seja o critério utilizado, sendo certo que a atuação se fez pelo mesmo critério dos intervenientes.

Os próprios autuantes deixam claro, e a decisão monocrática o confirma, que, se utilizado o critério de comparação entre os valores constantes das fichas do imobilizado (fls. 97/102) e o valor das escrituras das operações da mesma época, feitas por terceiros, a base tributável ascenderia a Cr\$ 24.724.011; ou, se o critério fosse comparar aquelas fichas com o laudo, imóvel a imóvel, essa diferença seria de Cr\$ 26.989.758.

Tendo sido, ao contrário, estabelecida a diferença pelo critério do recorrente — valor global dos imóveis — foi ele extremamente beneficiado, ao ver-se tributado em Cr\$ 9.469.068.



Acórdão nº 105-2.214

Esse o caso concreto.

A impugnação - já que o recurso se limitou a reiterá-la - insurge-se contra as expressões "notoriamente inferior ao de mercado".

Peço vênha para transcrever, parcialmente, o voto do eminente Conselheiro, Dr. JACINTO DE MEDEIROS CALMON, no Acórdão nº CSRF/01-0082:

.....
"No exame dos autos, fica sobejamente evidenciado que a adquiriu, de seu acionista majoritário, a propriedade denominada " " pelo preço de Cr\$ 5.300.000,00, fato documentado e não contestado.

Mais do que acionista majoritário, o alienante era, na verdade, proprietário exclusivo da empresa, como detentor de 99,99% do capital social, como comprova o documento de fls. 116.

A ele, acionista controlador, proprietário exclusivo de sociedade anônima que dissimula a empresa individual, cabia, só e exclusivamente deliberar sobre o preço, conveniência e condições da aquisição de imóvel de sua propriedade, sem qualquer destinação vinculada aos objetivos da empresa.

.....
A tipificação da distribuição disfarçada de lucros, na hipótese em causa, está condicionada a três inarredáveis suportes fáticos: - que tenha ocorrido aquisição de bem ou direito; - que tal aquisição tenha sido feita por pessoa jurídica da qual o alienante seja acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros; - que, cumulativamente, a aquisição tenha sido feita por valor notoriamente superior ao de mercado.

Quanto ao primeiro e segundo pressupostos - a efetividade da aquisição e a vinculação societária entre adquirente e alienante - não paira qualquer dúvida e nem a empresa os contesta, sendo, pois, matéria incontroversa.

Resta analisar a ocorrência do terceiro pressuposto - valor da aquisição notoriamente superior ao de mercado - que é o cerne do litígio.



Acórdão nº 105-2.214

Antes do advento do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que definiu a expressão legal "valor de mercado" (art. 60, § 4º) como "a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação de bem no mercado", ensinava Antonio Roberto Sampaio Dória em "Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda", pg. 57/58:

"O conceito de valor de mercado não apresenta contornos nítidos. Todo bem ou direito pode ter um valor, mas nem sempre um mercado. A quantidade e a regularidade da oferta e demanda do bem ou direito determinam a existência de um mercado, noção contingente no tempo e no espaço. O valor resultante dessa massa de operações periódicas, envolvendo o mesmo bem ou direito, define sua cotação no mercado. Ademais, referindo a lei valor notório de mercado, pressupõe o conhecimento generalizado, ainda que especializado, das transações de que aquele vem a emergir. Os pressupostos de um mercado são, por conseguinte, simultaneamente:

- a) o volume das operações;
- b) sua habitualidade;
- c) a notoriedade do valor por que tais operações se concretizam.

Esses conceitos são, por força, relativos. Parece impossível deduzir aprioristicamente o nível de ocorrência concomitante daqueles fatores para definir a existência de mercado. É matéria, esta, casuística e de apreciação um tanto subjetiva, diante de concretas situações de fato. Parâmetros absolutos, de qual volume, habitualidade ou notoriedade caracterizam um mercado são insuscetíveis de fixação prévia."

.....

Observe-se que não apenas o levantamento feito pela fiscalização trouxe aos autos, para determinação do valor de mercado, um volume razoável de operações, como também demonstrou a regularidade da oferta e demanda imobiliária na localidade de . E é efetivamente, como bem ressaltou a lição de Sampaio Dória, anterior



Acórdão nº 105-2.214

mente transcrita, "o valor resultante dessa massa de operações periódicas, envolvendo o mesmo bem ou direito, que define sua cotação no mercado."

Por outro lado, as escrituras públicas trazidas aos autos pela fiscalização evidenciam a notoriedade dos valores das transações que serviram de base ao cálculo do valor de mercado, tendo em vista que o registro público de tais escrituras deu publicidade às respectivas operações, tornando implicitamente "notórios" os seus valores, pois de livre acesso ao público (artigo 17 da Lei nº 6.015 de 31 de dezembro de 1973, que dispõe sobre registros públicos)."

Note-se que o mesmo SAMPAIO DÓRIA, às fls. 57 da obra citada, diz:

"Outra preliminar do exame do conceito é a identificação do termo qualificado pelo advérbio notoriamente. Em pura lógica, deveria e le subordinar-se ao adjetivo que lhe segue — inferior. No entanto, a notoriedade se prende à noção do grau de conhecimento generalizado de um fato e não da intensidade, com que ele se manifesta. O ser inferior (ou superior) é matéria de quantificação, não de notoriedade. É, ou não é, inferior o valor da alienação àquele prevalecente no mercado. O mercado, sim, é que pode ser objeto de conhecimento notório."

E, em nota ao pé da página, acrescenta:

"A conclusão de inferioridade é um posterior, que depende de um prior, ou seja, o valor de mercado, primeiro padrão de referência, primeiro termo de comparação, sem o qual o segundo, ou seja, o valor efetivo da alienação, não pode ser medido, para verificar se inferior, ou não. Ora, só pode a lei ter pretendido logicamente aplicar o termo notoriamente, isto é, conhecido de todos, ao conceito de mercado (talvez não conhecido de todos, não-notório), e jamais ao de inferioridade porque, uma vez determinado o valor de mercado, a comparação fica ao alcance de qualquer um e a notoriedade dessa comparação não faria qualquer sentido. Ela, por essência, é tarefa de quantificação matemática, não de conhecimento."



Acórdão nº 105-2.214

Lê-se, também, no brilhante voto do douto Conselheiro, Dr. AMADOR OUTERELO FERNÂNDEZ, no Acórdão nº CSRF/01-361:

"70. A distribuição disfarçada de lucros é uma forma de "evitar" que rendas que seriam tributáveis na pessoa jurídica ou conjuntamente na pessoa jurídica e na pessoa física sejam subtraídas do gravame, através de uma operação (ponte) que desloque essas rendas para o ente não sujeito à tributação ou mesmo sujeito à tributação mais benigna que poderá ser uma pessoa física (sócio ou dependentes destes) ou outra pessoa jurídica interdependente (coligada), esteja esta isenta ou acumule grandes prejuízos. Duas das modalidades mais comumente adotadas são: a) a aquisição de bens de sócios ou dependentes destes por valor superior ao de mercado; quer como operação normal de compra, quer em razão da integralização de capital do sócio e; b) a alienação, também aos sócios, de bens ou direitos por valor inferior ao de mercado, seja em alienação durante o período de atividade da pessoa jurídica, seja na fase de liquidação (neste caso só a sócio e camuflado com reembolso do seu capital).

71. Embora, quando tais atos reúnam o consenso das participações societárias, sejam, inatacáveis do ângulo jurídico formal, textualmente, o Prof. ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, na obra citada, declara que:

"Nem por isso, contudo, se pode acolher, "prima facie", a legitimidade jurídica ou a idoneidade de tais atos, dado que colimam um propósito não jurídico, qual seja o de, sob a proteção de negócios formalmente válido, distorcer o que deve ser a vontade e o interesse da empresa e dela transferir para o titular uma vantagem econômica, através de modalidade negocial mais benéfica do prisma tributário. Este, a propósito, o traço constante das práticas ora analisadas juridicamente objetável: vicia-se a vontade da empresa, como pessoa jurídica dotada de personalidade autônoma da de seus titulares e cujos interesses globais não coincidem necessariamente com os de seus sócios ou acionistas; isolada e separadamente considerada. Noutros termos, admitida a teoria



Acórdão nº 105-2.214

institucional da empresa que, do prisma jurídico, não se confunde com a pessoa de seus titulares e que, do econômico-financeiro e também social, persegue finalidades próprias, segue-se que qualquer ato, embora em torno dele se arregimente a totalidade dos sócios, ou acionistas, contrário a tais pressupostos, de alguma forma é inautêntico, fictício, porquanto nega a essência mesma da organização empresarial, estruturada para fins lucrativos e não beneficentes, ainda que em prol de seus detentores. No processo formativo da vontade da empresa introduz-se um elemento estranho, que desnatura aquela vontade, por contrário aos interesses próprios da sociedade. Tanto assim é, que seria inconcebível o procedimento se favorecesse terceiros, que não tais titulares, salvo naturalmente se os responsáveis pela sociedade estivessem contemplando sua interdição como pródigos..."

72. Acolhendo essa doutrina, atenta ao que na prática empresarial se vinha observando e com vistas ao que a jurisprudência administrativa vinha decidindo, como já ressaltamos, a Lei nº 4.506, de 30.11.64, em seu art. 72, e Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, em seu art. 60, acutelaram os interesses tributários da União, na área do imposto sobre a renda.

73. Esta legislação, embora não tenha desqualificado tais atos no âmbito societário, distinguiu-lhes parcialmente a eficácia substancial de seus efeitos no campo tributário.

74. Nessas condições se encontram os atos que tenham legitimado a:

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

elencado no art. 72, item I, da Lei nº 4.506/72."

Neste processo concorreram os três pressupostos legais da distribuição disfarçada de lucros.



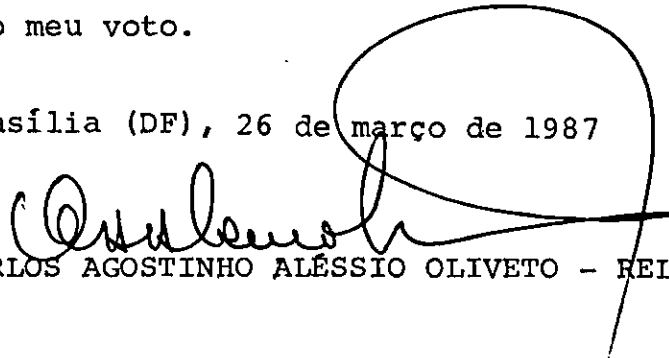
Acórdão nº 105-2.214

- a- alienação pela pessoa jurídica;
- b- a pessoa ligada (sócio com mais de 98% de participação);
- c- de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado."

Por estas razões, CONHEÇO do recurso, mas NEGO-LHE provimento.

É o meu voto.

Brasília (DF), 26 de março de 1987



CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO - RELATOR