



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 11 de maio de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.287

Recurso nº 84.346 - IRPJ - EX. DE 1977

Recorrente FAZENDAS REUNIDAS, AGRICULTURA E PECUÁRIA S.A. (EM LIQUIDAÇÃO EXTRA JUDICIAL)

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SALVADOR - (BA)

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - ENTREGA DE BENS EM RESGATE DE CAPITAL E LUCROS DOS SÓCIOS - A sociedade registrada conserva sua personalidade jurídica, mesmo depois da dissolução, até o cancelamento do seu registro. A transferência de bens, da sociedade, para os sócios, constitui dação em pagamento e exige comutatividade nos meios de troca, constituindo-se em uma das modalidades de alienação a qualquer título. Se essa alienação se der por valor inferior ao previsto em lei (valor de mercado) configurada estará a distribuição disfarçada de lucros, como previsto no art. 72, alínea "a", da Lei nº 4.506/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FAZENDAS REUNIDAS, AGRICULTURA E PECUÁRIA S.A. (EM LIQUIDAÇÃO EXTRA JUDICIAL):

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso. Deixou de votar o Conselheiro Fernando Cícero Velloso, dado não haver assistido ao relatório.

Sala das Sessões (DF) em 11 de maio de 1982

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM AGOSTINHO FLORES

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 14 MAI 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros

ros: RAUL PIMENTEL, SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MI
RANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FI
LHO e LUIZ ANDRÉ NETO (SUPLENTE).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0580/014.301/80

RECURSO N.º: 84.346

ACÓRDÃO N.º: 101-73.287

RECORRENTE: FAZENDAS REUNIDAS, AGRICULTURA E PECUÁRIA S.A.
(EM LIQUIDAÇÃO EXTRA JUDICIAL)

R E L A T Ó R I O

Segundo a peça inicial dos presentes autos, datada de 11/09/80, a recorrente, foi intimada, na pessoa do seu liquidante, Dr. GILBERTO ESPINHEIRA DE SÁ, no prazo de oito (8) dias, a apresentar laudo de avaliação, a preço de mercado, dos bens alienados, aos acionistas em decorrência da dissolução da sociedade. Não o tendo feito, em 30/09/80 foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02, com ciência ao mesmo liquidante, imputando-se-lhe a prática de distribuição disfarçada de lucros, correspondente à diferença entre o valor pelo qual os acionistas, em 24/12/76, alienaram os imóveis à CRP - Corrêa Ribeiro Participações S.A. e o valor pelo qual eles o receberam em 20/12/76, ou seja, quatro (4) dias antes, o qual correspondia a parte apenas do valor do imobilizado líquido, visto que um dos acionistas teria se retirado, também recebendo imóveis e uma outra parte não teria sido negociada com a CRP.

2. Com guarda do prazo legal, o Dr. GILBERTO ESPINHEIRA DE SÁ, em nome da autuada, apresentou a impugnação de fls. 17/32, alegando, em preliminar, nulidade do auto de infração, eis que lavrado contra "sociedade dissolvida, cujo ativo remanescente fora objeto de partilha final" e, portanto extinta, eis que, segundo "o Código Civil Brasileiro a existência da pessoa jurídica termina pela sua dissolução."

3. No mérito após historiar que:

"A 20 de dezembro de 1976, pelo consentimento unânime dos acionistas, manifestado em instrumento público, foi dissolvida e liquidada na

forma da legislação então em vigor, a pessoa jurídica de direito privado denominada "FAZENDAS REUNIDAS AGRICULTURA E PECUÁRIA S.A.", com a atribuição de bens aos acionistas, por efeito da partilha do ativo líquido (doc. anexo).

Em consequência dessa partilha, estabeleceu-se a compropriedade dos citados bens, sendo, de logo, escolhido o condômino GILBERTO ESPINHEIRA DE SÁ para administrar o condomínio, na qualidade de mandatário com plenos poderes também para alienar as coisas comuns, no todo ou em parte, ou incorporá-las, na mesma extensão, ao patrimônio de sociedade, de cujo capital social os condôminos participam, como subscritores de cota ou ações ... (sic, doc. anexo).

.....
Posteriormente, alienaram, como pessoas físicas, titulares de direito de propriedade, parte dos referidos bens, que lhes tocaram na partilha, por preço superior ao valor escritural, a outra sociedade de que, realmente, participam."

alega que não pode ser confundida a escolha de "uma forma negocial menos onerosa, para minimizar custos tributários" com a figura da distribuição disfarçada de lucros, que, no caso, não ocorreu, como demonstraria com a transcrição de excertos doutrinários sobre a espécie e com jurisprudência administrativa.

4. Encaminhados os autos à Fiscalização para o contraditório, esta, inicialmente, intimou a sociedade autuada, na pessoa do seu liquidante, a apresentar:

"1º) Diário que registrou a extinção da Sociedade; 2º) Relação dos itens do Ativo Imobilizado Líquido que totalizou a importância de Cr\$ 1.494.223,95; 3º) Estatuto Social da Empresa; 4º) Registro do loteamento, denominada "Portão do Sol", na Prefeitura da Jurisdição correspondente e toda a documentação referente ao citado loteamento; 5º) Escritura das Fazenda Portão, Japara, Stº Antonio da Telha e S. Bento."

5. Após haver sido dado acatamento à intimação, a Fiscalização solicitou à C.R.P. - CORRÊA RIBEIRO PARTICIPAÇÕES S.A. que fornecesse os seguintes elementos:

1º) Estrutura do Capital dessa Sociedade, desde a sua constituição, fornecendo o nome dos acionistas, a participação de cada um e a forma de integralização; 2º) Dados relacionados com a compra dos imóveis FAZENDA JAPARA e FAZENDA PORTÃO, fornecendo: a) valor da compra; b) nome dos vendedores; c) vinculação com o recebimento das presta-

ções dos lotes do loteamento efetuado com as terras adquiridas da família Espinheira; d) se a área de 1.351.462,00m² da FAZENDA PORTÃO já havia sido loteado antes da sua aquisição."

6.
zendo:

Finalmente contra-arrozoou a peça impugnatória, di-

3. O responsável pela extinta sociedade, às fls. 18, alega que a companhia foi dissolvida e liquidada em 20 de dezembro de 1976, mediante instrumento público, entretanto, a empresa, na realidade, foi dissolvida, juridicamente, embora continuasse operando, de fato, nos anos-base de 1977 e 1978, conforme declaração de rendimentos constantes das fls. 102/104, devidamente assinadas pelo diretor Gilberto Espinheira Sã. De acordo com o artigo 95, do RIR/75 são contribuintes do Imposto de Renda todas as sociedades registradas ou não. Conseqüentemente, se a empresa foi dissolvida em 20.12.76 e continuou operando nos anos de 1977 e 1978, ela não perdeu a qualidade de contribuinte. Juridicamente, deixou de existir a partir da sua extinção (20.12.76) entretanto, de fato, ela continuou operando nos anos acima mencionados. Então, se no ato da dissolução a empresa infringiu o disposto no art. 233, do RIR/75, a situação ainda mais se agravou quando, após a sua dissolução continuou operando, de fato. Desta maneira, as atividades da empresa não sofreram solução de continuidade, o que concluímos que a operação de venda fora efetuada pela própria empresa, uma vez que não houve interrupção das atividades, pelo menos nos anos-base de 1977 e 1978.

4. Extinta a sociedade, que durante muito tempo explorava o ramo de pecuária e lavoura, conforme artigo 3º do seu Estatuto (fls. 47), nos últimos anos de sua existência passou a se dedicar às atividades de loteamento. Assim é que, conforme fls. 53, foi constituído o "Loteamento Portão do Sol". Em 31 de agosto de 1976 foi elaborado um balanço de extinção da empresa, conforme consta das fls. 44/45, o qual foi extraído do Livro Diário nº 02. Neste balanço, destacamos as seguintes contas relacionadas com o Loteamento: "Devedores p/Compra de Imóveis", "Compromissos Imobiliários", "Receitas Imobiliárias" e "Despesas c/Loteamento". Em 23 de agosto do mesmo ano, os acionistas da extinta sociedade com a Imobiliária Corrêa Ribeiro S.A., Fernando Corrêa Ribeiro e Carlos Alberto Corrêa Ribeiro S.A., constituíram a sociedade CRP - Corrêa Ribeiro Participações S.A. (fls. 96), para explorar o ramo de "loteamentos urbanos, suburbanos e rurais, conforme art. 2º do Estatuto tendo ... Ora, como se pode entender que uma empresa que explorava o ramo de loteamento foi dissolvida pelos seus acionistas no mês de agosto (conforme balanço) e, eles mesmos, constituíram uma nova sociedade para explorar o mesmo ramo. O que se

pode concluir é que a extinção da antiga sociedade foi procedida, exclusivamente, para os seus acionistas obterem elevados lucros sobre os imóveis que estavam contabilizados por valor notoriamente inferior ao preço de mercado Cr\$1.086.580,52 (hum milhão, oitenta e seis mil, quinhentos e oitenta cruzeiros e cinquenta e dois centavos), conforme "Relação de Bens do Ativo Imobilizado" da sociedade dissolvida (fls. 46). Aliás, foi o que, efetivamente, aconteceu. O valor da primeira venda foi de Cr\$95.000.000,00 (noventa e cinco milhões). Acontece, como abordamos acima, os acionistas cometeram duas infrações em decorrência da extinção da sociedade. A primeira pela transferência dos imóveis para os acionistas pelo valor contábil, quando deveriam ter sido pelo de mercado. A segunda, prendeu-se ao fato de que a sociedade foi dissolvida, juridicamente, em 20.12.76, entretanto, continuou a operar de fato, conforme declarações de rendimentos dos anos-base de 1977 e 1978, contendo omissão de receita, da sociedade, pela venda acima mencionada."

7. Submetidos os autos à apreciação da autoridade julgadora singular, esta manteve a exigência fiscal, após considerar que:

- A Autuada transferiu a seus acionistas pelo valor contábil, notoriamente interior ao preço de mercado, as terras da "Fazenda Japara" e uma gleba da "Fazenda Portão", omitindo o recolhimento do Imposto de Renda devido por força do disposto no art. 233, alínea "a", do Dec. nº 76.186/75;
- A infração esta bem tipificada, nos termos dos Pareceres Normativos nºs 449/71 e 105/78, da Coordenação do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, aos quais se deu fiel cumprimento, vez que se trata de uma distribuição disfarçada de lucros, por conter os requisitos previstos para a alienação, que é tributável em face do referido dispositivo legal;
- Não procede a alegação de dissolução da sociedade, desde quando continuou operando, sem solução de continuidade, durante os anos-base de 1977 e 1978, tendo, inclusive, apresentado as respectivas Declarações de Rendimentos (cópias às fls. 102/104), não havendo perdido, por conseguinte, a sua qualidade de contribuinte, de acordo com o art. 95 do mencionado diploma legal."

8. Cientificada dessa decisão, apresentou a autuada, ainda por seu liquidante, o tempestivo recurso de fls. 119/130, cujo inteiro teor passo a ler para o devido conhecimento dos demais integrantes deste Colegiado: (lido em sessão).

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

9. Verifica-se, no caso dos autos, ter havido alguma confusão, por parte do liquidante, ao tratar como sinônimos os institutos da dissolução, liquidação e extinção, dado que, além de o não serem, correspondem a etapas distintas e sucessivas de um processo na vida societária.

10. De acordo com a escritura pública de dissolução e liquidação, lavrada em 20/12/76, os acionistas da autuada resolveram, nos termos do art. 137, alínea "c", do Decreto-lei nº 2.627/40 (consenso unânime), dissolver a sociedade e estabelecer os critérios a serem observados na liquidação, bem como o quantum e a forma de pagamento da participação de cada acionista, lendo-se:

I) Na cláusula 6a-I, que ao acionista ROBERTO SANTOS DE SÃ seriam entregues: a) o domínio útil de uma área de terras desmembrada da "Fazenda Portão"; b) o domínio útil de uma área desmembrada da "Fazenda Telha" e c) Cr\$1.600.000,00 (hum milhão, seiscentos mil cruzeiros) em dinheiro, importância esta a ser paga pelos demais acionistas da sociedade, sendo Cr\$500.000,00 (quinhentos mil cruzeiros) à vista e o restante em 20 (vinte) prestações de Cr\$50.000,00 (cinquenta mil cruzeiros) cada, com vencimentos mensais e sucessivos, vencendo-se a primeira 30 dias após. Não se declarou na escritura qual era o valor das duas glebas de terra;

II) Na cláusula 6a-II, que os demais acionistas receberiam em condomínio, no percentual que estipularam, os demais imóveis, fazendo jus, ainda, cada um, ao mesmo percentual sobre as disponibilidades de: Caixa e Bancos e ativo realizável.

11. Na cláusula 7a, vê-se que, fora eleito o acionista GILBERTO ESPINHEIRA DE SÃ, o qual se passaria a denominar liquidante, para, entre outros fins:

"Alienar bens móveis e/ou imóveis, transigir, receber, passar recibos, dar quitação, gravar bens

móveis ou imóveis, contrair empréstimos, realizar pagamentos de dívidas sociais que, acaso surjam, independentemente de prestação de contas, as quais, de logo, os Outorgantes e o reciprocamente Outorgados as consideram julgadas, boas e bem prestadas, e praticar, repita-se todos os atos necessários ao fiel exercício de munus para cujo desempenho fora escolhido."

12. Desconhece-se quando, efetivamente, terminou a liquidação, dado que, ainda foram apresentadas as declarações de rendimentos referentes aos exercícios de 1978 e 1979 (fls. 102/104), tendo sido pagas remunerações a outro diretor (diferente do liquidante), tanto em 1977, como em 1978 (fls. 102-v e 104-v).

13. Esse fato prova que a sociedade, apesar de em regime de liquidação, continuou operando, sem que, todavia, após firmada a dissolução, o liquidante tivesse feito novo inventário e balanço da sociedade, nos quinze dias seguintes à data da sua nomeação, como determinava o Decreto-lei nº 2.627/40, em seu art. 140, nº 2º, tendo se valido, ao que tudo indica, do balanço levantado em 31.08.76, que, por sinal, e de maneira altamente suspeitosa já era declarado "Balanço Geral de Extinção" (fls. 44). Mais se acentua essa circunstância quando se constata que os acionistas, já antes da formalização da dissolução (que só ocorreu em 20/12/76) e embora se viessem dedicando às atividades de loteamento, em 23/8/76 constituíram a CRP - Corrêa Ribeiro Participações S.A., outra sociedade para explorar o ramo de loteamento, a quem acabariam passando, em 24/12/76, quatro (4) dias após lavrarem a escritura de dissolução, em 20/12/76, os imóveis que deram causa ao presente litígio e que integravam o patrimônio da FAZENDAS REUNIDAS AGRICULTURA E PECUÁRIA S.A., por valor mais de 100 (cem) vezes superior ao que constava na escrita da autuada.

14. Portanto, é indiscutível o caminho seguido pelos acionistas para fugir ao pagamento de Imposto sobre a Renda incidente sobre a diferença entre o valor pelo qual alienaram esse patrimônio à CRP e o valor pelo qual eles o receberam em quitação dos seus haveres da sociedade cuja dissolução providenciaram. Dissolveram a autuada, constituíram-se em condôminos de todos os bens da dissolvida e depois, na condição de condôminos, passaram as terras para a nova sociedade de que eles também eram acionistas e cujo ob

jetivo social era o mesmo da sociedade dissolvida!

15. Sucede que, em face do exposto no parágrafo 12 su
pra, e na falta do balanço a que nos referimos no parágrafo 13, ain
da se verifica que o liquidante da autuada deixou de cumprir o de-
terminado no nº 4º do art. 140 do Decreto-lei nº 2.627/40 e o que
é mais importante: não concluiu juridicamente a liquidação, não ha-
vendo, portanto, como falar-se de extinção, eis que esta só tem lu-
gar após findada a liquidação e acatadas determinadas prescrições
legais, também não obedecidas, especialmente, o estabelecido nos
nºs 8º e 9º do aludido artigo 140 do Decreto-lei nº 2.627/40, e
art. 144 do mesmo diploma, que impõem:

"8º - Finda a liquidação apresentar à assembléia
geral relatório dos atos e operações da liquida-
ção.

9º - Arquivar e publicar a ata da assembléia que
haver considerado encerrada a liquidação.

.....
Art. 144 - Pago todo o passivo e distribuído en-
tre os acionistas o último rateio, o liquidante
convocará, com quinze dias no mínimo, de antece-
dência, assembléia geral para a prestação final
de contas, na forma do art. 140, nº 8. Julgadas
estas boas e bem prestadas, a liquidação encerra-
-se, extinguindo-se a sociedade anônima."

16. Acordes com a conclusão do parágrafo anterior (au-
sência de extinção legal da autuada), observa-se que nas declara-
ções dos exercícios de 1978 e 1979, o capital da sociedade se man-
tém íntegro (Cr\$100.000,00) e que não houve encerramento das con-
tas no Livro Diário, não tendo qualquer significado o pedido de
baixa do C.G.C., eis que este, além de haver sido solicitado em
16/12/76 (antes da dissolução da sociedade) a autuada continuou a
apresentar declaração de rendimentos, em razão de ainda não haver
terminado a liquidação e, em consequência, as formalidades referen-
tes à extinção que lhe são posteriores.

17. Portanto a recorrente confunde liquidação com ex-
tinção. Esta última somente ocorreria após a liquidação, sendo, in-
clusive, norma expressa da vigente lei de sociedades anônimas (Lei
nº 6.404/76) ao dispor em seu artigo 207 que "a companhia dissolvi-
da conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de

proceder à liquidação". A empresa não se extinguiu no momento da dissolução. Ela entrou em liquidação, pretendeu extinguir-se, mas continuou o processo de liquidação, após o ato que entendeu chamar de "extinção". A infração de que é acusada ocorreu antes da extinção e nem seria possível de maneira diversa, como se demonstrará ao apreciar o mérito.

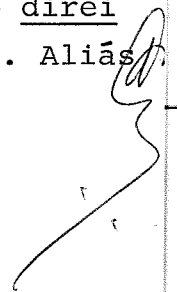
18. Não há como se falar em nulidade do Auto de Infração. As nulidades estão arroladas no art. 59 do Processo Administrativo Fiscal e consistem nos atos praticados por autoridade incompetente ou em cerceamento do direito de defesa. Nem um, nem outro, ocorreram na espécie. O Fiscal que lavrou a peça básica e o Delegado da Receita que julgou o feito são competentes. Quanto ao pleno direito de defesa nada foi alegado, deduzindo-se da leitura dos autos, que, além de a empresa defender-se amplamente inexistente qualquer dúvida quanto aos valores arrolados, mesmo porque eles são inferiores ao verdadeiro montante que seria tributável, visto que a Fiscalização quando da autuação não se dera conta dos demais imóveis. De notar que o lançamento foi notificado ao liquidante da sociedade, ou seja, o seu representante legal, inclusive por força da cláusula 7a. do contrato de dissolução parcialmente transcrita no parágrafo 11 deste voto.

19. Em conclusão, não procede a alegada preliminar de nulidade, mesmo porque o dispositivo por ela invocado para o término da sua existência (Código Civil Brasileiro, art. 21, item I) , põe a salvo o direito de terceiros, ao estabelecer:

"Art. 21 - Termina a existência da pessoa jurídica:

I - Pela sua dissolução, deliberada entre os seus membros, salvo o direito da minoria e de terceiros." (grifos da transcrição).

20. Portanto, o próprio dispositivo ressalvou o direito de terceiros, entre os quais se inclui a Fazenda Nacional. Aliás



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.287

seria inóqua a regra legal que determina fiquem os livros e demais documentos guardados pelo tempo necessário, ate que ocorra a deca-
dência do direito de lançar, se fosse possível às empresas, com
simples artifício (o da dissolução) fugir à exigência. Observando
que entre as modalidades de extinção do crédito tributário, não se
encontra a dissolução das sociedades, nem é esta causa de redução
do prazo decadencial.

21. No mérito, observa-se que a recorrente não discute a
notoriedade da diferença entre o valor dos bens registrados na con-
tabilidade: Cr\$ 1.494.223,95 e o verdadeiro valor dos imóveis, a
saber: (a) Cr\$ 95.000.000,00 pelos quais foram cedidas a Fazenda 'Japara e parte da Fazenda Portão (doc. de fls. 7); (b) domínio útil de parte das Fazendas Portão, Japara, Santo Antonio da Telha e São Bento alienadas ao acionista ROBERTO SANTOS DE SÁ (a quem, além desses domínios úteis, ainda coube a importância de Cr\$ 1.600.000,00, doc. de fls. 37/38, como resgate de seu 1/20 (um vin-
te avos) do capital, ou seja Cr\$ 5.000,00 (cinco mil cruzeiros); e (c) uma parte da Fazenda Portão (não negociada com a CPR), doc. de fls. 7. Portanto, a lide cinge-se à interpretação jurídica do ato pelo qual os imóveis passaram do domínio das FAZENDAS REUNIDAS, AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A. para o domínio dos seus acionistas.

22. A matéria foi objeto dos Pareceres Normativos nºs. 449/71, 1.002/71 e 105/78 (com força de normas complementares, face ao estatuído no art. 100, inc. I, do CTN c/c o art. 13, inc. III, do Decreto nº 76.085/75, e art. 9º, inciso III, da Portaria - MF - nº 653/77), através dos quais a Administração Tributária in-
terpretou que:

"Distribuição disfarçada de lucros - Distri-
buição de bens e de direitos aos sócios, na
liquidação da sociedade, por motivo de sua
dissolução: é "alienação a qualquer título" de
que fala a alínea "a" do art. 251 do RIR; a
distribuição em causa tem todos os requisitos
previstos para a alienação, sendo inclu-

sive um ato de vontade da sociedade alienante, manifestada por seus representantes, na liquidação (v. Cód. Comercial, arts. 344 e segs.). Se os bens forem transferidos aos sócios por valor notoriamente inferior ao de mercado esta rá tipificada a infração descrita na alínea "a" do art. 251 do RIR. O que se há de entender por notório.

.....

Tipifica-se distribuição disfarçada de lucros a alienação de bens ou direitos, por valor inferior ao de mercado, às pessoas relacionadas na alínea "a" do art. 251 do RIR, mesmo que referida alienação se tenha processado pelo valor escritural, nele computadas a correção monetária e as depreciações.

Irrelevante, por conseguinte, o fato de vigorar até nova correção, "para todos os efeitos legais" (RIR, art. 264), o valor, monetariamente corrigido, dos bens do ativo imobilizado.

.....

Caracteriza distribuição disfarçada de lucros a alienação de bens do ativo da companhia, por valor notoriamente inferior ao preço de mercado mesmo quando este for fixado pela assembleia, no caso de liquidação extra-judicial, na forma do art. 215 § 1º, da Lei nº 6.404/76."

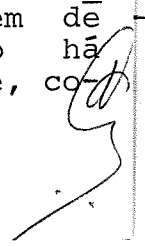
assim fundamentando o seu entender:

"Note-se, preliminarmente, que a lei fala em "a alienação, a qualquer título".

Há, na referida distribuição de bens e direitos, o deslocamento desses bens do patrimônio da sociedade para o dos sócios, individualmente, peculiaridade essa que é da essência da alienação. Preenchido também está o requisito quanto ao objeto, que na alienação pode ser uma coisa ou um direito, ou parte deste.

Improcede o argumento que pretende desqualificar a alienação nessa partilha de bens sob a invocação da ausência de alienante, equiparando-a, dessa forma, à sucessão legítima.

Ora, já se disse que, naquela partilha, o alienante é a sociedade, representada por quem de direito. De fato na sucessão legítima não há alienação, não só porque não há alienante, co



Acórdão nº 101-73.287

mo também porque a transferência não resulta de um ato de vontade, mas da morte do "de cujus"; por isso que a alienação somente se opera "inter vivos" (v. J.M. Carvalho Santos, op. cit. e Pedro Nunes, em "Dicionário da Tecnologia Jurídica", vol. I, pág. 7).

A transferência dos bens resultantes da liquidação, ao contrário, é ato de vontade dos sócios (v. Cód. Comercial, arts. 344 e seguintes) e se opera mediante os requisitos previstos no estatuto civil para a transmissão de propriedade; se referente a bens móveis, por simples tradição, se imóveis, pela transcrição no registro imobiliário. Contém, assim o citado ato todos os requisitos de uma alienação e com esta se identifica. Se essa alienação se fizer por valor "notoriamente inferior ao de mercado", então estará tipificada a infração a que se refere a mencionada alínea "a" do art. 251 do R.I.R.

.....

A alienação de bem do ativo imobilizado, por valor notoriamente inferior ao do mercado, a sócio, acionista ou participante nos lucros, bem como aos respectivos parentes ou dependentes, configura distribuição disfarçada de lucros. Não é suficiente para descaracterizar essa distribuição disfarçada a circunstância de o bem ter sido alienado pelo valor de aquisição monetariamente corrigido, sempre que esse valor for notoriamente inferior ao de mercado. Quando a lei diz que a nova tradução monetária do bem vigora "para todos os efeitos legais", é evidente que não se poderá entender ter essa última expressão atribuído o caráter de valor de mercado àquela tradução monetária. Ora, se o art. 72, I, da Lei 4.506 (RIR, art. 251, "a") tomou como elemento tipificador da distribuição disfarçada o valor de mercado e não o valor pelo qual o bem está contabilizado, obviamente o art. 3º, § 4º, da Lei 4.357 (RIR, art. 264) não antecipou exceção alguma à definição que a Lei 4.506 veio a dar à distribuição disfarçada de lucros e dividendos.

.....

De início, é de observar que a norma consubstanciada no art. 215 § 1º, da Lei 6.404, não é de caráter imperativo, não estabelece a obrigação de efetuar a partilha nas condições especiais, para as pessoas jurídicas a que se refere, mas tão-somente, faculta-lhes a



quele procedimento. Não tem, portanto, o condão de eximi-las de qualquer espécie de obrigação tributária, regularmente instituída, como é o caso do dispositivo enfocado do DL 1.598/77.

Por outro lado, deve-se lembrar que a norma legal tributária carece de qualquer dependência em relação à lei comercial, sendo interpretada considerando sua autonomia, em relação aos outros ramos do direito e, bem assim, o caráter teleológico de sua interpretação, a qual deve sempre visar a realização das finalidades ou objetivos da lei; desta forma, os efeitos tributários dos atos, contratos ou negócios são os que decorrem da lei tributária e não podem ser modificados ou alterados pela vontade das partes.

Relevante, agora, frisar que a norma em exame, inserta na Lei 6.404, tem por escopo permitir maior celeridade do processo de liquidação das companhias e que a disposição do DL 1.598, com ela confrontada, objetiva apenas resguardar os interesses da Fazenda Pública, na hipótese de ser atribuído aos bens, na alienação, valor notoriamente inferior ao corrente no mercado. Neste caso, a sociedade deverá adicionar ao lucro líquido do exercício a diferença entre o valor de mercado e aquele adotado pela assembléia, sem prejuízo da tributação nas declarações das pessoas físicas beneficiárias, conforme disposto no art. 62 do DL 1.598/77.

Como se vê, os dispositivos legais em exame coexistem pacificamente em sua aplicação prática, produzindo ambos os efeitos desejados, porém, de forma autônoma e independente, cada um em sua esfera de jurisdição."

23. Muitas, sem dúvida, foram as críticas a esses atos normativos, quase todas assinadas por advogados de empresas ou professores que emitem "pareceres" para empresas que os procuram, após ver-se nas malhas do Fisco (autuadas). Na verdade, não se pode, no Brasil, em matéria tributária, falar-se de "doutrina", pois somente são publicados ou tomamos conhecimento de trabalhos elaborados em socorro de contribuintes fiscalizados, observando-se que, além de terem as referidas opiniões endereço certo, não se tratando, deste modo, de estudos acadêmicos ou de iniciativa própria; nem sequer se

Acórdão nº 101-73.287

trata de estudos solicitados preventivamente, isto é, logo que os atos da Administração são publicados, mas sempre depois que a Fiscalização bate às portas do solicitante. Nessas condições, o julgador, a despeito da admiração que possa ter pelos subscritores desses "Pareceres", é obrigado a analisá-los como peças de defesa, como aliás geralmente são invocados nas peças de impugnação e recurso pelos contribuintes autuados.

24. Em razão de algumas decisões da 1ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, acolhendo a pretensão de alguns dos autuados, uma delas afinal confirmada pelo Secretário-Geral do Ministério, louvando-se em contraditório parecer de seu assessor, no qual se lê:

"... na partilha de direitos e obrigações de sociedade, decorrente de sua dissolução, não se verifica a figura da alienação.

Isso porque, no ajuste de sua dissolução ou na partilha de seus bens, a sociedade não é sujeito na relação jurídica que se estabelece.

Na dissolução, ela é objeto de direito, e, na partilha, objeto são os bens e direitos de seu ativo.

Ao se partilharem os bens que compõem o espólio de pessoa falecida, intervêm, como sujeitos de direito, os herdeiros. São estes manifestam vontades, não o "de cujus", até mesmo porque está impossibilitado de fazê-lo.

Se bem que, no caso das sociedades, a sua personalidade jurídica, via de regra, se prolonga além do ato de dissolução, até final liquidação, e ela freqüentemente pratique atos como sujeito de direitos, na partilha dos seus bens, a sociedade não manifesta vontade, conseqüentemente, não exerce o direito de alienação."

determinado contribuinte, antes de proceder à dissolução, liquidação e extinção da sociedade, contratou um advogado que, após alinhar as razões mencionadas em pareceres e decisões (administrativas e judiciais) contrárias ao entender da Fazenda Nacional, formulou consulta preventiva à Receita Federal, sob a matéria. Tendo a

solução lhe sido desfavorável, pediu o pronunciamento de outro jurista que, após emitir parecer, solicitou ao Senhor Secretário da Receita Federal a revogação daqueles atos normativos.

25. Em face desse pedido, a Coordenação do Sistema de Tributação (órgão técnico que assessora o Secretário da Receita Federal, na elaboração e interpretação da legislação tributária), após ter feito uma síntese dos principais argumentos apresentados no documento em que se requeria a revogação daquelas normas, a saber:

- "a) a distribuição disfarçada de lucros definida pelo artigo 60, I, do Decreto-lei nº 1.598/77, tem por suporte um negócio jurídico de alienação;
- b) a dissolução, liquidação e extinção da sociedade são decorrentes de imposição "ex lege" e não "ex voluntate", sendo que a partilha é feita entre os sócios após desaparecida a personalidade jurídica da sociedade;
- c) não mais tendo personalidade, não pode a sociedade manifestar sua vontade, que é essencial para que haja alienação;
- d) de qualquer forma, a simples partilha ou reembolso de capital social não é negócio jurídico;
- e) na dissolução da sociedade ocorre sucessão idêntica à da sucessão "mortis causa" referente às pessoas físicas; em vista disso, a transmissão é "ex lege" e não por alienação;
- f) a partilha tem que ser compulsoriamente procedida pelo valor contábil;
- g) a lei fiscal não descreve o caso acima ilustrado como sendo hipótese de distribuição disfarçada de lucros."

em brilhante estudo da lavra do Assessor, Dr. CARLOS E. GULYAS, assim analisou a matéria:

"6.1 - Colocação do Problema

A questão fundamental gira em torno

da

correta classificação, entre os fatos jurídicos, ou seus efeitos, da "atribuição de bens" em favor dos sócios de sociedade dissolvida.

A referida "atribuição" tem sido denominada, pelos tributaristas que a estudaram, por diversos modos:

- restituição de capital;
- reembolso de capital;
- rateio do patrimônio;
- transformação de quotas em bens do ativo líquido;
- partilha do acervo social e
- restituição de bens aos sócios.

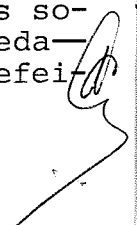
Como essas expressões não se equivalem, é lícito concluir que não se referiram exatamente ao mesmo fenômeno jurídico.

Para dirimir a questão, cabe, pois, realizar um primeiro esforço para o fim de fixar a posição do sócio em relação ao patrimônio da sociedade, tanto em sua constituição como em sua dissolução.

6.2 Uma vez se trate de sociedade personificada, portanto, com capacidade de direito, a incorporação de bens ao patrimônio social, na subscrição de capital, constitui-se em alienação, pela qual a sociedade adquire e o sócio perde, simultaneamente, a propriedade daqueles bens.

6.2.1. São de RUBENS GOMES DE SOUZA as seguintes observações:

"É sabido que, na doutrina brasileira, por inspiração da francesa, sustentou-se que a conferência de capital não implicava em alienação, mas apenas estabelecia uma indivisão entre os sócios. Pretendia-se, com isso, escapar aos impostos que incidissem sobre a transmissão da propriedade, especialmente a sisa, em se tratando de conferência de imóveis. Mas, antes mesmo do Código Civil, CARVALHO DE MENDONÇA e RUY BARBOSA refutaram o argumento. O primeiro mostrou que, se o argumento fosse exato, a partilha dos haveres sociais, na liquidação da sociedade, teria de retroagir seus efeitos



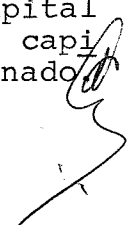
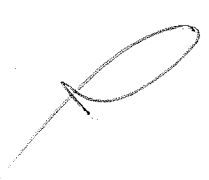
tos à data da constituição desta. O segundo mostrou que, na constituição da sociedade, só ocorre indivisão entre sócios quando um deles contribui com sua cota e com a do outro: mas que a essa comunhão à sociedade é estranha" (RDP-2, pág. 146).

6.2.2. A propósito, o artigo 10 da Lei nº 6.404/76 atribui, aos subscritores ou acionistas que contribuírem com bens para a formação do capital social, responsabilidade idêntica à do vendedor, ou, se a entrada consistir em crédito, a responsabilidade pela solvência do devedor. Logicamente, entende-se que "o bem avaliado para a entrada no capital da sociedade por ações não é objeto da prestação; objeto da prestação é o valor" (PONTES DE MIRANDA, Tratado de Dir. Privado, Tomo XLIX, pág. 167).

6.3 Uma vez ingressados os bens, tornam -se eles de propriedade da pessoa jurídica e não mais dos sócios que os deram de entrada. Essa nova titularidade é facilmente compreensível em face dos institutos de direito privado: a propriedade e a personalidade.

6.3.1. Esse aspecto foi muito bem assinalado por GEORGES RIPERT, cuja acuidade constatou:

"A empresa é personificada: o capital é levado ao passivo, constitui dívida da empresa. Encontra sua contrapartida nos elementos do ativo. Estes elementos não pertencem nem jamais pertenceram aos acionistas (.....). A empresa absorve e desfigura os bens que lhe são entregues. Se não houvessemos copiado o direito das sociedades por ações do antigo contrato de sociedade, teríamos mais facilmente percebido que o acionista perde definitivamente sua contribuição. Se tal não se diz, é para justificar o favor fiscal feito às contribuições para a sociedade. A prática fala mais exatamente do capital investido na empresa. Esse capital não pode mais ser retornado



A grande regra da fixidez do capital social proíbe tocar-se neles. Como, em tais condições, se poderia falar na propriedade dos acionistas?" (Aspectos Jurídicos do Capitalismo Moderno, pág. 294).

6.4 Desta forma, partindo-se do contrato social (e seu efeito, que é a sociedade) e do patrimônio (que é uma universalidade), pode-se chegar ao conceito de empresa (que também é uma universalidade), ou seja, soma de coisas, direitos, pretensões, ações e exceções, mais circunstâncias de fato (goodwill) que se organizam, sob titularidade comum, em unidade (PONTES DE MIRANDA, ob. cit. tomo V/366).

6.5 O patrimônio social somente se extingue quando não há mais dívida a ser paga, inclusive aos sócios, passando estes, por motivo de dissolução, a credores contra a sociedade, a fim de receberem o que esta lhes deve (A. e ob. cit., tomo LI/46).

6.6 A dissolução da sociedade pode ocorrer por mútuo consentimento (contrarius consensus), cujo instrumento pode prever, como na hipótese ora examinada, além do distrato propriamente dito, o acordo de distribuição, entre os sócios, do patrimônio social (dito "partilha dos bens sociais").

6.6.1. Segundo PONTES DE MIRANDA,

"O distrato social, de si só, não determina a extinção da capacidade de direito e da capacidade processual da pessoa jurídica. O que a determina é a repartição do patrimônio social entre os sócios, porque, com isso, se executam o distrato social e o acordo de distribuição, entre os sócios, do patrimônio social. (Aliás, atenda-se que a personalidade jurídica da sociedade registrada somente se extingue com o cancelamento. Antes disso, não importa o que tenha desaparecido no conteúdo da sociedade a que se atribui ser pessoa jurídica") (ob. cit., tomo XLIX/152).



6.7 Uma vez ocorrida a causa da dissolução, ou a dissolução, e considerando-se inexistirem credores no passivo, não decorre, como muitos alegam, a transferência ipso jure do acervo remanescente, em favor dos sócios. O artigo 1.572 do Código Civil somente se aplica à transmissão "mortis causa", ou seja, à herança, não podendo aplicar-se esse dispositivo por analogia na extinção de sociedades, tendo-se em vista, ainda, que os imóveis só se transferem com a respectiva transcrição (cf. P. MIRANDA, ob. cit., tomo I/438 e tomo XLI/211).

6.8 O distrato (contrato desconstitutivo) não tem eficácia de transferir bem algum da sociedade para o patrimônio dos sócios. É uma causa de dissolução. Se for dispensada a liquidação, a "partilha" que se ajustar, ainda que no mesmo ato ou instrumento, representará um plus sobre o distrato.

6.9 A natureza jurídica dessa "partilha", a que o art. 23 do Código Civil faz referência, por constituir-se, a nosso ver, no pomo da discórdia neste pleito, deve ser plenamente desvendada.

6.9.1. Nesse sentido, podem-se adotar, com base em boa doutrina (ALBERTO GOMES DA ROCHA AZEVEDO, Dissociação da Sociedade Mercantil, págs. 75 e 167; FRAN MARTINS, Curso de Direito Comercial, pág. 239, e Comentários à Lei das S.A., págs. 88-90; CARLOS FULGÊNCIO DA CUNHA PEIXOTO, Sociedade por Ações, vol. 2, pág. 241; ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE, Anotações à Lei das Sociedades Anônimas, pág. 240; PONTES DE MIRANDA, Trat. de Dir. Privado, tomo I, págs. 99, 438-441, tomo III, págs. 225-226 e 399, tomo V, págs. 33, 35 e 51, tomo XLIX, pág. 94, e tomo LI, págs. 10, 20 e 44), as seguintes premissas:

- (a) em regra, a ocorrência da causa de dissolução não opera a dissolução: permite-a;
- (b) os sócios não se tornam ipso jure proprietários dos bens do acervo social pelo fato da dissolução e liquidação: não há aplicabilidade do art. 1.572 do Código Civil ao caso;
- (c) os sócios tornam-se credores da massa líquida no valor de sua participação.

- (d) a transferência, da sociedade, em favor de quem haja de receber o líquido apurado, opera-se como pagamento, quer seja quotista ou acionista, adjudicatário ou cessionário;
 - (e) esse pagamento ocorre necessariamente antes da extinção da personalidade jurídica;
 - (f) a personalidade jurídica se extingue por forma simétrica àquela pela qual se constituiu: por cancelamento ou baixa do registro de comércio (efeito desconstitutivo).
7. Diante das considerações expostas, podemos identificar agora a natureza do fato jurídico pelo qual, juntamente, ou após o distraito, se transmitem os bens do acervo líquido, ainda uma vez socorrendo-nos dos ensinamentos de PONTES DE MIRANDA:

"Se houver deliberação unânime dos acionistas para que os bens, conforme a avaliação, se distribuem ou se possam distribuir em natura, há dação em pagamento. Afaste-se qualquer assimilação à herança."
(ob. cit., tomo LI/46).

8. A dação em soluto, como é incontroverso na lei (artigos 995 a 998 do Código Civil) e na doutrina, é negócio jurídico bilateral, oneroso, contrato real, contrato de dação e recebimento, cuja eficácia é extinguir, por adimplemento, a dívida.

8.1 Convém ressaltar que essa classificação não se poderia atribuir ao simples pagamento que a sociedade liquidanda fizesse para extinguir o crédito do sócio, em dinheiro, no seu exato valor escritural (contábil), porque se trataria de mero ato-fato jurídico.

9. Duas conseqüências podem ser vislumbradas, desde já, do ponto de vista da legislação do imposto sobre a renda:

1a.) a restituição de capital ou reembolso de capital, pelo valor contábil (corrigido monetariamente se

gundo o prevê a lei) não pode caracterizar distribuição disfarçada de lucros, uma vez que restituição é ato de dar a alguém o que a ele pertence;

2a.) O pagamento do crédito do sócio, pela sua participação no capital, feito em natura, e pelo valor contábil, é admitido pela lei comercial; todavia, os respectivos efeitos tributários serão os previstos na legislação tributária (artigo 109, in fine, do CTN), que no caso estão contidos no art. 60, I, do DL nº .. 1.598/77, o qual exige seja feito um confronto entre o montante do crédito do sócio e o valor de mercado do bem dado em pagamento."

26. Em vista dessas conclusões, foi entendido que os aludidos atos normativos, cuja revogação se requeria, "deram razoável interpretação à lei e por isso mereciam ser mantidas as suas conclusões, por seus próprios fundamentos."

27. Embora não conheçamos qualquer pronunciamento novo sobre a matéria, mesmo porque o aludido estudo somente teve sua conclusão e aprovação em 14/12/81, os contribuintes continuam invocando argumentos constantes de "Pareceres" ou obras editadas há mais tempo e já levadas em consideração no referido estudo. Neste voto com vista aos principais argumentos constantes das peças invocadas no presente recurso, não nos furtaremos de aditar algumas considerações ao magnífico estudo levado a efeito pela Coordenação do Sistema de Tributação, embora consideremos ter colocado um ponto final no controvertido tema, tal a excelência e precisão dos fatos demonstrados.

28. A nosso ver, os que têm sustentado ponto de vista



contrário ao entendimento da Fazenda, além de, como muito bem assinalou o Assessor da Coordenação do Sistema de Tributação, Dr. CARLOS E. GULYAS, terem partido da indefinição da natureza jurídica do ato pelo qual eram "atribuídos os bens aos sócios", e que como demonstrado, na palavra do mestre PONTES DE MIRANDA, representa uma dação em pagamento, ainda sustentaram não poder ser divisado no ato qualquer alienação porque, para a prática de tal ato, seria necessária a interveniência de um alienante e um adquirente e, em razão de com a dissolução extinguir-se a pessoa jurídica, esta não mais praticaria o ato de alienar, ocorrendo, deste modo, uma transmissão sem o ato de alienação, como sucede nas transmissões causa mortis. Esses dois aspectos foram devidamente elucidados, quando, segundo os ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, a transferência dos bens da sociedade para os sócios consubstancia uma "dação em pagamento" (item 7 do Parecer C.S.T., pág. 19 deste voto) e a personalidade jurídica da sociedade registrada somente se extingue com o cancelamento do registro, após ultimada a liquidação (item 6.6.1 do Parecer C.S.T., pág. 17 deste voto). Finalmente, aqueles que expressamente reconhecem existir uma espécie de alienação na transferência dos bens do patrimônio da pessoa jurídica para a pessoa física alegam que o ato de atribuição dos bens aos sócios se incluiria entre aqueles que a doutrina classifica como de economia de imposto, eis que a pessoa jurídica não chegaria a apurar o lucro e a pessoa física só o realizaria quando vendesse os imóveis.

29. Inicialmente, antes de entrar no cerne da questão, cabe esclarecer, como já o fizera o aludido estudo da Coordenação do Sistema de Tributação, que "decisão ministerial individualizada, proferida em grau de recurso hierárquico, e decisões de Conselho de Contribuintes, por se destinarem a vincular a administração a casos concretos, não têm, pela própria natureza desses atos, efeito de revogar atos normativos (abstratos) expedidos por órgão competente. Naturalmente, se a autoridade maior tivesse o propósito de normatizar entendimento por ela assentado em caso concreto, poderia expedir ato de sua competência capaz de encobrir a eficácia dos atos subordinados."

30. Passemos agora ao exame da matéria. Ressalvado o disposto no art.305 do Código Comercial, a existência da sociedade

de comercial, como ente dotado de personalidade, patrimônio e capacidade de ser sujeito de direitos e obrigações, distinto do de seus sócios, se prova com o registro do instrumento de contrato no Registro de Comércio, como expressamente determina o art. 301 do mesmo Código e a sua extinção se dá com a baixa no mesmo Órgão (cancelamento como disse PONTES DE MIRANDA), pois, segundo princípio defendido por ULPIANO: "Nada é tão natural como algo se dissolver da mesma maneira pela qual foi constituído", apud Ministro José Neri da Silveira, in AMS nº 76.660-SP.

31 Os autores que alegam que a sociedade se extingui—ria com a simples dissolução, deixam de levar em conta ou confundem o significado dos institutos da dissolução, liquidação e extinção, além de fazerem letra morta dos textos legais explícitos, especialmente do disposto nos seguintes diplomas (os grifos foram acrescentados pela transcrição):

31.1) Do Código Comercial:

31.1.1 - O art. 335, in fine, o qual determina que, após dissolvida, "em todos os casos deve continuar a sociedade somente para ultimar as negociações pendentes; procedendo-se à liquidação das ultimas;"

31.1.2 - O art. 340, que reza: "Depois da dissolução da sociedade nenhum sócio pode validamente pôr a firma social em obrigação alguma, posto que fosse contraída antes do período de dissolução, ou fosse aplicada para pagamento de dívidas sociais";

31.1.3 - O art. 344, que declara: "Dissolvida uma sociedade mercantil, os sócios autorizados para gerir durante a sua existência devem operar a sua liquidação debaixo da mesma firma, aditada com a cláusula — em liquidação — salvo...";

31.1.4 - O art. 346, que dispõe: "Não bastando o estado da caixa da sociedade para pagar as dívidas exigíveis, é obrigação dos liquidantes pedir aos sócios os fundos necessários, nos casos em que eles forem obrigados a prestá-los."

31.2) Da Lei de Sociedades Anônimas (DL. 2.627, de 

Acórdão nº 101-73.287

1940) aplicável subsidiariamente às sociedades limitadas, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 3.708, de 1919:

31.2.1 - O art. 139, que declara: "Silenciando os estatutos, compete à assembléia geral, nos casos do art. 137 (após a sociedade ser dissolvida, nosso o esclarecimento), determinar o modo de liquidação e nomear o liquidante e o conselho fiscal, que deva funcionar durante o período de liquidação";

31.2.2 - O nº 7º do art. 140, reza serem deveres dos liquidantes: "confessar a falência da sociedade, nos casos previstos em lei";

31.2.3 - O nº 8º do art. 140, determina ser dever do liquidante: "finda a liquidação, apresentar à assembléia geral relatório dos atos e operações da liquidação e suas contas finais";

31.2.4 - O nº 9º do art. 140, estabelece ser ainda dever do liquidante: "arquivar e publicar a ata da assembléia que houver considerada encerrada a liquidação";

31.2.5 - O parágrafo único do art. 140, diz que: "Em todos os atos ou operações, o liquidante deverá usar da denominação social seguida das palavras: "em liquidação";

31.2.6 - O art. 141, onde se lê: "O liquidante tem poderes para praticar todos os atos e operações necessárias à boa marcha da liquidação, alienar bens móveis ou imóveis, transigir, receber, dando quitação, toda e qualquer quantia pertencente à sociedade e representá-la, em juízo ou fora dele";

31.2.7 - No art. 144 está escrito que: "Pago todo o passivo e distribuído entre os acionistas o último rateio, o liquidante convocará, com quinze dias, no mínimo de antecedência, a assembléia geral para a prestação final de contas, na forma do art. 140, nº 8. Julgadas estas boas e bem prestadas, a liquidação encerra-se, extinguindo-se a sociedade anônima."

31.3) Da Lei nº 6.404, de 1976, (nova Lei de Sociedades Anônimas) onde, além de manter as mesmas normas, lê-se:

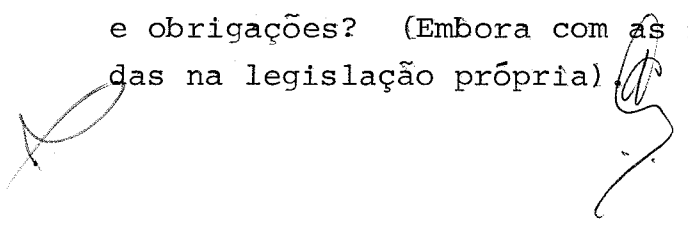
31.3.1 - No art. 207, "A companhia dissolvida conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de proceder à liquidação";

31.3.2 - No § 1º do art. 216: "Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação e a companhia se extingue";

31.3.3 - No art. 219: "Extingue-se a companhia: I - pelo encerramento da liquidação; II - (omissis)";

32. Portanto, se após a dissolução da sociedade: a) os sócios ainda podem usar a firma para os fins previstos no art. 340 do Código Comercial; b) a dissolução se segue as fases da liquidação e extinção (arts. 344 e 346); c) dispõe de um conselho fiscal (art. 139 do DL 2.627/40 e art. 208 da Lei nº 6.404/76); d) o liquidante pode confessar a falência da sociedade (art. 140, nº 7, do D.L. 2.627/40); e) os atos devem ser praticados em nome da sociedade, seguida da expressão "em liquidação" (art. 140, parágrafo único, do DL. 2.627/40 e art. 212, da Lei nº 6.404/76); f) a sociedade é representada em juízo ou fora dele, pelo liquidante (art. 141, do DL nº 2.627/40); g) os arts. 207 e 216, § 1º, c/c o art. 219, declaram o óbvio, ou seja, que a sociedade dissolvida conserva a personalidade jurídica até a sua extinção e que esta só ocorre após encerradas as contas da liquidação: como, com honestidade, se pode alegar que os imóveis seriam transmitidos sem alienação, da do inexistir a pessoa alienante, quando a própria lei declara que, após dissolvida a sociedade pode vir a ser decretada a sua falência e que ela conserva a personalidade jurídica.

33. Ou será que o legislador foi tão desatento que estabeleceu a possibilidade de decretação da falência de uma pessoa jurídica inexistente? Ou também será que: dizer-se que alguém tem personalidade jurídica, não significa mais ser sujeito de direitos e obrigações? (Embora com as restrições expressamente estabelecidas na legislação própria)



Acórdão nº 101-73.287

34. Ad argumentandum tantum, ainda teríamos as disposições legais do art. 51 e seu parágrafo único e art. 52 do Decreto-lei nº 5.844/43, alterado pelo art. 1º da Lei nº 154/47, reproduzidos nos arts. 218 e 219 e s/§§ do RIR/66; nos arts. 129 e 130 e s/§§, do RIR/75; nos arts. 151 e 152 e s/§§ do RIR/80, os quais dispõem que:

"Art. 51 - As firmas e sociedades em liquidação serão tributadas, até findar-se esta, de acordo com as normas estabelecidas. (grifamos)

Parágrafo único - Ultimada a liquidação, proceder-se-á de acordo com o artigo seguinte.

Art. 52 - No exercício em que se verificar a extinção, a firma ou sociedade, além da declaração correspondente aos resultados do ano-base, deverá apresentar a relativa aos resultados do período imediato até a data da extinção." (grifamos)

35. Ora, se não se nega que o direito tributário possa, para os fins e efeitos nele regulados, alterar o direito privado em geral e o comercial e o civil em particular, com as ressalvas que o art. 110, do C.T.N. estabelece: uma lei fiscal ordinária pode, por ser da mesma hierarquia, alterar para efeitos fiscais, o Código Comercial e o Código Civil. Portanto, se, apesar dos explícitos textos do Código Comercial e das leis que regulam as sociedades anônimas e limitadas (estas supletivamente), alguém entender que, após a dissolução, a sociedade não mais existiria: os textos que acabamos de reproduzir teriam, para efeitos fiscais, prorrogado a personalidade jurídica e, em consequência, sujeitado ao tributo as operações realizadas na fase de liquidação.

36. Observe-se que, nos casos de fusão, incorporação e cisão, quando deixa de existir a fase de liquidação, a avaliação do patrimônio torna-se obrigatória, segundo os arts. 152 e seus §§ e 153 e seus §§, do D.L. nº 2.627/40 e art. 224 e segs. da Lei nº 6.404/76.

37. Ressalte-se, ainda, que, qualquer que seja o procedi

mento facultado aos componentes de qualquer sociedade, inclusive proceder à simultânea dissolução e liquidação da sociedade, o interesse de terceiros (entre os quais se encontra o FISCO) têm de ficar resguardados. Do contrário: a dissolução de qualquer sociedade seria a palavra mágica para a prática de todo tipo de lesão aos que dela não participam.

38. Como acabamos de ver, a sociedade dissolvida preserva a sua personalidade jurídica até a sua liquidação, devendo ser aditada à razão social a explicação "em liquidação".

39. Do mesmo modo, também verificamos que, por expressa determinação legal, as firmas ou sociedades em liquidação têm os seus resultados tributados até a data da extinção.

40. Passemos agora à análise da expressão "alienação, a qualquer título," como consta do texto do art. 72, inciso I, da Lei nº 4.506, de 30/11/64.

41. O Professor da Universidade do Estado de São Paulo, Dr. WALTER BARBOSA CORREA, em artigo publicado na R.D.P. nº 17, pág. 375/380, escreve que

"Ao referir a alienação a qualquer título, a norma jurídica está abrangendo todos aqueles negócios jurídicos que provoquem ou possam provocar distribuição de renda. A partir desse ponto é que se configura a presunção da distribuição disfarçada."

42. ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, in Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda, Ed. Resenha Tributária, S.P., 1975, após transcrever o ensinamento de FRANCISCO CAMPOS, segundo o qual:

"O legislador que na lei tributária se serve para especificar as atividades sujeitas ao ônus tributário das categorias ou concertos próprios do direito privado, a estes remete tacitamente o intérprete em todas as questões relativas a defini-

Acórdão nº 101-73.287

ções, conceitos ou configurações das operações por ele designadas pelo mesmo nome com que as designa o direito privado"

e de afirmar que

"não é pacífico o conceito doutrinário civilista de alienação. Propugnam uns por compreensão lata, abrangente de todas as modalidades de transmissão da propriedade, por ato voluntário ou involuntário, inter vivos ou causa mortis. Outros defendem alcance mais restrito do conceito, circunscrevendo-o às transmissões da propriedade resultantes de atos voluntários."

conclui que o Código Civil emprega o termo alienação como "uma das formas de perda da propriedade, nunca sinônimo de sua transmissão genérica", ou seja, que "a alienação é uma das formas de deslocação de domínio, em que se reúnem os seguintes requisitos:

- "(a) transmissão de propriedade;
- (b) efetuada através de ato voluntário, a título gratuito ou oneroso;
- (c) envolvendo uma dualidade de sujeitos (alienante e adquirente)".

43. Portanto, o ilustre Professor: ou fez tabula rasa do princípio jurídico, segundo o qual na lei não se presumem termos inúteis; ou não se apercebeu de que o legislador da norma tributária havia aditado ao termo alienação a expressão "a qualquer título", vez que adotou o conceito mais restrito do termo.

44. Com efeito, abandonou a concepção dada ao termo pelos romanos, e também pela maioria da doutrina pois: a) segundo o mestre M.M. Serpa Lopes, citado por WALTER BARBOSA CORREA, in R.D. P., vol. 17, pág. 377, no Direito Romano a palavra alienação era concebida como representativa da perda de um direito já nascido, conscientemente suportada por uma pessoa, ainda que tal pudesse acontecer à margem de sua vontade; b) a maioria dos civilistas acolhe o conceito dado por De Ruggiero, consoante o qual a alienação

significa a transmissão de um direito de um patrimônio a outro, excluindo-se, por isso, do seu conteúdo, aqueles fatos jurídicos, como o derelictio (abandono), a renúncia a um direito intransmissível, a destruição de uma coisa por força da qual o direito ou objeto, posto separando-se de um patrimônio, não se destina a passar a outro patrimônio", idem, ibidem. De fato, SAMPAIO DÓRIA acolheu o entendimento mais restrito do termo, dado por CARVALHO SANTOS, que, apesar de também abraçar a definição De Ruggiero, acrescenta um novo elemento: "a manifestação da vontade do alienante ao transferir a coisa a terceiro" (v. verbete "Alienação", in Repertório Enciclopédico Brasileiro).

45. Embora consideremos duplamente despiciendo o fato de ser ou não necessária a "voluntariedade": de um lado, em face dos termos empregados na legislação tributária em análise, e; de outro, em vista de entendermos que na transmissão da propriedade da pessoa jurídica para o seu sócio, em resgate de seu quinhão de capital e de sua participação nos lucros, há uma alienação voluntária; da atenta leitura de mais de vinte passagens em que o Código Civil se refere a alienação, todavia, não conseguimos chegar à conclusão do aludido autor. Valemo-nos, porém, da oportunidade para transcrever o disposto nos arts. 426, inc. IV, e 427, inc. VI do citado Código, os quais se referem ao instituto e que, à semelhança das alienações das pessoas jurídicas, os atos de alienação são praticados pelos seus representantes legais, in verbis:

"Art. 426 - Compete mais ao tutor:

.....

IV - Alienar os bens do menor destinados à venda.

Art. 427 - Compete-lhe, também com a autorização do juiz.

.....

VI - Vender-lhe em praça os imóveis cuja conservação não convier, e os imóveis, nos casos em que for permitido' (art. 429)."



46. Não há qualquer dúvida de que existe uma alienação voluntária na dação em pagamento dos imóveis pela pessoa jurídica, através de seus representantes legais, a qual tanto pode ocorrer no reembolso total ou no parcial (retirada ou redução de capital) de um ou mais sócios, durante a fase de operações normais da sociedade ou na fase de liquidação, como aliás reconhece o Prof. ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, quando na obra citada escreve:

"Hipótese análoga à de dissolução de sociedade é a de redução do capital social, com consequente restituição ao titular de sua participação, em bens ou direitos. Também neste caso não se pode vislumbrar quer especificamente alienação, quer genericamente distribuição de lucros." (grifamos).

47. É também totalmente descabida a equiparação da dissolução societária à sucessão legítima, vez que além de a lei exigir a liquidação da sociedade (e, enquanto ela não ocorra, como demonstramos, não se extingue a sociedade), os sócios não a sucedem. Os sócios e o Fisco receberão o que lhes corresponder, nos termos da lei, como veremos a seguir.

48. Como muito bem pondera HARRY CONRADO SCHÜLER, in Lucros Disfarçadamente Distribuídos, Ed. Resenha Tributária, S.P. 1977, págs. 41/42:

"Enganam-se os que querem ver, nas disposições do art. 1409 do Código Civil e do art. 671 do Código de Processo Civil (DL nº 1.608 de 18/09/39, parte mantida pelo art. 1.218 do vigente CPC, baixado com Lei nº 5.869, de 11/01/73), uma legal equiparação sucessória da sociedade dissolvida em relação a seus sócios, com o "de cujus" em relação a seu meeiro e herdeiros. O art. 1.409 do Código Civil preceitua que são aplicáveis à partilha entre os sócios as regras da partilha entre herdeiros. Coerentemente, a lei processual dispõe no art. 671 que a divisão e partilha dos bens sociais serão feitas de acordo com os princípios que regem a partilha dos bens da herança. Estabelecem essas leis substantiva e adjetiva, nos dispositivos mencionados, apenas uma regra racional para tratar com justiça a partilha do acervo social. Mas não erigem os sócios em sucessores. Além disso, cabe notar que



referidos preceitos são contrários à preten-
são dos que desejam ratear os bens remanes-
centes da liquidação, após resgatado o pas-
sivo da sociedade dissolvida, pelos valores
escriturais. Exatamente para cumprir os men-
cionados dispositivos legais, devem os bens
remanescentes da sociedade em liquidação ser
avaliados pelos preços correntes na época
da partilha, uniformemente atualizados, e
ouvidos as Fazendas Públicas interessadas,
que no caso são a Estadual (nas transferên-
cias de bens sujeitas ao imposto de trans-
missão imobiliária ou ao ICM) e a Federal
(nas transferências de quaisquer bens dife-
rentes do dinheiro). São os procedimentos
que os arts. 681/83 e 1004/10, do Código
de Processo Civil de 1973, estabelecem minu-
ciosamente para a partilha da herança, a
fim de que a divisão não seja feita pelos
custos históricos, referidos a épocas diver-
sas e a moedas de valores heterogêneos. (grifamos).

Dissolvida a sociedade comercial e realiza-
da sua liquidação, a extinção se consuma no
rateio do patrimônio líquido remanescente e
no subsequente cancelamento do registro da
pessoa jurídica na Junta Comercial."

49. Portanto, igualmente insubsistentes as premissas que sustentava a conclusão de que não seria viável a figura de alienação, após a dissolução da sociedade, porque esta não mais teria personalidade jurídica e então não seria possível a "alienação com a interveniência de uma só pessoa: o ex-sócio" e que equiparava a dissolução à sucessão causa mortis.

50. Ao contrário do afirmado pelo Prof. SAMPAIO DÓRIA, é mais voluntário o resgate das quotas e lucros dos sócios in natura (no caso em imóveis), eis que eles poderiam ser previamente transformados em dinheiro para, só após, proceder-se ao rateio; do que a dissolução (que o referido autor à pág. 53 denomina de extinção), posto que esta nem sempre resulta da vontade dos sócios, podendo inclusive dar-se por decisão judicial. E, nesse caso, seria perguntar-se: onde estaria a voluntariedade?

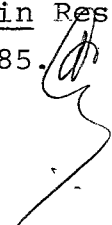
51. Neste sentido, lê-se na obra de HARRY CONRADO SCHÜLER, ipsis litteris:

"Observa-se que a tese contrária à oficial confunde as causas determinantes da dissolução da sociedade com a divisão patrimonial. A dissolução pode realmente se dar por fatores alheios à vontade dos sócios, como falecimento de um ou de todos (quando o contrato não prevê a continuação da sociedade pelos herdeiros), decretação de falência, intervenção governamental, término do prazo de duração, extinção da autorização para funcionar, quantidade de acionistas inferior ao limite mínimo estabelecido em lei etc. É preciso ter em mente, porém, que, dissolvida uma sociedade de comercial, entra ela em liquidação, o que além de lógico decorre de imperativo legal, preservando para esse efeito a personalidade jurídica e por isso devendo ser aditada à razão ou denominação social a explicação "em liquidação" (art. 344 do Código Comercial e arts. 207 e 212 da Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações). E a liquidação tem em vista extinguir realmente a sociedade, caracterizando-se em transformar em dinheiro os bens e direitos, pagar os credores e ratear entre os participantes do capital o saldo, que geralmente é menor do que o capital social mas pode ser-lhe superior, encerrando neste caso restituição de capital e pagamento de lucro final (Código Comercial, arts. 344, 345 e 351; Lei nº 6.404/76, art. 210, IV)."

52. Aliás, o ilustre Professor da USP, Dr. WALTER BARBOSA CORREA, na obra e local citados, expressamente declara:

"Outrossim, afirmamos, que na restituição de bens aos sócios do remanescente do ativo, em razão da dissolução da sociedade, há uma alienação."

53. Também, em sentença prolatada pelo ilustre magistrado, Dr. LUIZ RONDON TEIXEIRA DE MAGALHÃES, como Juiz titular da 1a. Federal em São Paulo, Proc. nº 73/72, concluiu que a entrega do imóvel para reembolsar o valor das ações do sócio, como dação em pagamento que é, na verdade constitui alienação, in Res. Tributária, Seção Jurisprudência (1.2), nº 13, pág. 77/85.



54. Prova derradeira de que os sócios não são sucessores da sociedade dissolvida, salvo nos casos previstos no C.T.N., é que, se os prejuízos sociais forem superiores ao patrimônio líquido (capital próprio da sociedade), os sócios não respondem pelas dívidas da sociedade.

55. Passemos, agora, a expendermos outras considerações, além das já consignadas pelo Assessor da C.S.T., Dr. CARLOS E. GULYAS, sobre a impropriamente denominada "restituição de bens".

56. Como observamos atrás, adotada a teoria institucional da empresa, a sociedade comercial é um ente, distinto do de seus sócios, dotado de personalidade, patrimônio e capacidade para ser sujeito de direitos e obrigações, perseguindo finalidades próprias.

57. Qualquer iniciante na Ciência Contábil sabe que o patrimônio de qualquer sociedade se compõe de BENS, DIREITOS E OBRIGAÇÕES.

58. Os bens e os direitos integram o ATIVO da sociedade e as obrigações o PASSIVO.

59. Entre as obrigações da sociedade existem aquelas para com terceiros (que integram o grupo do exigível) e as para com os sócios (compõem o do não exigível). Este grupo está sujeito a correção monetária para sua permanente atualização, a fim de que o capital com que os sócios contribuíram para a sociedade não perca o seu poder aquisitivo, com a desvalorização da moeda.

60. Pela sistemática da legislação do imposto sobre a renda e do direito societário, como regra geral, os lucros apurados estão sujeitos à incidência deste tributo. Aquele montante, após deduzido do referido imposto, poderá ser distribuído aos sócios ou mantido em conta de reservas, como parcelas já tributadas, pertencente aos sócios e sujeito a atualização monetária, a exemplo do capital inicial. Portanto, se os sócios decidirem não

Acórdão nº 101-73.287

distribuir os lucros apurados eles passarão a ter direito a receber, quando da liquidação da sociedade, sem qualquer ônus fiscal, a importância correspondente ao investimento inicial e aos lucros reinvestidos.

61. A independência de patrimônios e a natureza jurídica do ato pelo qual os bens passam da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio (dação em pagamento) ficaram magnificamente demonstrados no estudo subscrito pelo Dr. GULYAS. Os bens e direitos patrimoniais da empresa, enquanto esta existir, isto é, não for extinta, lhe pertencem, assim como são de sua responsabilidade as dívidas que contraiu em virtude de créditos de financiamento, funcionamento ou capitais fornecidos pelos seus sócios ou posteriormente reinvestidos, embora seja ela produto exclusivamente da lei. Os participantes no capital não são seus sucessores, quer quanto ao direito de tomar para si o patrimônio, quer na responsabilidade pelas dívidas, inclusive de natureza tributária, salvo quanto aos seus dirigentes se tiverem adotado conduta pela qual a lei os responsabiliza. Têm os sócios direito apenas à parte do capital que investiram, aos lucros que reinvestiram e a parte dos lucros que forem apurados na realização do ativo, pois, como já afirmamos, salvo as pessoas jurídicas isentas, todas as sociedades tem um sócio oculto, que participa de seus lucros: O FISCO. Portanto, cabe-lhes ater-se às normas legais, sob pena de desrespeitar os direitos do sócio por lei.

62. Ora, não se nega o direito que os sócios tem de receber os seus investimentos (capital inicial) e reinvestimentos (lucros regularmente apurados e incorporados ao capital ou mantidos em reservas, isto é, não distribuídos) em bens da própria sociedade, evitando desse modo a prévia alienação desses bens pela sociedade a terceiros, podendo aliená-los aos sócios, em reembolso do seu capital e lucros, desde que haja comutatividade na operação, ou seja desde que o valor recebido pelo sócio em bens seja igual ao que receberia em dinheiro e que, como vimos, deveria corresponder ao seu capital e lucros regularmente apurados.

63.

Os fatos acima, conjugados com o que consignamos

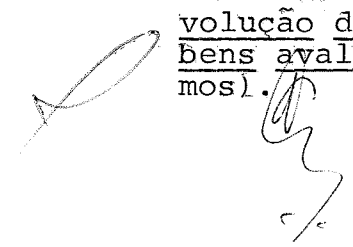
Acórdão nº 101-73.287

quando cuidamos da "alienação, a qualquer título", facilitam a compreensão da natureza jurídica do ato denominado pelos interessados impropriamente de "restituição de bens", pois, na maioria das vezes, os bens alienados pela pessoa jurídica aos sócios, como reembolso de suas quotas (dação em pagamento) não foram entregues em integralização de capital pelo sócio que, afinal, os adquire. Ora, que "restituição" seria essa se os bens ou foram entregues por outros sócios ou foram adquiridos pela própria sociedade durante o curso de suas atividades normais! Valendo assinalar que, mesmo que eles houvessem sido entregues pelo sócio, em razão de aquela entrega se constituir numa alienação, a reaquisição também o seria.

64.

Daí, o Dr. HARRY CONRADO SCHÜLER, na obra citada, escrever que:

"Constitui impropriedade técnica e erro de linguagem falar em devolução ou restituição de bens. Só é possível devolver ou restituir o que anteriormente havia sido recebido. Não se pode devolver laranjas a alguém que tenha entregue bananas. Não pode a sociedade devolver imóvel ao sócio que integralizou sua cota de capital em dinheiro ou outro bem. Por isso, devolução de bens a sócios, por ocasião da partilha final do acervo líquido, somente ocorre em circunstâncias raras, quando lhes são restituídos precisamente os bens que anteriormente entregaram para integralização do capital. (...) Entretanto, ainda que tenham sido fungíveis os bens entregues por sócios para integralização de capital, nessa integralização se dá a transferência da propriedade dos mesmos para a sociedade. Por isso, o retorno de capital, feito em bens fungíveis ou infungíveis, gerará reversiva transferência da propriedade dos bens, em atos jurídicos totalmente distintos. Se antes o sócio deu bens em pagamento de seu compromisso contratual, na partilha, reciprocamente, poderá receber bens em pagamento do capital que está sendo devolvido e dos lucros eventualmente também existentes. Importa distinguir a devolução de capital da sua restituição em bens avaliados por igual valor." (grifamos).



65. Passemos, agora, ao estudo da distribuição disfarçada de lucros, na "alienação, a qualquer título", de bens ou direitos aos sócios.

66. Compelida pela necessidade de acompanhar o comportamento empresarial e inspirada na doutrina que advoga a prevalência do substrato econômico dos atos à fórmula jurídica adotada, a lei fiscal brasileira acolheu algumas das formas de distribuição disfarçada de lucros que a jurisprudência administrativa já vinha admitindo. O fundamento de todas as modalidades arroladas pela lei era o de que os dirigentes das sociedades subtraíam, de forma disfarçada, dissimulada ou camuflada, lucros à normal incidência do imposto de renda, valendo-se das mais diversas formas jurídicas.

67. O Direito, pretendendo coibir ou desestimular tais procedimentos, agravou a incidência, quando a distribuição tenha sido consumada sob fórmula jurídica que subtraia ao conhecimento do FISCO esse fato.

68. Na exegese do instituto da distribuição disfarçada de lucros torna-se indispensável conhecer os fundamentos contábeis que alicerçam as categorias enunciadas pela lei, dado que a Ciência Contábil incumbe demonstrar a equivalência dos efeitos econômicos nas dissimuladas distribuições de resultados.

69. JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra "IMPOSTO SOBRE A RENDA - Pessoas Jurídicas", Justec - Editora Ltda., Rio, 1979, vol. II, págs. 804 e sgts., com a clareza que lhe é peculiar escreve que:

"Economicamente, a distribuição de lucros e o ato de repartição da renda; jurídica-mente, é ato peculiar ao direito societário, que tem forma própria: é negócio unilateral, pelo qual a pessoa jurídica transmite direitos do seu ativo a outra pessoa, cuja causa é o direito dessa pessoa de participar nos lucros da pessoa jurídica.

O ato econômico pode, entretanto, revestir mais de uma forma jurídica, inclusive forma própria de ato econômico de outra natureza.

.....

A legislação tributária define como atos geradores do tributo situações de fato, e não formas jurídicas. Quando a lei dispõe que a aquisição da disponibilidade de lucro distribuído é fato gerador do imposto, refere-se ao fato econômico da repartição da renda mediante ato de distribuição. Esse ato em regra é identificado pela sua fórmula jurídica, mas quando o contribuinte procura disfarçá-lo sob forma diferente, o mesmo ato é conceituado de modo diverso, conforme considerado na substância econômica ou na forma jurídica.

Como o fato gerador do imposto é o fato econômico, e não a forma jurídica, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do ato econômico definido na lei, ainda que revestido de forma jurídica própria de outro ato econômico.

.....

A legislação tributária, com o fim de facilitar a fiscalização e cobrança do imposto e desestimular fraudes ou modalidades de evasão, às vezes cria exceções ao princípio geral de que o ônus da prova, cabe à autoridade lançadora, instituindo presunções em matéria de prova: dispõe que, provada a existência de negócio jurídico com as características que descreve, tem-se como provada a existência de determinado fato econômico.

.....

As formas de distribuição disfarçada de lucros definidas pela legislação tributária são presunções legais de que os negócios jurídicos com as características que descreve escondem o ato econômico de distribuição de lucros. Essas formas são tipificadas com base na experiência da aplicação da legislação: resultam da observação dos negócios a que os contribuintes mais usualmente recorrem com o fim de dissimular a distribuição de lucros.

.....

Os negócios que a lei configura como distribuições disfarçadas de lucros não são, portanto, atos de distribuição por ficção legal, mas presunções legais juris tantum. São instrumentos para facilitar a autoridade tributária a prova da existência do



ato econômico de distribuição, e não para cobrar imposto independentemente da existência desse ato. Na interpretação dos dispositivos legais que tipificam as formas de distribuição disfarçada, assim como na sua aplicação a casos concretos, é essencial que se tenha presente esse objetivo de identificar atos econômicos de distribuição, sob pena de se afirmar — ilegalmente — que o fato gerador do imposto não é o ato econômico de distribuição, mas a forma jurídica do negócio descrito na lei para construir a norma da presunção." (Os grifos são da transcrição).

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 (sócios 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 negócio formalmente válido, distorcer o que deve ser a vontade e o interesse da empresa e dela transferir para o titu-

lar 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 considerados. Noutros termos, admitida a teoria 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 consentindo 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, acautelaram os interesses tributários da União, na área do imposto sobre a renda.

73. Esta legislação, embora não tenha desqualificado tais atos no âmbito societário, destitui-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 respecti-

vos 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.

75. Apesar de considerarmos taxativamente abrangida pelo texto legal, a operação que, sob a aparência de legitimar o reembolso do sócio em bens (dação em pagamento) do capital e lucros regularmente contabilizados, também, simultaneamente se presta para distribuir lucros, no montante correspondentes à diferença entre o valor pelo qual a sociedade (pelos seus representantes legais) aliena o bem ao sócio e o valor que este mesmo bem alcançaria se fosse alienado a terceiros (valor do mercado), não seria demais relembrar o entendimento do jurista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, quando, ao comentar a figura, já na vigência do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, escreveu que:

"A lei é taxativa quanto aos casos em que há inversão do ônus da prova e não às modalidades de negócio em que a distribuição disfarçada pode verificar-se. A autoridade tributária pode pretender que outros negócios, não constantes dessa enumeração, foram usados pelo contribuinte para disfarçar distribuição de lucros, mas neste caso cabe-lhe o ônus da prova: ..." (grifamos)

76. Ora, não pode haver coisa mais fácil de demonstrar-se, para o reembolso do capital de Cr\$100.000,00 (cem mil cruzeiros) e mais reservas, num total de Cr\$1.575.312,49 (ou seja menos de um milhão e seiscentos mil cruzeiros), os sócios receberam imóveis de valor superior a Cr\$100.000.000,00 (cem milhões de cruzeiros).

77. Pergunta-se: onde está a equivalência ou igualdade da troca? Que a operação encobriu uma distribuição disfarçada (camuflada ou dissimulada) de lucros é evidente, e a evidência dispensa prova.

78. Os sócios, neste caso, não receberam o que já possuíam

isto é, a operação não é de simples permuta, hipótese em que os valores se equivaleriam. Até o momento da dissolução os sócios somente possuíam o correspondente ao capital investido e mais as reservas no montante de Cr\$1.575.312,49; o restante é lucro não submetido à tributação, disfarçadamente distribuído com a alienação dos imóveis pelo valor contábil, que era muito inferior ao valor que eles tinham no mercado. A dação em pagamento não utilizou o parâmetro de conversão mandado adotar pela lei nas "alienações, a qualquer título", de bem a acionista, que é o valor de mercado. Houve entrega de bens por valor muito superior aos direitos dos sócios, devidamente contabilizados como capital e reservas livres, isto é, já submetidas à tributação.

79. A evidência do alegado é que os sócios jamais transferiram esses imóveis para terceiros pelo valor que para si os adjudicaram, "salvo naturalmente se os responsáveis pela sociedade estivessem contemplando sua interdição como pródigos...", como escreveu o Prof. SAMPAIO DÓRIA. Também se o bem se tivesse depreciado (ao invés de valorizar) como geralmente ocorre no caso de máquinas, não o adjudicariam para si em resgate de capital e lucros reinvestidos na sociedade.

80. O princípio da necessária onerosidade das relações entre a sociedade e seus titulares não foi respeitado. O ato econômico revestiu a forma jurídica de reembolso ou resgate do capital, quando, na realidade, aquela forma jurídica também dissimulava uma distribuição de lucros, como demonstrado.

81. Na verdade, a forma jurídica adotada encobriu o negócio unilateral (sem contraprestação) da distribuição de lucro, isto é, "a pessoa jurídica transmitiu direitos de seu ativo a outra pessoa, cuja causa é o direito dessa pessoa de participar nos lucros da pessoa jurídica", como vimos na transcrição de JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, só que, sem obediência às normas legais de prévia apuração (submissão ao tributo), seja através da alienação dos bens a terceiros, seja de simples e prévia reavaliação para a alienação aos sócios, ao preço de mercado.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.287

82. Conseqüentemente, não pode o intérprete, nestas circunstâncias, apegar-se à forma jurídica. Tem-se de atentar para o que JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, na obra citada, pág. 810, chama a atenção, a saber:

"A função do dispositivo legal em questão é permitir a inferência de que um negócio jurídico bilateral, que constitui forma própria de uma troca, foi usado para dissimular o negócio unilateral de distribuição de lucros. Daí a lei usar como padrão de referência o valor de troca no mercado: as trocas que se processam nas condições de competição e publicidade que caracterizam o mercado não se afastam de modo apreciável desse padrão, e a existência da troca entre pessoas ligadas pelo valor notoriamente diferente do de mercado autoriza a suspeita de negócio simulado."

83. O próprio autor, expressamente reconhece que a presunção da distribuição disfarçada de lucros, na alienação de bens pela pessoa jurídica, tem aplicação nos negócios de compra e venda, permuta e dação em pagamento. Também SAMPAIO DÓRIA à pág. 50, declara que o conceito de "alienação" (ele omite o adendo "a qualquer título", previsto na lei) abrange, "exemplificativamente, os negócios jurídicos de venda, troca, doação, dação em pagamento, etc.".

84. As premissas maiores de que se servem os que defendem a não incidência tributária já foram abordadas, todavia a razão de ser, não só dessas como de outras, reside, S.M.J., no fato de que não se deram os seus autores ao trabalho de tentar prescrutar a natureza do ato jurídico do que chamam "restituição de capital" em bens (dação em pagamento).

85. Deste modo, algumas afirmações desses autores sequer estão de acordo com o por eles exposto. Apoiam-se em distinções totalmente subjetivas.

86. ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, na obra citada, págs. 54/55, por exemplo reconhece que:

"Quando a sociedade vende bem ou direito a seu titular por valor inferior ao de mercado, desloca para o patrimônio deste um valor que não o integrava, porquanto sua participação

"O fato de que o bem rateado alcance no mercado valor superior àquele por que é distribuído torna-se irrelevante se considerarmos que o ordenamento positivo brasileiro não tributa a mais valia patrimonial, enquanto não realizada."

isto porque, tanto na operação de compra e venda, como na dação em pagamento (em resgate dos direitos do sócio), além de a situação ser a mesma, com o deslocamento do bem do patrimônio da sociedade para o do sócio, para os efeitos da lei, a mais valia considera-se realizada. É a lei quem o reconhece ao submeter à tributação a diferença de valor.

91. Com efeito, embora os ganhos de capital, que decorrem de múltiplos fatores (valorização por obras públicas, desenvolvimento econômico etc.), ocorram dia-a-dia, a exemplo dos lucros operacionais que têm origem na diuturna atividade empresarial; para efeitos tributários, devem ser reconhecidos em certas épocas especiais: data de balanço, fusão, incorporação, cisão e liquidação, sob pena de, principalmente, nos casos de liquidação, o lucro ser transferido de uma ente jurídico por outro, sem que o FISCO aufera a sua parte.

92. Do mesmo modo, o outro autor, cuja clareza em suas exposições não nos cansamos de admirar, que é o Dr. JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA (dado que os escritos do Dr. ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, também, inegavelmente, possuem estas qualidades), ao comentar a figura elencada no art. 72, inciso II, da Lei nº 4.506/64, e no art. 60, inciso II, do Decreto-lei nº 1.598/77, ou seja, que se considera forma de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica:

"II - A aquisição, de qualquer das pessoas referidas no art. anterior (acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica, ou aos respectivos parentes ou dependentes, nosso o esclarecimento) de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado;"



e, depois de dizer que:

"Somente nos casos de aquisição mediante compra e venda, permuta, dação em pagamento e subscrição de debêntures pode ter aplicação a presunção legal de distribuição disfarçada de lucros."

afirma que, por esse motivo - a exemplo do que entende ocorrer na "partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida", quando escreveu que: "economicamente seria transferência de capital, e não pagamento ou transferência de renda."-:

"A subscrição de capital social em bens é ato econômico de transferência de capital, me diante o qual o subscritor contribui para o estoque de capital da pessoa jurídica e adquire direitos de participação na sociedade. É fluxo de direitos do patrimônio do subscritor para o da pessoa jurídica, sem contrapartida em sentido oposto que possa servir de veículo para a distribuição de lucros; ainda que a subscrição em bens possa criar transferência de valor em benefício do subscritor, esse valor tem origem no patrimônio dos demais sócios da pessoa jurídica, prejudicados pela superavaliação dos bens transferidos, e não no patrimônio da pessoa jurídica."

93. Ora, em primeiro lugar, se recordarmos a fundamentada conclusão objeto do item 6.2.2 do Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação que, apoiado nos ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, conclui que, logicamente, entende-se que:

"O bem avaliado para entrada no capital da sociedade por ações não é objeto da prestação; objeto da prestação é o valor."

daí a razão de, quer nos casos de integralização de capital em bens, quer no de reembolso, ou resgate dos direitos do sócio, nas mesmas condições, nos defrontarmos com o instituto de dação em pagamento (modalidade de "alienação, a qualquer título").

94. "A transferência de capital" se dá: a) no caso de integralização da subscrição, até o limite do valor de mercado do bem

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.287

alienado à pessoa jurídica, a diferença ou superválua é vantagem distribuída ao sócio subscritor do capital; b) na retirada do sócio, até o limite dos direitos do acionista, regularmente apurados e contabilizados, a diferença em decorrência da subavaliação do bem alienado pela pessoa jurídica ao sócio é vantagem ou lucro disfarçadamente distribuído. As quotas sociais não se transformam em bens e geralmente a eles não se equivalem. Note-se que na declaração de bens do sócio com o recebimento do bem por valor inferior ao de mercado, haverá um acréscimo patrimonial oculto e sem causa, ou seja, no lugar do valor das quotas ou ações subscritas e seus acréscimos por distribuição de lucros, aparecerá um imóvel que só figurativamente tem o mesmo valor, pois ele esconde um lucro disfarçadamente distribuído.

95. Em segundo lugar, a transferência de valor em benefício do subscritor não se dá somente à custa dos demais sócios da pessoa jurídica, mas também do Fisco, que fatalmente arcará com os ônus das depreciações (não só do valor original superavaliado como de suas reavaliações) e posteriormente da diferença de lucro ou mesmo prejuízo correspondente ao valor de venda menos (custo artificial menos custo real), quando da alienação.

96. Portanto, provado está que o dispositivo da lei tributária, além de visar acautelar os interesses do FISCO, também não deixa de ser protetora dos acionistas minoritários.

97. Veja-se que as novas normas sobre distribuição disfarçada de lucros, embora tenham alterado um pouco a sistemática anterior, mas atentas às conseqüências danosas do ato, expressamente determinaram que:

"a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão;" (art. 62, inciso VI, do Dl. 1.598/77, grifos da transcrição).

98. Não se venha alegar que "a distribuição por antecipação", na aquisição por valor superior ao de mercado, era incompatível com a definição do fato gerador do imposto previsto no CTN, eis que, além de o acionista subscritor obter os mesmos benefícios que se a empresa lhe doasse (a custa também do FISCO, como demonstramos) o valor das ações ficticiamente subscritas que lhe dariam direito a todos os benefícios, como se integralização de verdade tivesse ocorrido, inclusive quando da retirada da sociedade, por dissolução ou mesmo antes; temos de convir que, nos casos de operações simuladas, mister se faz dar uma interpretação, porque não dizer, e lástica às normas do CTN, sob pena de ser ele eleito como amparo às velhacarias praticadas contra o interesse da coletividade (sócia oculta nos lucros das sociedades, através do imposto de renda), visto que, além de não ter ele regulado esses anormais procedimentos, é dever do hermenêuta atentar para os princípios de interpretação estabelecidos na Lei de Introdução ao Código Civil.

99. Ad argumentandum, as normas sobre a "alienação, a qualquer título" a sócio de bem ou direito, que é o caso dos autos, não sofreu qualquer alteração, devendo a diferença entre o valor de mercado e o valor pelo qual foi alienado ser "adicionada ao lucro líquido do exercício;", como dispõe o art. 62, inciso I, do Decreto-lei nº 1.598/77.

100. Observe-se que, até aqueles que se negam a reconhecer a figura da distribuição disfarçada de lucros nessas operações, como é o caso do Dr. SAMPAIO DÓRIA, concluem que (adotando-se a analogia de fundamentos que levou o legislador da lei de sociedade por ações a proibir aos diretores praticar atos de liberalidade à custa da sociedade e aos acionistas de votar em deliberações que particularmente os favoreçam, em oposição aos interesses sociais - diretrizes que defluem da preocupação de assegurar objetividade à ação societária e autenticidade a seu processo volitivo para compatibilizá-la com os objetivos sociais, nos quais não pode incluir a preterição dos interesses societários em favor dos acionistas - sem o que se invalidaria a própria razão de ser da empresa):



"se admite legitimidade à Fazenda para impugnar atos simulados, que lhe prejudiquem os interesses, há de se admitir também sua impugnação de atos que, por vícios da vontade social, se pratiquem com o exclusivo propósito de deslocar lucros da pessoa jurídica para a de seus titulares, onde não são tributáveis ou o são de forma mitigada. Claro que não se trataria de hipótese de distribuição disfarçada de lucros, criação típica e taxativa da lei posterior, mas, sim, forma de desvio ou evasão de lucros, através de defeito de ato jurídico, como tal inoponível ao fisco segundo o ordenamento positivo vigente." (grifos da transcrição).

lendo-se ainda, na mesma obra, à pág. 18:

"Casos semelhantes, onde vislumbre a benemêrência, mais ou menos ostensiva, em prol dos titulares da pessoa jurídica, agindo divorciada de seus objetivos sociais, não se podem enquadrar na figura da distribuição disfarçada de lucros nem sofrer-lhe as cominações respectivas. Acaso, entretanto, tais atos ou negócios se legitimam, formalmente válidos pelo consenso acionário ou societário, em seus efeitos na órbita tributária, paralisando a ação fazendária que neles pretenda enxergar uma forma de evasão de lucros da pessoa jurídica? Já afirmamos que não, no Capítulo 02, quando se analisou o problema na fase pré-legislativa, inexistindo razão ou fundamento para concluir de forma diferente no domínio da norma legislada, desde que, repita-se não se queiram assimilar tais atos ou negócios aos tipos legais e respectivas consequências fiscais." (grifamos).

101. Finalmente, também não seria o caso de se cogitar da controversa doutrina da elisão fiscal ou economia de imposto, visto que, para que tal ocorresse, necessário seria que o procedimento adotado não afrontasse textualmente dispositivo legal, como ocorre na espécie com a adoção de parâmetro de troca na alienação dos bens por valor notoriamente inferior ao de mercado.

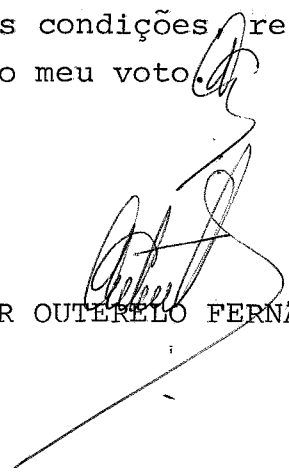
102. Portanto, a fraude na avaliação da substância do meio de troca, dado terem-se utilizado os seus autores de valor diferente do previsto em lei para as operações com sócios ou seus dependen

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.287

tes, autoriza que se afirme tratar-se de ato simulado, o que obsta qualquer tentativa de subsumi-lo à controvertida figura da elisão fiscal, economia de imposto ou evasão lícita.

103. Por todo o exposto, considero absolutamente incorreta a fundamentação dos arestos nºs. 63.683, 64.325 e 64.734, entre outros, e correta a constante dos julgados nºs. 63.691, 63.915 e 69.290, entre outros, todos prolatados por esta Primeira Câmara; e nºs 111-0.0347, da antiga 11a. Câmara; nº 103-03.569, da Terceira Câmara deste Conselho e a que se observa das sentenças proferidas pelos ilustres magistrados, então Juízes Federais, Dr. CAIO MÁRIO DA SILVA VELLOSO, Mandado de Segurança nº 319/67, como titular da Terceira Vara Federal, no Estado de Minas Gerais, in Resenha Tributária, Seção Jurisprudência (1.2), pág. 86/92; JOSÉ PEREIRA DE PAIVA, titular da Primeira Vara Federal no mesmo Estado, in Resenha Tributária, Seção Jurisprudência, pág. 1.572/1.576, e LUIZ RONDON TEIXEIRA DE MAGALHÃES, no Mandado de Segurança (Proc. nº 73/72), como titular da Primeira Vara Federal no Estado de São Paulo.

104. Nestas condições, rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso é o meu voto.



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR