



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720279/2013-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.214 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2022
Recorrente POSTO TIJUQUINHAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. ALIENAÇÃO DE BEM POR VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO VALOR DE MERCADO.

Caracteriza-se distribuição disfarçada de lucros quando a pessoa jurídica aliena bem a seus sócios por valor notoriamente inferior ao valor de mercado, caracterizado por alienação posterior a terceiro independente por valor substancialmente superior.

ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL. MOMENTO DA OCORRÊNCIA PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

Por alienação entende-se qualquer operação, como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988), independentemente do registro do título aquisitivo de propriedade no Registro de Imóveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Luciano Bernart acompanhou o relator pelas conclusões e divergiu apenas em relação à mensuração da base de cálculo. A conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio acompanhou o Relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/Salvador, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo aos anos-calendário 2010, no valor total de R\$ 2.567.148,52.
2. A fundamentação da autuação se deu em razão de distribuição disfarçada de lucros a partir da alienação de um terreno a preço notoriamente inferior ao valor de mercado para seus sócios, em 18.01.2010, que, em curto espaço de tempo, 25.01.2010, o venderam a valor 1.200 vezes maior ao valor originalmente a eles transferido, conforme Relatório Fiscal (fls. 184/192).
3. Em impugnação (fls. 217/236), o sujeito passivo alegou que o autuante omitiu a informação de que o Contrato Particular celebrado entre o Posto Tijuquinhas e Alexander, Hilda, Wilhelm (seus sócios) e Cristina Kroon se refere a um imóvel gravado com cláusula de usufruto vitalício para o Sr. Sieuwert Kroon e sua mulher Martha Kroon, ou seja, que o bem imóvel não era passível uso ou fruição; que o imóvel é terreno rural, com área total 230.217,2950 m² e a parte comercializada foi de 91.018,90 m²; que a não contabilização do terreno e da sua alienação se deu em razão de confusão patrimonial com seus sócios; que o valor baixo da alienação para seus sócios, no valor de R\$ 4.000,00, se justificou pela existência de ônus real sobre o bem objeto; que em 25.01.2010, a venda efetuada no valor de R\$ 4.200.000,00 foi possível porque o imóvel estava livre do usufruto; que o valor de venda não reflete o valor de mercado, pois a venda se deu em condições inusitadas, que pagou um valor sete vezes maior que o de mercado para instalar um grande estaleiro, que não se concretizou; que a transferência do imóvel não se concretizou pois parcela do imóvel não havia sido objeto de registro e o imóvel sequer havia sido desmembrado; defende que, por não haver transferência da propriedade do imóvel, não ocorreu a distribuição disfarçada de lucros.
4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 405/417), por entender que houve alienação aos sócios por preço notoriamente inferior ao mercado, que pode ser provado pelo valor efetuado com parte independente (venda posterior), em que figuram como vendedores os sócios da Recorrente e a empresa Chalki Participações S/A; que a alienação de bem imóvel pode ser provada com contrato de promessa de compra e venda; que os DARFs apresentados a fim de comprovar o pagamento de tributo pelos sócios pessoas físicas é significativamente inferior ao valor que deveria ser recolhido caso eles fossem os sujeitos passivos dos tributos referente ao ganho de capital da alienação do imóvel. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

USUFRUTO. EXTINÇÃO. CONSOLIDAÇÃO DA PROPRIEDADE.

O não uso ou não fruição da coisa pelo usufrutuário é causa de extinção de usufruto, consolidando-se a propriedade em favor do nu-proprietário.

VALOR DOS BENS. NEGOCIAÇÕES ANTERIORES E RECENTES.

O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

GANHO DE CAPITAL. OPERAÇÕES QUE IMPORTAM ALIENAÇÃO.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

REGISTRO CONTÁBIL. CONDIÇÃO. PRESUNÇÃO.

O registro contábil da aquisição do bem não é condição para a presunção de que trata o art. 464 do Decreto 3.000/1999, ou seja, distribuição disfarçada de lucros.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA. CONCEITO.

Constitui distribuição disfarçada de lucros a operação de triangulação onde os sócios adquirem bem imóvel por valor irrisório e, logo em seguida, o aliena a terceiros a valor de mercado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IRPJ.

Em sendo o lançamento da CSLL decorrente dos mesmos fatos que deram causa ao lançamento de IRPJ e tendo as mesmas razões de defesa, aplica-se mutatis mutandis o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 427/446), a Recorrente repisa os argumentos da impugnação, em especial, que o terreno alienado sequer foi transferido junto ao Registro de Imóveis, isto é, a Recorrente ainda é proprietária do bem; que o valor utilizado para fins de arbitramento do valor da operação teve como base uma operação atípica, que não representa o valor do imóvel; que o imóvel objeto da alienação aos sócios é parte não desmembrada de um terreno, que em 18.01.2010 a Recorrente firmou com seus sócios compromisso de compra e venda da nu-propriedade pelo valor de R\$ 4.000,00 e que em 25.01.2010, as pessoas físicas firmaram um compromisso de compra e venda, na condição de vendedoras, já com o imóvel livre de usufruto, pelo valor de R\$ 4.200.000,00; que o valor dessa venda não reflete o valor de mercado, visto que a operação foi realizada em condições inusitadas; defende que não houve distribuição disfarçada de lucros, uma vez que não houve transferência de lucros realizados que integravam seu patrimônio, pois a transferência não se deu em condições que, economicamente, correspondem à distribuição de lucros, além disso, para se caracterizar a hipótese do art. 464, I, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) deveria ter havido a transferência do bem imóvel pelo registro do título aquisitivo de propriedade no Registro de

Imóveis, nos termos dos arts. 1.227 e 1.245 do Código Civil e que os dois compromissos de compra e venda não se prestam a transferir a propriedade; alega que o bem integrava parte de um terreno, que dependia de regularização e desmembramento; que a r. decisão desconsiderou a notificação fiscal, que se baseou na suposto distribuição disfarçada de lucros, mas fundamentou sua posição no art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988; aduz que o valor arbitrado para fins de base de cálculo e aceito pela r. decisão desconsiderou a existência do usufruto e que o lançamento não observou o valor de mercado ou valor para fins de incidência do ITBI, mas o suposto preço de bem em operação futura, que se deu em condições inusuais, sobre esse último ponto, cita o Acórdão nº 101-72.096, que concluiu que a adoção de método para fixação da base de cálculo não pode ter por base uma única operação. Requer ao final o provimento do recurso e o cancelamento do lançamento.

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 26.05.2014, conforme Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 420). Assim, o Recurso Voluntário juntado aos autos em 24.06.2014, conforme carimbo apostado na primeira página da peça recursal (fls. 427), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Mérito

8. O mérito do presente Recurso versa sobre distribuição disfarçada de lucro, ocorrida no ano-calendário 2010, conforme previsto no art. 464, I, do então RIR/99, que possui a seguinte redação:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§ 2º A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º). (g.n.)

9. Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento do Procedimento Fiscal, a Recorrente alienou um terreno a preço notoriamente inferior ao valor de mercado para seus sócios, no valor de R\$ 4.000,00 em 18.01.2010, e que, em curto espaço de tempo, 25.01.2010, o venderam pelo valor de R\$ 4.200.000,00.

10. A Recorrente alega em síntese (i) que não se perfectibilizou a operação de venda, pois o imóvel permanece em seu nome junto ao Registro de Imóveis e que os compromissos de compra e venda não se prestam para transferir a propriedade de bem imóvel; (ii) que o valor utilizado para fins de arbitramento foi estabelecido em venda que não reflete o valor de mercado, visto que a operação foi realizada em condições inusitadas; (iii) que o ato de lançamento fundamentou o lançamento no art. 464, I, do então RIR/99 e que a r. decisão fundamentou sua posição no art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988.

i. Sobre a não perfectibilização da operação de venda

11. A Recorrente defende que a condição para a distribuição disfarçada de lucro não ocorreu, pois para se caracterizar a hipótese do art. 464, I, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) deveria ter havido a transferência do bem imóvel pelo registro do título aquisitivo de propriedade no Registro de Imóveis, nos termos dos arts. 1.227 e 1.245 do Código Civil e que os dois compromissos de compra e venda não se prestam a transferir a propriedade. Além disso que o imóvel ainda permanece em seu nome.

12. É inconteste que houve a celebração de dois negócios jurídicos de promessa de compra e venda, um da venda do bem imóvel para seus sócios e outro dessas pessoas para terceiro independente.

13. Dessa forma, a questão que se impõe é verificar se ocorreu a hipótese de distribuição disfarçada de lucros pela alienação de ativo por valor notoriamente inferior ao de mercado a pessoa ligada.

14. O art. 464, I, do RIR/99 fala em alienação. Por alienação entende-se qualquer operação, como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação

em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

15. Essa definição foi positivada pelo legislador ordinário (art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988), quando trata do momento da ocorrência do fato gerador para fins de ganho de capital.

16. Assim, é irrelevante para fins de se caracterizar alienação para o caso concreto de distribuição disfarçada de lucros se os adquirentes levaram a registro, junto ao Registro de Imóveis, o instrumento de compra e venda.

17. O fato é que os primeiros promitentes compradores, que adquiriram o bem em 18.01.2010, pelo valor de R\$ 4.000,00, figuram como promitentes vendedores para terceiro independente do mesmo bem em 25.01.2010, pelo valor de R\$ 4.200.000,00, isto é, por 1.200 vezes ao valor originalmente a eles transferido.

18. O interessante do caso sob análise, é que se a operação de venda a terceiro independente tivesse sido efetuada própria Recorrente, o lucro devidamente escriturado poderia ser distribuído de forma isenta aos sócios (art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995), de forma que nenhuma infração ocorreria. Tão pouco haveria infração se tivesse havido devolução de capital às pessoas físicas (art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995), onde essas poderiam efetuar a venda a terceiro, desde que o produto da alienação não retornasse a pessoa jurídica.

18. O segundo aspecto subjacente trazido pela Recorrente é de que o terreno ainda se encontra escriturado no Registro de Imóveis em seu nome e que, portanto, a operação não ocorreu.

19. Como já citado, o negócio jurídico que caracterizou a infração foi a promessa de compra e venda e não a incerta e não ocorrida averbação do instrumento público de compra e venda junto ao Registro de Imóveis, que é a forma de transmissão de propriedade de bens imóveis no Brasil (arts. 1.227 e 1.245 do Código Civil).

20. Igualmente irrelevante se houve rescisão do negócio jurídico ou mesmo a sua conclusão em momento futuro por qualquer circunstância, inclusive exigência junto a órgãos reguladores, pois já perfectibilizado o fato gerador do imposto de renda nos termos da legislação citada e do art. 116 e 117 do CTN, que assim dispõe:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

21. Ora, o contrato particular de promessa de compra e venda produziu os efeitos que normalmente lhe são próprios (CTN, art. 116, I), tanto é assim que os então adquirentes figuram como promitentes vendedores no segundo contrato, firmado sete dias após o primeiro.

22. Assim, afasta-se a arguição de que o negócio não tenha ocorrido para fins de ocorrência da distribuição disfarçada de lucros, conforme previsto no art. 464, I, do então Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

ii. Valor utilizado para fins de arbitramento do valor de mercado

23. A Recorrente defende que o valor utilizado para fins de arbitramento foi estabelecido em venda que não reflete o valor de mercado, visto que a operação foi realizada em condições inusitadas.

24. Aduz que o Acórdão nº 101-72.096, julgado em 18.02.1981, afastou a adoção do método comparativo com base em uma única operação quando se constata possuir características nitidamente atípicas.

25. O caso paradigma apresentado pela Recorrente não se amolda ao caso sob exame.

26. Naquele caso, o objeto alienado eram ações de empresa telefônica onde a Fiscalização adotou o valor das ações após evento futuro de bonificação da companhia emitente, desprezando o valor patrimonial das ações na data da operação. Ou seja, entendeu-se naquele julgado que o valor patrimonial da ação corresponderia ao valor de mercado, mas que a fiscalização se valeu, indevidamente, de um valor que foi substancialmente impactado por evento societário futuro, isto é, posterior a venda para os sócios da autuada.

27. A situação sob exame é diferente.

28. A Recorrente alega que a Fiscalização poderia ter utilizado o valor de avaliação do ITBI, R\$ 559.800,00 e não o valor do contrato de promessa de compra e venda, celebrado sete dias depois, no valor de R\$ 4.200.000,00, que se deu, no seu entender, sob condições atípicas.

29. Numa primeira análise e na ausência de um preço parâmetro razoável para o caso concreto, poder-se-ia utilizar o valor de avaliação do ITBI, todavia, no caso concreto, ainda que o preço de venda possa ter se mostrado vantajoso aos vendedores, ou até mesmo atípico, esse preço foi o efetivamente praticado com parte independente e, mais importante, objeto de quitação.

30. O preço pactuado com terceiro independente, no valor de R\$ 4.200.000,00, foi efetivamente recebido, parte via transferência bancária (R\$ 420.000,00 em 25.01.2010) e o restante, em 19.11.2010, foi objeto de quitação integral de pagamento, conforme instrumento público (fls. 126/140), quando foram emitidos cheques pela compradora, de acordo com a

resposta efetuada pela compradora, Chalki Participações S/A (fls. 141/169), à intimação fiscal (fls. 40/41).

31. Quanto ao aspecto de o imóvel se encontrar sob usufruto na data da primeira alienação (em 18.01.2010) esse aspecto não tem relevância para o deslinde do caso, pois no momento da segunda alienação, ocorrida em 25.01.2010, pelo valor de R\$ 4.200.000,00, esse ônus real permanecia, isto é, por ser condição comum a ambas alienações, ele não se presta como condição diferenciadora.

iii. Mudança de critério jurídico na decisão de primeira instância

32. Por fim, alega a Recorrente (item 41 da peça recursal) que a r. decisão tentou encontrar outros fundamentos para manter o crédito tributário, que fundamentou sua posição no art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, enquanto o lançamento foi efetuado com base no art. 464, I, do então RIR/99.

33. Não houve mudança de critério jurídico.

34. A decisão de primeira instância não alterou a fundamentação da autuação, mas tão somente esclareceu, com base no art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, o momento e o critério jurídico em que se configura alienação para fins de determinação da infração de distribuição disfarçada de lucro para afastar a argumentação da Recorrente de que a alienação só ocorreria por ocasião do registro do título aquisitivo de propriedade no Registro de Imóveis, nos termos dos arts. 1.227 e 1.245 do Código Civil.

35. Nesse sentido, transcreve-se parte da r. decisão:

Quanto à alegação de que não se poderia falar em alienação do imóvel de que trata o art. 464, I do Decreto nº 3.000/1999 e, por consequência, de distribuição disfarçada de lucro, em função de não ter havido o registro do contrato na forma dos arts. 1.227, 1.245 e 1.246 do Código Civil, temos que, a teor do §3º, art. 3º da Lei nº 7.713/1988, “na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins”.

Conclusão

36. Em razão de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

Fl. 9 do Acórdão n.º 1402-006.214 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.720279/2013-81