



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 16 de fevereiro de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.045

Recurso nº- 84.077 - IRPJ - EX: DE 1978

Recorrente - GIACOMET - MARODIN INDÚSTRIA DE MADEIRAS S.A.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE (RS)

IRPJ - ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS - ISENÇÃO -DECRETO-LEI Nº 1.260/73 - O interstício de cinco anos entre a data da aquisição e a da alienação, necessário à concessão do favor fiscal de isenção sobre os resultados de vendas de imóveis integrantes do ativo imobilizado, tem por termo inicial de contagem o momento em que o sócio ou acionista remanescente, pessoa jurídica, adquire o acervo patrimonial da sociedade automaticamente extinta. Se todos os títulos representativos do capital social de uma companhia se mantêm na propriedade de de um só sócio ou acionista, a sociedade se desfaz imediatamente e afasta a possibilidade de incorporação pela não-coexistência das sociedades (incorporada e incorporadora) no ato de absorção de uma pela outra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GIACOMET - MARODIN INDÚSTRIA DE MADEIRAS S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF) ., 16 de fevereiro de 1982

AMADOR OUTEIRO FERNANDES

PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

19 MAR 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL, LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente) e JOSÉ FRANCISCO PAES LANDIM (Suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 1080/010.146/80

RECURSO N.º: 84.077

ACÓRDÃO N.º: 101-73.045

RECORRENTE: GIACOMET - MARODIN INDÚSTRIA DE MADEIRAS S.A.

R E L A T Ó R I O

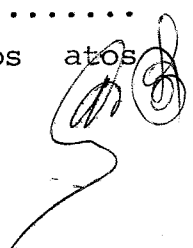
GIACOMET - MARODIN INDÚSTRIA DE MADEIRAS S.A., em presa com sede em Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, submetida à ação fiscal do imposto de renda, avistou-se capitulada na peça vestibular de fls. 19 sob o fundamento de que se beneficiara, indevidamente, do favor fiscal previsto no Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973, difundido no art. 223, alínea "s", do RIR/75, ao excluir, na apuração do lucro real do exercício de 1978, os resultados decorrentes da alienação de imóveis integrantes do ativo imobilizado e adquiridos a menos de cinco anos.

Intitulando-se sucessora da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu, que veio a extinguir-se porque a atuada se tornou sua única acionista, após adquirir dos demais acionistas, pessoas físicas, a totalidade das ações daquela companhia, a interessada declara que, antes de lhe pertencerem, os aludidos imóveis pertenciam, há mais de 20 anos, à companhia extinta, deslocando, assim, em sentido retrógrado, para data anterior a 03.11.1972, em que foi firmado o "Termo de Reconhecimento da Dissolução e Extinção Simultâneas e de Pleno Direito da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu", transcrito na escritura pública de dissolução e extinção de sociedade comercial, lavrada na mesma data citada, (fls. 75/88), e assim historiando a procedência dos imóveis, a interessada se insurge, nos termos da petição impugnatória de fls. 21/40, contra a cobrança do crédito tributário.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

rio constituído sobre os resultados obtidos na venda de parte deles, como consta da peça vestibular, contraditando a exigência fiscal com argumentos que podem ser sintetizados em afirmar:

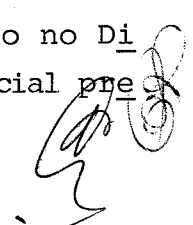
- que, quanto à natureza jurídica, os atos praticados realizaram um único fato jurídico, idêntico a uma incorporação declarando, a seguir, ou melhor, uma verdadeira incorporação, sem, porém, o formalismo normalmente adotado, dadas as circunstâncias especiais do caso, sociedade com um único sócio se extingue automaticamente de pleno direito;
- que o Acórdão nº CSRF/01-0.025, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do 1º Conselho de Contribuintes reconheceu que o fato de o número de acionistas ficar reduzido a apenas um, extingue, de pleno direito, a sociedade;
- que verificada a figura da sociedade com um único acionista, a autuada, por ser a única acionista, estava obrigada a recolher, a título de sucessão universal, todo o patrimônio (ativo e passivo) da sociedade extinta;
- que ocorreu, no caso, uma dissolução e simultânea extinção de sociedade na conformidade do artigo 137, alínea "d", do Decreto-lei nº..... 2.627, de 26.09.1940;
- que, em razão de uma outra ação fiscal precedente, quando lhe quiseram tributar valorização do ativo por diferença de preço entre aquele que havia despendido com a compra da totalidade das ações das pessoas físicas dos ex-acionistas da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu e o valor pelo qual essa sociedade tinha os imóveis escriturados em seu ativo, o Acórdão nº..... CSRF/01-0.025, citado, serve de prova dos atos



que propiciaram a aquisição dos imóveis que posteriormente tiveram algumas frações alienadas;

- que, para o direito comum, as hipóteses de sucessão de pessoas jurídicas restringem-se aos casos de incorporação, fusão ou cisão, quando a sociedade resultante de qualquer desses fatos sucede as sociedades extintas em todos os direitos e obrigações (arts. 227, 228 e 229, § 1º, da Lei nº 6.406/76);
- que, para o Direito Tributário, o número é maior de hipóteses em que, para efeitos fiscais, se considera verificada a hipótese de sucessão (arts. 129 a 133 do CTN e arts. 5º e 67, inciso I, do Decreto-lei nº 1.598/77);
- que uma vez observada a ocorrência de uma hipótese de sucessão, esta há de ser considerada por inteiro quer nos direitos quer nas obrigações, e entre os direitos existe o que a Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu possuía em relação ao gozo dos benefícios criados pelo Decreto-lei nº 1260/73, conforme entendimento do Parecer Normativo CST nº 130/75, item 5.

Examinadas as razões de defesa, quanto a esta parte do contraditório, o Delegado da Receita Federal em Porto Alegre expendeu considerações no sentido de esclarecer:

- que não procedem as alegações preliminares da autuada, por ter a autoridade competente pela Portaria nº 177, de 23.06.1980 (fls.01) e ao abrigo da atribuição conferida pelo artigo 431, § 2º, do RIR/75, determinado o reexame da contabilidade da empresa;
 - que, cabendo analisar o instituto da sucessão tal como existe no direito comum e sua extensão no Direito Tributário, aduz que o Direito Comercial pre
- 

vê duas formas pelas quais se extingue uma pessoa jurídica: pelo término de sua liquidação ou quando sucedida por outra;

- que a segunda hipótese — sucessão — ocorre no caso de incorporação, fusão e cisão, cujos conceitos constam dos artigos 227, 228 e 229 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das S.A.) indicando o que se entende por incorporação, fusão e cisão;
- que a pessoa jurídica extinta mediante liquidação não tem sucessor;
- que, no caso presente, não ocorreu nenhuma das hipóteses de sucessão previstas no Direito Comercial;
- que a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferida no processo nº 1080-13.968/78 (cópia do Acórdão nº CSRF/01-0.025 a fls. 50/64), de interesse da autuada, afastou totalmente a hipótese de incorporação, a única cuja ocorrência poderia suscitar alguma dúvida;
- que os artigos 129 a 133 do CTN, citados pela defesa como havendo o Direito Tributário criado ou outras formas de sucessão não instituíram novas formas de sucessão;
- que as únicas modalidades de sucessão da pessoa jurídica são as previstas na lei comercial e se discriminam no art. 132 do C.T.N., tendo o C.T.N. estendido a responsabilidade dos sucessores a outros casos;
- que a lei tributária está aí somente a conferir ao sócio remanescente ou ao adquirente do fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, a mesma responsabilidade atribuída aos sucessores, ou seja, estende àquelas pessoas, mencionadas no parágrafo único do art. 132 e art. 133 ambos do C.T.N., a condição de "responsável".

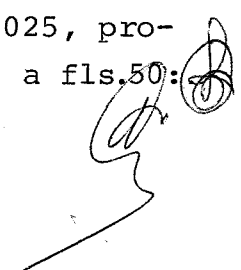
vel pelos tributos devidos" pela pessoa jurídica extinta ou pelo fundo ou estabelecimento adquirido;

- que do Acórdão de 24.06.1974, proferido no Agravo de Petição - MG. nº 35.448, por decisão unânime, pela Segunda Turma do TFR e publicado no DJU de 13.02.1975, que distingue a "sucessão fiscal" da sucessão com vistas no direito comum, se extrai do voto do relator:

"Registre-se que o Decreto-Lei nº 960/38 autoriza a propositura de ação, não só contra o sucessor, no sentido do direito comum, mas, também, contra o responsável (art. 4º, itens IV e V) tributário, devendo ser entendido como tal, o que se invoca na regra do artigo 133 do C.T.N." (Grifos feitos na transcrição constante da decisão singular).

E após fazer um retrospecto do que ocorreu em outubro e novembro de 1972, quando a interessada adquiriu a totalidade das ações da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu, tornando-se única acionista desta empresa, que pelo "Termo de Reconhecimento da Dissolução e Extinção Simultânea e de Pleno Direito" (fls. 90/101) teve reconhecida, por todos os sócios gerentes da autuada e pelos diretores e membros do Conselho Fiscal da mencionada Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu, a sua dissolução e liquidação, o Delegado da Receita Federal em Porto Alegre expõe:

- que, das duas formas de extinção da pessoa jurídica mencionadas no início das considerações que expendera, aqui ocorreu a primeira: a que se dá pela dissolução e liquidação;
- que a autuada adquiriu (não incorporou) outra sociedade, absorvendo seu patrimônio, como lembra a ementa do Acórdão nº CSRF/01-0.025, proferido no processo nº 1080-13.963/78, a fls. 50:



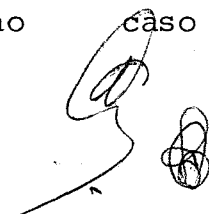
"IRPJ - ABSORÇÃO DE PATRIMÔNIO POR PARTE DE SÓCIO REMANESCENTE: Dissolvida a sociedade, o valor a ser absorvido corresponde ao custo de aquisição da participação societária adquirida. (...)" (Grifos feitos na transcrição constante da decisão singular).

- que o fato de não ter havido, entre a dissolução e a extinção, a fase de liquidação, julgada desnecessária perante a existência de um único acionista, não desvirtua a situação ocorrida efetivamente: dissolução e extinção da empresa IGUAÇU, sem sucessão;
- que isto mais do que por simples artifício de definições e conceitos formais, ao contrário do que a autuada pretende (caracterização da incorporação sob o ponto de vista econômico), a IGUAÇU extinguiu-se de direito e de fato, ou seja, extinguiu-se economicamente, sendo inviável falar-se de incorporação "econômica";
- que o fato econômico, na incorporação, se caracteriza pela "continuidade de aplicação de capitais" outrora pertencente à incorporada, na atividade econômica da empresa remanescente, como explicita o Parecer Normativo CST nº 282, de 07.11.1972, que, em um dos trechos do item 10, por expor que

"... Os recursos aplicados pelos detentores do capital de ambas continuarão os mesmos, apenas não mais representados contabilmente em duas (ou mais) empresas, mas daí por diante concentrados apenas na empresa que as suceder",

esclarece que ocorre a soma a justaposição dos capitais de duas ou mais empresas;

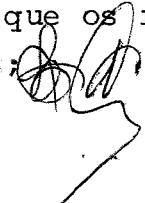
- que o fato de os acionistas da sociedade incorporada receberem ações da incorporadora, como prevê o art. 223, § 2º, da Lei nº 6.404/76, decorre justamente da circunstância de que seus capitais continuam empregados na mesma, porém, no caso



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

em estudo, unicamente a autuada, na qualidade de adquirente, passou a aplicar recursos na atividade outrora explorada pela IGUAÇU.

Expostas essas considerações a respeito da questão anterior, solucionada pelo Acórdão nº CSRF/01-0.025 como absorção do patrimônio da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu pela autuada, sócia remanescente da companhia extinta, a autoridade administrativa monocrática, prosseguindo em seu ato de julgamento, passou a examinar a pendência atual quanto às alienações dos imóveis, que até 23.10.1972 eram daquela companhia, sobre as quais a interessada pretende o gozo dos benefícios da isenção de que cogita o Decreto-lei nº 1.260/73. Disse, então, o Delegado da Receita Federal em Porto Alegre:

- que o art.223, § 32, inciso I, do RIR/75 exclui do benefício fiscal em causa "as revendas de imóveis que tenham sido adquiridos ou quitados menos de 5 (cinco) anos da data da alienação", os quais foram alienados pela autuada em 1976 (grifo feito na transcrição constante da decisão singular);
 - que o Parecer Normativo CST nº 02, de 05.01.1972, diz, no item 4, o que se entende por adquirir: "é o ato através do qual se incorpora completa e definitivamente ao patrimônio do seu sujeito os direitos inerentes ao seu objeto";
 - que não resta dúvida que os imóveis passaram a integrar o patrimônio da postulante, e a ele se incorporaram, no momento em que houve a transmissão do patrimônio da IGUAÇU, que então se extinguiu;
 - que não houve, portanto, entre a aquisição e a alienação, o lapso de tempo exigido pela lei para que os resultados da venda não sejam tributados;
- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

- que cabia ainda um exame da afirmativa da interessada de que, assumindo as obrigações da pessoa jurídica extinta, assumiria também seus direitos, entre estes o "direito ao gozo dos benefícios criados pelo Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973" (fls. 35);
- que, em primeiro lugar, o Direito Tributário, quando atribui ao sócio remanescente ou ao adquirente a mesma responsabilidade do sucessor, o faz especificamente em relação às obrigações tributárias, e somente em relação a elas;
- que, em seguida, ainda que se visualizasse a hipótese de assunção também dos direitos da empresa extinta, entre estes não está o de "gozo dos benefícios criados pelo Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973";
- que a IGUAÇU não tinha o direito a usufruir desta isenção, mas uma expectativa de direito, que se concretizaria se, e somente se, os imóveis tivessem sido por ela vendidos, o que não ocorreu (grifos do original).

Cientificada da decisão da autoridade de primeira instância, em grau de recurso, a empresa apelou, tempestivamente, nos termos da petição recursória de fls. 134/147, insistindo na tese de que, no presente caso, ocorre o fenômeno da sucessão universal, uma vez que, em seu entendimento houve uma incorporação contemplada pelo Parecer Normativo CST nº 130, de 23.10.1975, no item 5. Dizendo que, em razão do Acórdão nº CSRF/01-0.025 e do Acórdão nº 101-71.309 da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes haverem admitido como perfeitos os atos praticados pela recorrente, quanto à extinção da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu, teriam reconhecido a ocorrência de sucessão universal e, assim quer deslocar, em sentido retrógrado, para data anterior a 03.11.1972, a fim de se lhe conceder o gozo dos benefícios da isenção, prevista no Decreto-lei nº 1.260/73, sobre as alienações dos imóveis que efetuará.

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

Houve, como se verifica da prova dos autos, a submissão, por duas vezes, da recorrente à ação fiscal, sendo, porém, necessário salientar que não se trata de reexame de exercícios já esmiuçados ou de matéria julgada e se venha a entender, como a defesa insinua na peça impugnativa, que a fiscalização antes efetuada não havia autuado as operações, ora objeto de litígio, porque as considerasse não tributáveis.

Sem embargo da decisão singular, que bem refutou a insinuação da defesa com os termos da Portaria nº 177, de 23.06.80 (fls. 01), que o Delegado da Receita Federal em Porto Alegre baixara ao abrigo do artigo 431, § 2º, do RIR/75, caso se tratasse de reexame da contabilidade da empresa, reparando-se minuciosamente os fatos, observa-se que os exercícios antes examinados são os de 1974 a 1977, enquanto o presente processo cogita o de 1978. Ademais, naquela oportunidade a matéria em debate, que se reduziu apenas ao exercício de 1974, consistiu em perquirir se houve reavaliação do ativo na absorção do patrimônio da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu que se extinguiu porque a recorrente, por se ter tornado sua única acionista trocou a totalidade das ações do capital daquela companhia pelo aludido patrimônio, ao passo que a matéria aqui em julgamento é outra, pertinente em indagar se os resultados obtidos com as alienações de parte dos imóveis, que compunham fração do patrimônio absorvido ou adquirido, em 03.11.1972, mediante o fato permutativo das ações, se contemplam nos benefícios da isenção, prevista no Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973, antes de completado o interstício de cinco anos contados da data da mencionada absorção.

Porque os imóveis vendidos tivessem pertencido, há mais de vinte anos, à Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu que se extinguiu, em face dos seus acionistas haverem-se reduzido a um só e, por isso, teve todo o seu ativo e passivo recolhido e in-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

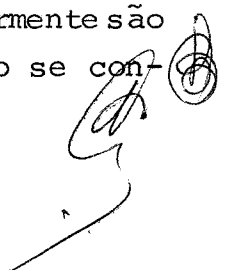
corporado ao patrimônio da única acionista, a recorrente, esta, atribuindo-se sucessora da companhia extinta, crê tê-la sucedido em todos os direitos e obrigações e assim pretende que lhe seja concedida a isenção criada pelo Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973, que veio a lume após a extinção daquela companhia.

O entendimento da defesa é o de que ocorreu, na hipótese, uma sucessão com a incorporação de uma sociedade por outra, pleiteando, assim, o enquadramento da recorrente nas disposições do item 5 do Parecer Normativo CST nº 130, de 23.10.1975.

Contrapõe-se a semelhante entendimento a norma do artigo 152 do Decreto-lei nº 2.627, de 26.09.1940, vigente à época (atual art. 227 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976) que, ao regular o processo de incorporação, exige que a sociedade incorporada exista no ato de absorção pela outra, considerada incorporadora.

Inquestionavelmente, se todos os títulos representativos do capital de uma sociedade se acumulam na propriedade de uma só pessoa, a sociedade, por lhe faltar assim o pressuposto de associação de pessoas, logicamente se desfaz. Tem-se, então, que não mais se trata de sociedade, mas apenas acervo patrimonial ou social, resíduo do que outrora pertencera à sociedade extinta. E acervo patrimonial ou social adquire-se, compra-se, permuta-se ou troca-se, quando ocorre o ato translativo da absorção dele por outrem, pessoa física ou jurídica. Em linguagem de direito, é, pois, impróprio admitir-se que há incorporação de sociedade extinta.

Na incorporação torna-se necessário que a sociedade, no momento em que é absorvida por outra, exista, em substância, como sociedade, e não como "espólio", com liberdade de assim designar o que já havia sido da sociedade desfeita por antecipação. Por outras palavras: a sociedade somente há de extinguir-se no momento exato do ato da absorção e não antes. Até o instante da ocorrência desse ato, ela deve subsistir como sociedade e não como simples acervo social, uma vez que a compra de ações, que posteriormente são trocadas pelo resíduo patrimonial da sociedade extinta, não se con-



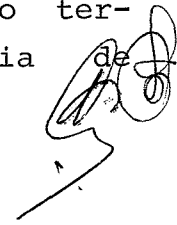
funde com incorporação de sociedade. Esta operação promove a transferência direta do patrimônio de uma sociedade para outra, sem a intermediária compra preliminar de todas as quotas ou ações do capital da sociedade que se pretende dar por incorporada.

Registre-se que incorporação, diz a lei, "é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra..." (art. 152 do Decreto-lei nº 2.627/40 ou art. 227 da Lei nº 6.404/76), o que afasta, de imediato, a hipótese de absorção de sociedade extinta. E como somente ocorre incorporação entre sociedades, do dispositivo legal desponta a razão de ser da exigência de que é necessária a coexistência tanto de uma como de outra sociedade — incorporada e incorporadora — no ato oficial da absorção.

Ora, se antes do ato de absorção do ativo e passivo da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu esta sociedade se encontrava extinta e, portanto, não mais existia, porque se dissolvera em razão de seus acionistas se terem reduzido a menos de sete , ou, mais precisamente a um (art. 137, alínea "d", do DL 2.627/40) , não há mais por que se falar em incorporação de sociedade. O próprio "Termo de Reconhecimento da Dissolução e Extinção Simultâneas e de Pleno Direito da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu" nada mais é do que um ato declaratório de uma situação de fato preexistente, de que essa sociedade já se dissolvera, estava extinta. Portanto, faltam condições materiais para que técnica e juridicamente se possa dizer que houve incorporação de sociedade. Tal fato não passou despercebido da Insigne Relatora do Acórdão nº 101-71.309 , Dra. Judite de Carvalho Guerra, que numa passagem do seu voto, assim se expressou:

"De pronto, elimina-se a hipótese de incorporação, cujo processo exige que as sociedades (incorporada e incorporadora) existem no ato de absorção de uma pela outra (Art. 152 do Decreto-lei nº 2627, de 1940)".

É certo que a citada Relatora usa do termo "sucessão" na ementa do Acórdão, mas não no sentido de indicar sucessão de pessoa jurídica ou sociedade. É, porém, certo também que o termo "sucessão" tem vários significados para indicar a sequência



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

atos ou fatos que não se relacionem com a sucessão de pessoa jurídica, empresa ou sociedade. A sucessão, por exemplo, pode apenas servir para dar a conhecer que a titularidade sobre determinado bem passou a outrem por motivo de contrato de compra e venda.

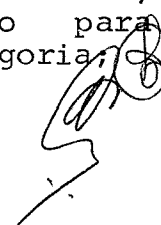
Para que haja sucessão de pessoa jurídica, perante a disciplina do Direito Comercial, torna-se necessário que ocorra uma das hipóteses de incorporação, fusão ou cisão, na conformidade como esses institutos se acham definidos nos artigos 227, 228 e 229 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976. Dos três institutos citados, o único que realmente poderia suscitar dúvida, como salienta o ato recorrido, seria o da incorporação, mas como a sociedade extinta mediante liquidação não tem sucessor, nem mesmo o instituto da incorporação se aplica ao caso em julgamento.

De tudo o que até agora se tem explicado, infere-se que no Direito Comercial há duas formas pelas quais uma pessoa jurídica se extingue: — (a) — através de sucessão, nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão que na espécie dos autos qualquer delas está afastada, ou — (b) — mediante liquidação e quando esta ocorre, comete-se heresia jurídica em dizer-se que houve sucessão de sociedade.

É inegável que no caso em julgamento a extinção da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu o foi por dissolução e liquidação, embora esta não tivesse sido questionada. E dada a circunstância mediante a qual aquela companhia se extinguiu, mesmo que porventura se alegasse que, entre a dissolução e a extinção, não se verificou a fase de liquidação, esta, no caso, é perfeitamente dispensável em face do disposto no artigo 78, alínea "b", do Decreto-lei nº 2.627/40, que diz, expressamente:

"Art. 78 - Nem os estatutos sociais, nem a assembléia geral poderá privar qualquer acionista:

a) do direito de participar dos lucros sociais, observada a regra da igualdade de tratamento para todos os acionistas da mesma classe ou categoria;



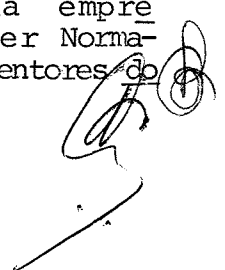
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

b) do direito de participar, nas mesmas condições da letra a, do acervo social, no caso de liquidação da sociedade;"

Ao fazer citação que, em qualquer das duas hipóteses, do direito de participar dos lucros sociais ou do direito de participar do acervo social, no caso de liquidação, seja "observada a regra de igualdade de tratamento para todos os acionistas", o dispositivo legal, por motivos óbvios, deixa claro que a liquidação da sociedade somente é necessária quando há concurso de acionistas. Do dispositivo se infere, portanto, que, na vigência da empresa, o sócio ou acionista possui apenas um crédito contra o capital da sociedade, mas depois que ela se dissolve lhe advém o direito sobre uma parte do acervo social. Desse modo, a fase de liquidação será, pois, uma espécie de prestação de contas aos sócios ou acionistas na divisão do patrimônio da sociedade que se extingue. Não havendo, porém, afluência deles, como acontece na espécie em que se reduziram a, só e tão-só, um, a liquidação revelaria um ato cômico em ter a única acionista de prestar contas a si mesma na absorção do patrimônio da sociedade extinta.

Procede, por isso, em toda a linha a observação da autoridade recorrida ao dizer que, com base no decidido pelo Acórdão nº CSRF/01-0.025, que a autuada adquiriu (não incorporou) outra sociedade, absorvendo seu patrimônio e logo a seguir, referindo-se à fase de liquidação salientar que:

"O fato de não ter havido, entre a dissolução e a extinção, a fase de liquidação, julgada desnecessária face à existência de um único acionista, não desvirtua a situação ocorrida efetivamente: dissolução e extinção da empresa IGUAÇU, sem sucessão. É isto mais do que por simples artifício de definições e conceitos formais: ao contrário do que a autuada pretende (caracterização sob o ponto de vista econômico), a IGUAÇU extinguiu-se de fato e de direito, ou seja, extinguiu-se também economicamente. Inviável falar de incorporação econômica. O fato econômico, na incorporação, caracteriza-se pela "continuidade da aplicação dos capitais", outrora pertencentes à incorporada, na atividade econômica da empresa remanescente, conforme explicita o Parecer Normativo CST nº 282/72." Os recursos aplicados pelos detentores do

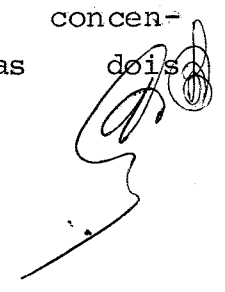


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

capital de ambas continuarão os mesmos, apenas não mais representados contabilmente em duas(ou mais) empresas, mas daí por diante concentrados apenas na empresa que as suceder", continua o mesmo Parecer, ocorre, pois, a soma, a justaposição dos capitais de duas ou mais empresas. O fato de os acionistas da sociedade incorporada receberem ações da incorporadora, como prevê a lei (Lei nº 6.404/76 , art. 223, § 2º) decorre justamente do fato de que seus capitais continuam empregados na mesma. No caso em estudo, entretanto, unicamente a autuada, na qualidade de adquirente, passou a aplicar recursos na atividade outrora explorada pela IGUAÇU".

Acresce dizer que a justaposição de valores, determinativa da continuidade de aplicação dos capitais, é um entendimento que já emergia do que dispunha a legislação anterior — o art.152, § 1º, do Decreto-lei nº 2.627/40, que, ao autorizar os administradores a praticar os atos necessários à incorporação, estatuiu "a subscrição em bens pelo valor que se verificar entre o ativo e o passivo".

Não há, pois, como fugir da realidade: tendo a autuada reunido, a um só tempo, ou seja, simultaneamente sob sua exclusiva propriedade, todas as ações da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu, em substituição aos demais acionistas, acarretou a dissolução dessa sociedade, cessando-lhe a indivisão do acervo social, que só não foi rateado, na conformidade do artigo 143 combinado com o art. 78, alínea "b", do Decreto-lei nº 2.627/40, porque não ocorreu a fase de liquidação, considerada desnecessária, ante a inexistência de mais um acionista, pelo menos. O ato de aquisição de todas ações pela autuada constitui não obtenção de simples quota ou parcela no capital social e sim a compra do acervo social da sociedade. Este foi o entendimento que norteou a decisão proferida no Acórdão nº.... CSRF/01-0.025, como se colhe do voto do Eminentíssimo Relator, Dr. Fernando Cícero Velloso, que, após debater a inoportunidade de reavaliação do ativo, matéria anteriormente discutida, realçou que o relator do Acórdão nº 101-71.309, recorrido, concebia, como irregular, a distribuição, que chamou de arbitrária, em ter a recorrente concentrado o valor que pagou pelas ações da IGUAÇU em apenas dois



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

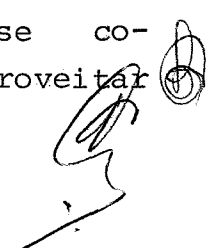
bens do ativo — Pinheiros e Terras — e não por todos eles, embora compreendesse que o valor total a ser transferido era absolutamente equivalente àquele pago pela aquisição das ações, e mais, que por esta transferência do patrimônio pelo valor das ações, na da, absolutamente nenhum imposto, seria devido. E foi frente a essa apreciação que o Relator do Acórdão nº CSRF/01-0.025 assim se pronunciou:

"...12. Pelo exame dos fatos ocorridos não vejo como falarmos de reavaliação, ou valorização de ativo, quer na IGUAÇU quer na GIACOMET, em razão do acontecido. Inexistiu qualquer mutação no patrimônio de qualquer das duas, da mesma forma que nenhuma vantagem ou proveito tiveram em razão da operação que pudesse ser definida pela lei como fato gerador do imposto sobre a renda.

13. Relativamente a GIACOMET, temos que efetivamente pagou por um patrimônio que valia quase Cr\$.... 180.000.000,00 exatamente quase Cr\$ 180.000.000,00. Apenas estes quase Cr\$ 180.000.000,00 eram representados por ações que por sua vez representavam um patrimônio "Y" e, após a operação, estes mesmos quase Cr\$ 180.000.000,00 passaram a ser representados por este patrimônio "Y".

14. O valor do investimento na GIACOMET — ativo — foi de quase Cr\$ 180.000.000,00 e, após a operação, permanecia esta mesma GIACOMET com os quase Cr\$... 180.000.000,00 aplicados em seu ativo".

Sem sombra de dúvida, os pronunciamentos administrativos do Primeiro Conselho de Contribuintes, quer o da Primeira Câmara quer o da Câmara Superior de Recursos Fiscais, foram proferidos com o objetivo de significar que houve uma aquisição e não uma valorização ou reavaliação de ativo. A recorrente em dado momento compra todas as ações da IGUAÇU e voluntariamente de libera o desaparecimento dessa sociedade para, em seguida, permutar aquelas ações pelo patrimônio da sociedade extinta e contabilizá-lo, no ativo, pelo mesmo valor pelo qual as ações haviam sido adquiridas e que se encontrava igualmente escriturado no ativo na mesmíssima importância. Foi sob o ponto de vista da aquisição e da contabilização do valor que os pronunciamentos administrativos deram a operação por juridicamente perfeita para que não se cobrasse tributo sobre a pretensa reavaliação de ativo. Aproveitar



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

esses pronunciamentos, como faz a defesa, para dizer que houve re conhecimento da ocorrência de incorporação, a distância é muito grande, porque a existência dela foi sempre negada, como segue, por exemplo:

1º)- pelo voto que embasou o Acórdão nº 101-71.309, no excerto já transcrito e que vale repetir para lembrar:

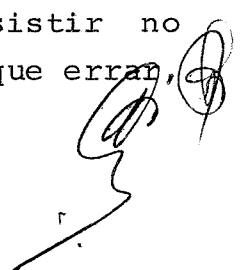
"De pronto, elimina-se a hipótese de incorporação, cujo processo exige que as sociedades (incorporada e incorporadora) existam no ato de absorção de uma pela outra (art. 152 do Decreto-lei nº 2.627, de 1940)";

2º)- pela própria ementa do Acórdão nº CSRF/01-0.025 na qual se declara:

"IRPJ - ABSORÇÃO DE PATRIMÔNIO POR PARTE DO SÓCIO REMANESCENTE - Dissolvida a sociedade, o valor a ser absorvido corresponde exatamente ao custo de aquisição da participação societária adquirida(...)".

Destarte, unicamente se admite por simples jogo de palavras, sem procedência alguma, a assertiva da defesa em aduzir que o Primeiro Conselho de Contribuintes reconheceu ter havido sucessão universal e, portanto, incorporação, pois, como se verificou, nunca houve semelhante confirmação em qualquer das manifestações administrativas, mas, sim, sempre a ratificação de que ocorreu aquisição.

Embora bem clarificado esteja, que em nenhum dos pronunciamentos administrativos se tenha admitido a existência de incorporação de sociedade extinta, e sempre deixando aqui indelevelmente grifado que semelhante incorporação é juridicamente inadmissível, supondo-se, por absurdo, como se verdadeira fosse a imaginação que a defesa criou e tenta convencer, e se agora se averiguasse que o simplesmente "imaginado" reconhecimento fora feito com desacerto, não estaria este Colegiado obrigado a persistir no mesmo desacerto por simples dever de coerência, uma vez que errar,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

se fosse o caso, seria humano, reconhecer o erro, elevação, mas nele perseverar seria diabólico.

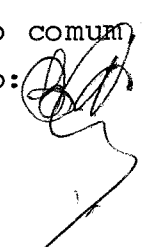
Outrossim, não passa de enredo da defesa a pretensão em querer avistar, na responsabilidade atribuída aos sucessores pelos artigos 129 a 133 do C.T.N., a criação de outras modalidades de sucessão, diferentes das que o Direito Comercial prevê.

A atribuição imposta às pessoas ali mencionadas é a de torná-las apenas responsável pelos tributos devidos nos casos enunciados nas disposições codificadas.

A questão da responsabilidade tributária dos sucessores, aplicável à espécie, está perfeitamente esclarecida na decisão recorrida, quando, referindo-se, expressamente, ao artigo 132, no qual estão discriminadas, entre outros casos de responsabilidade que o C.T.N. cita e estende aos sucessores, as modalidades de sucessão da pessoa jurídica previstas na legislação comercial, e ainda descrevendo o que o artigo 133 diz, afirma o seguinte:

"A lei tributária está aí a atribuir ao sócio remanescente ou ao adquirente do fundo de comércio ou do estabelecimento comercial, industrial ou profissional, a mesma responsabilidade atribuída aos sucessores, ou seja, estende aquelas pessoas a condição de "responsável pelos tributos devidos" pela pessoa jurídica extinta ou pelo fundo/estabelecimento adquirido. Não se pode falar, pois, de criação de novas formas de sucessão. Esta se dá somente na forma da legislação comercial". (Grifos do original).

O ato recorrido dá ciência de que o Acórdão de 24.06.1974, proferido à unanimidade, no Agravo de Petição - MG nº 35.448, pela Segunda Turma do Tribunal Federal de Recursos e publicado no Diário de Justiça da União, de 13.02.1975, distingue a pretensão "sucessão fiscal" (a responsabilidade tributária do sucessor) da sucessão de que trata o direito comum, tendo extraído do voto do Relator o seguinte entendimento:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

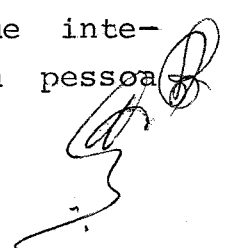
"Registre-se que o Decreto-lei nº 960/38, autoriza a propositura de ação, não só contra o sucesor, no sentido de direito comum, mas, também, contra o responsável (art. 4º, itens IV e V) tributário, devendo ser entendido como tal, o que se invoca na regra do artigo 133 do C.T.N." (Grifos constantes da transcrição feita na decisão singular).

Malograda a tentativa em se querer imbuir a idéia enganosa de que, no julgamento da questão anterior, este Órgão Colegiado reconheceu a ocorrência de incorporação e, desta forma, pretender-se o benefício da isenção prevista no Decreto-lei nº.... 1.260/73, através do disposto no item 5 do Parecer Normativo CST nº 130/75, recuando a data da aquisição dos imóveis, que a recorrente veio alienar, para aquela em que eles ingressaram no patrimônio da companhia extinta, defronta-se como intento de mergulharmos trevas uma aquisição bastante clara, que surgiu no exato momento em que a postulante absorveu o acervo social da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu, dissolvida sem a necessidade do processo de liquidação, porque aquela se tornara sua única acionista remanescente.

A propósito, pelo que é dado observar da exposição feita no voto embasante do Acórdão nº 101-71.309, a própria empresa Giacomet - Marodin Indústria de Madeiras S.A., nos autos constantes do processo nº 1.080 - 13.693/78, declarara interesse na compra dos imóveis, o que bem deixa antever não lhe ter escapado tratar-se realmente de aquisição e não incorporação de sociedade como cogita o Direito Comercial.

A esta altura dos debates já se encontra suficientemente esclarecido que a controvérsia fiscal, constante destes autos, tem por essência saber se os resultados obtidos com as alienações de imóveis adquiridos da IGUAÇU estão, ou não, isentos nos termos do Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973.

Diz o artigo 1º do citado Decreto-lei nº 1.260/73 que os resultados decorrentes da alienação de imóveis, que integram o ativo imobilizado, serão excluídos do lucro real da pessoa



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

jurídica ou da empresa individual, desde que sejam incorporados ao capital no prazo máximo de seis meses, contado da data que se seguir ao efetivo recebimento do preço da alienação. O artigo 13 do Decreto-lei nº 1.493, de 07.12.1976, liberou o prazo para a incorporação dos resultados ao capital e fixou prazo certo de vigência da isenção para alienações que se realizassem até o exercício financeiro de 1978.

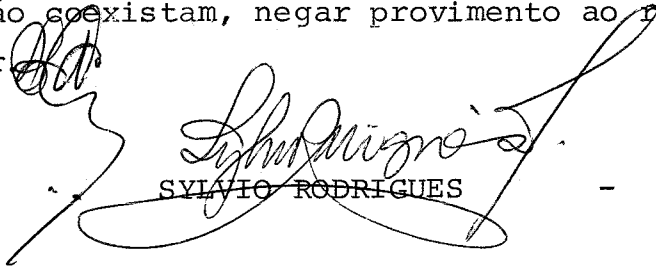
O parágrafo 1º, art. 1º, do Decreto-lei nº 1.260/73, faculta o aproveitamento dos lucros obtidos dessas alienações em amortização de prejuízos apurados em balanço. E o parágrafo 2º, inciso I, art. 1º, estatui a condição de não se beneficiarem do favor fiscal, as revendas de imóveis que tenham sido adquiridos ou quitados a menos de cinco anos antes da data da alienação.

As disposições legais atinentes a esse benefício se acham consolidadas no artigo 223, alínea "s", §§ 31, 32 e 33, do RIR/75, e delas exsurge, a contrário senso, o entendimento de que o benefício fiscal só abrange as transações dos imóveis adquiridos há mais de cinco anos antes da data da alienação.

Ao estipular quais as alienações de imóveis integrantes do ativo imobilizado, que não se beneficiariam do favor fiscal, o inciso I, § 2º, art. 1º, do Decreto-lei nº 1260/73 (inc. I, § 32, art. 223, do RIR/75) esclareceu que seriam aquelas que ficassem compreendidas no quinquênio imediatamente anterior à data de cada alienação correspondente ao imóvel antes adquirido. Dizendo que não fariam jus ao favor fiscal "as revendas de imóveis que tenham sido adquiridos ou quitados menos de 5 (cinco) anos antes da data da alienação", a disposição legal fixou sem dúvida que a data inicial do lapso de cinco anos é a da aquisição e não outra diferente daquela em que o acervo social da Companhia de Celulose e Papel do Iguaçu foi transmitido automaticamente à recorrente, que por se haver tornado sua única acionista, acarretou-lhe extinção.

Ante o exposto e uma vez que se suprime a hipótese de incorporação, se no ato de absorção de uma sociedade por outra

elas não existam, negar provimento ao recurso é o voto do relator



SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1080/010.146/80

Acórdão nº 101-73.045

VOTO DO CONSELHEIRO PRESIDENTE, Dr. AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ:

Embora sendo certo que, na fundamentação de seu brilhante voto, o ilustre Conselheiro-Relator, Dr. Sylvio Rodrigues, tenha analisado toda a matéria trazida ao conhecimento deste Colegiado na peça recursal, tendo eu participado das decisões invocadas nos autos (Acórdão nº 101-71.309, desta Colenda 1a. Câmara e Acórdão nº - CSRF/01-0.025, da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais); analisado os autos em Secretaria e; em homenagem à presença do patrono da recorrente na Tribuna, Dr. PEDRO HENRIQUE TEIXEIRA, que, inclusive, acaba de invocar os textos dos Pareceres Normativos nºs 130/75 (que esclareceu computar-se o prazo durante o qual a sociedade incorporada mantivera os imóveis, para efeito de alienação dos imóveis com os direitos do Decreto-lei nº 1.260/73) e 39/81 (que cuidou de Fusão, Incorporação ou Fusão) permitam-me os demais componentes deste Colegiado apresentar as considerações que se seguem.

2. Na peça recursal apresentada, pelo mesmo escritório, nos autos do processo fiscal que deu origem aos Acórdãos nºs - 101-71.309 e - CSRF/01-0.025, escreveram os ilustres patronos da ora recorrente:

.....
 "11 - Observe-se que aquilo que ingressou para dentro da GIACOMET:

a) não foi a sociedade IGUAÇU, porque esta - antes - logicamente deixou de existir;

b) não foi a escrituração contábil da IGUAÇU, porque essa escrituração não constitui um bem em si mesma, mas apenas o registro e a relação ordenada daqueles bens (móveis e imóveis) que existem - estes sim: por si mesmos - dentro do patrimônio da IGUAÇU.

12 - Aquilo que ingressou para dentro da GIACOMET foram os bens que existem - materialmente e por si mesmos - e que estavam dentro da sociedade que deixou de existir antes de ocorrer a sucessão.

.....



17 - A GIACOMET (a autuada) não realizou a incorporação da IGUAÇÚ."

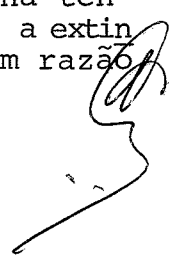
19 - (omissis)

d) não houve substituição das ações da IGUAÇÚ extinta pelas ações da GIACOMET. Esta não aumentou seu capital e a própria GIACOMET era a possuidora da totalidade das ações da IGUAÇÚ.

22 - Dentro do patrimônio da GIACOMET (a autuada) existia a totalidade das ações da IGUAÇÚ cujo custo de aquisição - pago em dinheiro aos quatro herdeiros de Ermírio de Moraes - foi o de Cr\$ 180.000.000,00. Quando a IGUAÇÚ se extinguiu, simultaneamente suas ações se extinguíram dentro da GIACOMET. A totalidade dessas ações extintas foi substituída pela totalidade dos bens móveis e imóveis que se tornaram as únicas coisas existentes, pois a IGUAÇÚ (e suas ações) deixaram de existir. O custo de aquisição das ações (substituídas por bens) permaneceu o mesmo: Cr\$ 180.000.000,00 e esse custo foi partilhado entre os bens do seguinte modo:

c) Uma Serraria: em tese esse bem poderia ser recolhido por valor inferior, igual ou superior ao contábil da IGUAÇÚ. Recorde-se que a GIACOMET não realizou a incorporação da IGUAÇÚ. A GIACOMET não está recolhendo "escrita contábil", mas os bens - materialmente existentes por si mesmos - que emergem como únicas coisas ainda existentes em lugar da sua antiga proprietária que deixou de existir. Tratava-se de uma serraria pequena, velha e já obsoleta. A GIACOMET poderia até recolhê-la por valor inferior ao contábil da IGUAÇÚ. Foi conservado o valor contábil da outra sociedade. Essa serraria era o único "outro" bem que poderia receber - em tese - uma parcela maior na partilha do custo de aquisição (Cr\$ 180.000.000,00) pela GIACOMET. Ela não recebeu porque, nessa partilha de custo, a serraria obsoleta comparecia juntamente com as florestas de pinheiros nativos cobrindo um bilhão e vinte milhões de metros quadrados no oeste do Paraná e suas respectivas terras.

24 - A decisão recorrida se esforça na tentativa de sustentar que não teria ocorrido a extinção automática ("ex-vi legis") da IGUAÇÚ em razão



de ter ficado reduzida a um único acionista.

.....

No caso presente, a extinção da IGUAÇU foi automática ("ex vi legis") constatada por assembléia geral à qual compareceu sua única acionista. Entretanto, justamente para evitar que alguém pudesse vir a alegar que ela teria continuado a existir (apesar de reduzida a um único acionista), naquele mesmo dia também foi lavrada uma escritura pública de sua extinção por deliberação de vontade de seu único acionista. (A ata da assembléia e a escritura pública estão anexadas à defesa de 1ª instância).

25 - A cronologia dos fatos foi a seguinte:

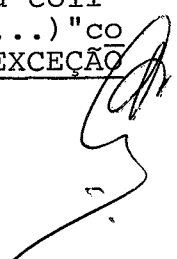
- 23-10-1972: a GIACOMET pagou aos quatro herdeiros de Ermírio de Moraes o saldo do preço e efetivou a compra da totalidade das ações da IGUAÇU.
- 03-11-1972: (dez dias depois da aquisição) a IGUAÇU realiza assembléia geral. Comparece a GIACOMET e fica publicamente constatada sua posição jurídica de única acionista. Em consequência, reconhece a extinção da IGUAÇU "ex-vi" da antiga lei das SA, art. 137, letra "d": "Art. 137 - A sociedade anônima ou companhia entra em liquidação."

.....

d) pela redução do número de acionistas a menos de sete, verificada em assembléia geral ordinária, e caso esse mínimo não seja preenchido até a seguinte assembléia geral ordinária;"

Comentando tal dispositivo, TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE esclarece (interpretação autêntica porque ele foi o autor do anteprojeto da antiga lei das SA): "A lei resolve o problema da redução do número de acionistas a menos de sete e não a um, porque, nesta hipótese, a entrada em liquidação da sociedade se dá imediatamente. Lógica e juridicamente não se pode conhecer sociedade de um único sócio, nem é possível o funcionamento normal, ainda que por pouco tempo, de uma sociedade anônima com um único acionista". (No seu tratado: Sociedade por Ações, 2a. edição, vol. III, pg 20, nº 718).

No mesmo sentido, PONTES DE MIRANDA, "Contrato de sociedade é o contrato pelo qual duas ou mais pessoas se vinculam, reciprocamente, a colimar fim comum, mediante a co-atividade". (...) "como negócio jurídico, a sociedade é, SEM EXCEÇÃO



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

POSSÍVEL, bilateral (de dois sócios), ou plurilate-
ral (de três ou mais sócios)". (in "Tratado de Di-
reito Privado", Vol. 49, § 5.168, pg. 11 e pg.16).

26 - A extinção de sociedade pode ocorrer
sem a fase da liquidação. Esclarece TRAJANO DE MI-
RANDA VALVERDE, com sua autoridade de intérprete
autêntico da lei cujo anteprojeto redigiu: "A li-
quidação não é, entretanto, uma fase ou estado pe-
lo qual devam obrigatoriamente passar as socieda-
des anônimas. Sendo um instituto criado no interes-
se dos sócios, podem eles, verificadas certas con-
dições, suprimi-las. Assim, não haverá liquidação
da sociedade nos casos de fusão ou incorporação,
cessão de todo o patrimônio social a outra socieda-
de, não havendo passivo a pagar, divisão in natura
dos bens entre os sócios." (no seu tratado: "Socie-
dades por Ações", 2a. edição, Vol. III, pg. 16 nº
712).

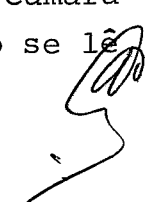
.....
34 - O exame dos fatos e da decisão recorri-
da colhe as seguintes conclusões:

.....
c) Aquilo que ingressou para dentro da GIA-
COMET não foi a sociedade IGUAÇU, porque esta - an-
tes - logicamente deixou de existir. Não foi a es-
crituração contábil da IGUAÇU, porque essa escritu-
ração não constitui um bem em si mesma, mas apenas
o registro e a relação ordenada daqueles bens (mó-
veis e imóveis) que existem - estes sim: por si mes-
mos - dentro do patrimônio da IGUAÇU. Aqueles bens
é que ingressaram para dentro da GIACOMET, depois
e como efeito da extinção da IGUAÇU e em substitui-
ção das ações extintas. (Recurso itens 6 a 13).

d) Reavaliação não houve. A GIACOMET con-
servou o mesmo valor (Cr\$ 180.000.000,00) de aqui-
sição das ações da IGUAÇU e substituiu a inexistên-
cia dessas ações (que se extinguíram) pela existên-
cia dos bens recolhidos na sucessão (Recurso itens
14 a 16).

3. É portanto, insusceptível de dúvida que no caso não
ocorreu qualquer incorporação (modalidade de sucessão universal, co-
mo se declara no Parecer Normativo nº 184/71) mas extinção pura e
simples da IGUAÇU, eis que a GIACOMET adquiriu indiretamente todos os
seus bens, comprando de uma só vez todas as suas ações.

4. Foi isto que ficou assentado no aresto da Câmara
Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº-CSRF/ 01-0.025), como se lê



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

na ementa e algumas passagens do voto do Relator (acolhido a unanimidade) ipsis litteris;

"IRPJ - ABSORÇÃO DE PATRIMÔNIO POR PARTE DO SÓCIO REMANESCENTE: Dissolvida a sociedade, o valor a ser absorvido corresponde exatamente ao custo de aquisição da participação societária adquirida. Remanescendo apenas um sócio, é absolutamente dispensável a existência de Laudo de Avaliação, não tendo qualquer relevância o preço de mercado dos bens representados por esta participação societária, vez que pela sua aquisição foi efetivamente pago o valor dos bens transferidos.

.....

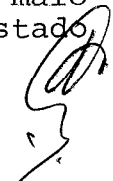
13 - Relativamente a GIACOMET, temos que efetivamente pagou por um patrimônio que valia quase Cr\$ 180.000.000,00 exatamente quase Cr\$ 180.000.000,00. Apenas estes quase 180.000.000,00 eram representados por ações que por sua vez representavam um patrimônio "Y" e, após a operação, estes mesmos quase Cr\$ 180.000.000,00, passaram a ser representados por este patrimônio "Y".

.....

16 - Sendo dois os negócios jurídicos, temos que, enquanto no primeiro negócio jurídico, os imóveis que estavam contabilizados na IGUAÇU pelo valor de Cr\$ 12.632,56 permaneceram contabilizados pelos mesmos Cr\$ 12.632,56 na IGUAÇU, até a sua extinção; no segundo negócio jurídico, o investimento da GIACOMET que foi contabilizado por quase Cr\$ 180.000.000,00, mesmo após o término das operações, permaneceu contabilizado pelos mesmos quase Cr\$... 180.000.000,00 na GIACOMET."

5. A este respeito também no confuso voto da Relatora para o Acórdão nº 101-71.309, lê-se que em aresto o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, decidiu que:

"A reunião simultânea em poder de um sócio das ações de todos os associados, produzindo a dissolução da sociedade e fazendo cessar a indivisão, constitui não a cessão de uma quota social e sim a venda do ativo da sociedade. O ato do qual resulta a reunião simultânea das ações de todos os co-associados em poder de uma mesma pessoa é translativo de imóveis, sujeito à transcrição nos termos dos arts. 236 e 237 do Regulamento nº 370, de 2 de maio de 1980 e não isento do imposto de sisa no Estado



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

de São Paulo, de acordo com os regulamentos deste Estado. Acórdão de 22 de julho de 1903 (no São Paulo Judiciário, vol. 2º, págs. 379-380), confirmado pelo de 20 de fevereiro de 1904 (no mesmo São Paulo Judiciário, vol. 4º, pág. 214), apelação nº 3.574.

R.E. não conhecido pelo Supremo Tribunal Federal por não ser caso. (Apud Tratado de Direito Comercial Brasileiro - J.X. Carvalho de Mendonça - Tomo IV - Liv. Freitas Bastos - 1954 - pág.182)."

6. Sem dúvida grande é a diferença entre as figuras da sucessão universal (que sucede em todos os direitos e obrigações) e a sucessão para efeitos de responsabilidade tributária, embora certos autores, por conveniência própria, nem sempre façam a devida distinção.

7. Para efeito do direito comum, as hipóteses de sucessão (universal) das pessoas jurídicas restringem-se aos casos de incorporação, fusão e cisão, pois nestes casos a legislação comum reconhece que a sociedade ou sociedades resultantes da operação sucedem as incorporadas, fusionadas ou cindidas em todos os direitos e obrigações (Lei nº 6.404/76, arts. 227, 228 e 229, § 1º).

8. Já a sucessão para efeitos, exclusivamente, da responsabilidade tributária estão enumerados no Capítulo V (art. 128 e segts.) do Código Tributário Nacional, entendendo uma grande corrente doutrinária que a sucessão regulada pelo Código, além de ser restrita à responsabilidade por créditos tributários, também não abrangia os créditos não decorrentes de tributos nem as multas, em face de a redação dos artigos 131, 132 e 133 somente se referiram a tributos, que o mesmo Código definiu no seu art. 3º. A este respeito comentando o aludido art. 131, diz IVES GANDRADA SILVA MARTINS (in Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 1, pág. 261, Ed. José Bushatshy) que "o legislador pátrio optou pela intransferibilidade da pena, ao determinar que as pessoas do elenco citado seriam responsáveis somente pelos tributos, onde não se insere o conceito de sanção de ato ilícito."



9. A legislação do Imposto sobre a Renda (desde os seus primórdios) sempre fez a distinção entre as modalidades de sucessão universal e de sucessão apenas para efeitos de responsabilidade de tributária, declarando que nos casos de "transformação, fusão ou incorporação, o imposto continuará a ser pago como se não houvesse alteração nas firmas ou sociedades (Decreto-lei nº 5.844/43, art.54, a e b, norma consolidada no art. 149 do presente Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80), enquanto que nos casos de EXTINÇÃO, como ocorreu no caso da IGUAÇU, quando a sucessão é apenas para efeito de responsabilidade tributária, a mesma legislação impõe que "no exercício em que se verificar a extinção, a pessoa jurídica, além da declaração correspondente ao período-base, deverá apresentar a relativa aos resultados do período imediato até a data da extinção (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 52, e Lei nº 154/47, art. 19, dispositivos estes incorporados no art. 152 do RIR/80).

10. Também os diplomas do mesmo tributo que instituíram benefícios fiscais declararam expressamente que a sociedade que se extinguisse ou reduzisse o seu capital perderia o incentivo. Com efeito:

10.1 - Já o art. 83 da Lei nº 3.470, de 28/11/58, ao instituir tratamento especial para os aumentos de capital, com reservas, taxando-os a alíquota de 15% e eximindo de qualquer outro imposto sobre os mesmos rendimentos os acionistas ou sócios, determinava no § 6º, alínea "b", que "a extinção da sociedade ou diminuição do capital social, ..., importará na cobrança do imposto devido nas declarações ou na fonte, segundo as taxas normais, na forma da legislação em vigor";

10.2 - A mesma restrição trouxe o art. 12, § 1º, do Decreto-lei nº 401, de 30/11/68, ao isentar do tributo os aumentos do capital mediante a incorporação de reservas e lucros suspensos;

10.3 - O Decreto-lei nº 519, de 7/4/69, ao dar nova redação ao artigo 12 do Decreto-lei 401, esclarecia que a isenção



não se aplicava "às pessoas jurídicas que tenham diminuído seu capital a partir de 30 de dezembro de 1968, inclusive", nem "às pessoas jurídicas que se extinguirem ou reduzirem seu capital antes de cinco anos, contados da data em que tenha sido realizado o aumento de capital".

10.4 - O Decreto-lei nº 1.109, de 26/6/70 determina que a redução de capital ou extinção de empresa, nos cinco anos subsequentes, acarretarão a perda da isenção, tributando-se o valor da incorporação "na pessoa jurídica como lucro distribuído, ficando os sócios, acionistas ou titular sujeitos ao imposto de renda na declaração de rendimentos ou na fonte, no ano em que ocorrer a extinção ou redução" (artigo 3º, § 3º).

10.5 - Outrossim, a Lei nº 4.506, de 30/11/64, no inciso VIII de seu artigo 72 (RIR, art. 251, "h"), considera forma de distribuição disfarçada de lucros a "redução do capital social e conseqüente amortização de ações ou cotas, devolução de participação de sócios, antes de decorridos dois anos da incorporação de reservas ou lucros ao capital social".

11. Sem dúvida a legislação sempre tratou as modalidades de extinção decorrentes de fusão ou incorporação e agora também o novo instituto da cisão (em que a sucedida faz jus a todos os direitos adquiridos ou em vias de sua aquisição) em razão da sucessão universal, diferentemente das demais modalidades de extinção, em que a legislação do Imposto sobre a Renda, considera a adquirente de seus bens ou que continue a exploração da atividade desenvolvida pela extinta sucessora apenas para efeitos da responsabilidade tributária.

12. A diferença de tratamento conferida pela legislação à modalidade de extinção decorrente de fusão ou incorporação confirma-se e adquire maior relevo com as recentes disposições do Decreto-lei nº 1.182, de 16 de junho de 1971, que concede estímulos à fusão e incorporação de empresas. Além de não referir-se à perda de benefícios anteriormente recebidos, essas disposições iluminam



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

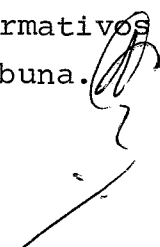
questão que estamos examinando, de modo a podermos, na interpretação das normas relativas à aglutinação de empresas (através de incorporação ou fusão), divisar a finalidade a que devam as mesmas servir. Acresça-se a circunstância de ter a Lei número 5.767, de 4 de novembro de 1971, que aprova o Plano Nacional de Desenvolvimento, introduzido no mundo jurídico diversos objetivos da política de desenvolvimento do País, que precisam ser considerados na interpretação das normas a eles relacionadas. Entre tais objetivos, encontra-se expressamente consignado o de conduzir as empresas a adequada escala de operações, inclusive através de incorporações e fusões. Há mais essas razões, portanto, para não confundir as duas modalidades de extinção.

13. Portanto, quer por aspectos formais, quer pelos efeitos jurídicos decorrentes, nota-se a profunda diferença entre as modalidades ordinárias de extinção e a extinção decorrente e concomitante com o nascimento de nova personalidade (fusão) ou com a agregação a personalidade preexistente (incorporação).

14. Somente nas modalidades de extinção em que decorrente e concomitante com o nascimento de nova personalidade (fusão) ou com a agregação à personalidade existente (incorporação) poderia se falar na sucessão ou aquisição de direitos. Observe-se que, nestes casos, os recursos aplicados pelos detentores do capital de ambas continuarão os mesmos, apenas não mais representados contabilmente em duas ou mais empresas, mas daí por diante, concentrados apenas na empresa que as suceder.

15. No caso dos autos não houve qualquer incorporação ou fusão, como expressamente defendido e demonstrado pelos patronos da autuada, mas sim a aquisição indireta dos bens por Cr\$ 180.000.000,00 da IGUAÇU pela autuada, mediante a compra de todas as ações daquela, retirando-se todos os acionistas da extinta cujo capital não ultrapassava a cifra de Cr\$ 12.000.000,00.

16. Daí não socorrer a autuada o declarado nos Pareceres Normativos nºs 130/75 e 39/81, invocados pelo patrono da autuada da tribuna.

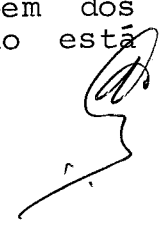


17. Ad argumentandum embora o Código Tributário Nacional somente regule a responsabilidade tributária parcial dos sucessores a qualquer título, como vimos no parágrafo 8 (oito) destas considerações, a recorrente não poderia ser enquadrada no disposto no art. 132, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, isto porque a IGUAÇU (cujos bens foram comprados por Cr\$ 180.000.000,00) de há muito estava inativa (como vimos da própria exposição elaborada pelos patronos da autuada no recurso referente ao processo que motivou os Acórdãos 101-73.309 e CSRF/01-0.025) confirmada pelo rateio a que procederam desse valor entre os bens adquiridos, pois enquanto atribuíram o valor de quase Cr\$ 137.000.000,00 à floresta de pinheiros nativos e Cr\$ 33.000.000,00 à terra nua, ao único bem de produção (a serraria, com seu respectivo prédio, máquinas, móveis e veículos) o valor não chegou a Cr\$ 5.500.000,00, declarando tratar-se "de uma serraria pequena, velha e já obsoleta", que nada estava produzindo. Portanto, a adquirente não podia continuar na exploração de uma atividade inexistente havia muitos anos. Sem dúvida, poderia ela ser enquadrada nos artigos 130 e 133, inciso I, do C.T.N., mas não no art. 132, parágrafo único.

18. Finalmente, ainda se há de considerar que, atentos ao conceito de sucessão, onde ocorre a substituição do sujeito ativo ou passivo na relação jurídico-tributária sem qualquer modificação desta, concluo, como o fez a autoridade julgadora singular, que no caso, ainda não havia se estabelecido qualquer relação jurídica, dado que os imóveis ainda não haviam sido vendidos, o que só veio a ocorrer no ano de 1977. Disse a autoridade julgadora recorrida:

"Cabe ainda um exame da afirmativa da interessada de que, assumindo as obrigações da pessoa jurídica extinta, assumiria também seus direitos, entre estes o "direito ao gozo dos benefícios criados pelo Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973" (fls. 35).

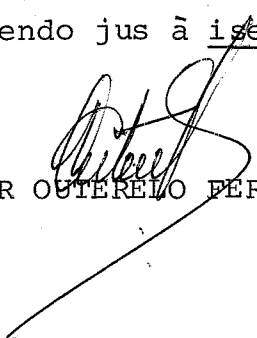
Em primeiro lugar, o Direito Tributário, quando atribui ao sócio remanescente ou ao adquirente a mesma responsabilidade do sucessor, o faz especificamente em relação às obrigações tributárias, e somente em relação a elas. Em seguida: ainda que se visualizasse a hipótese de assunção também dos direitos da empresa extinta, entre estes não está



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 1080/010.146/80
Acórdão nº 101-73.045

o de "gozo dos benefícios criados pelo Decreto-lei nº 1.260, de 26.02.1973". A IGUAÇÚ não tinha o direito a usufruir desta isenção, mas uma expectativa de direito, que se concretizaria se, e somente se, os imóveis tivessem sido por ela vendidos, o que não ocorreu."

19. Em face de todo o exposto, concluo que, como havia menos de cinco (5) anos que a recorrente adquirira os imóveis da IGUAÇÚ, não fazia jus ao benefício fiscal, pois aquele prazo é o mínimo exigido por lei para que quem adquira imóveis, direta ou indiretamente, os revenda, fazendo jus à isenção do Imposto sobre a Renda.


AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ


PRESIDENTE