



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MHP/

Sessão de 18 de junho de 1984

ACORDÃO Nº 101-75.255

Recurso nº - 42.989 - IRPJ e IRPF - Exercício de 1979.

Recorrente - AMÍLCAR SARTI

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM VARGINHA - MG.

IRPJ e IRPF - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - Ocorre distribuição disfarçada de lucros se a alienação, feita pela sociedade aos sócios, de bens do seu ativo, mediante dação em pagamento de quotas capital, lucros e outros investimentos que eles nela mantinham, o for por valor inferior ao de mercado. O imposto e a multa que forem devidos pela pessoa jurídica sobre o lucro disfarçadamente distribuído, além do encargo tributário decorrente da classificação do rendimento na cédula H da declaração de rendimentos de pessoa física do sócio, fica, também, sob a responsabilidade deste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AMÍLCAR SARTI.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 18 de junho de 1984

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

- PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE: 20 JUN 1984 AGOSTINHO FLORES- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

330191 *Abstracts of the 1980s*



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0660/051.630/83-98

RECURSO Nº: 42.989

ACÓRDÃO Nº: 101-75.255

RECORRENTE Nº: AMILCAR SARTI.

R E L A T Ó R I O

AMILCAR SARTI, com endereço na cidade de Poços de Caldas, Estado de Minas Gerais, tendo subscrito 25% (vinte e cinco por cento) das quotas de capital da empresa IRMÃOS SARTI LIMITADA, que entrara em liquidação em 1979, encontrou-se capitulado no Auto de Infração de fls. 02 como beneficiado por distribuição disfarçada de lucros, em razão de haver recebido, por suas quotas subscritas, imóveis e veículos do acervo líquido da sociedade por preços considerados inferiores aos de mercado.

A alienação, feita a quatro sócios da empresa liquidanda, todos com 25% do capital social, se efetuou pelos valores contábeis, tendo servido de comparação, para estabelecer-se o preço de mercado, quanto aos imóveis, os valores fixados nas guias do imposto de transmissão "inter vivos" e, quanto aos veículos, o preço pelo qual, a seguir, foram eles adquiridos pela empresa Frigorífico Tamoyo Limitada, tudo como consta da peça de fls. 03, em confronto com a escritura de dissolução de sociedade, lavrada em 30.03.1979.

Descrito o fato como distribuição disfarçada de lucros nos termos do art. 60, inciso I, do Decreto-lei 1.598, de 26.12.1977 (art. 367, inciso I, do RIR/80), imputou-se, como se vê da papeleta de fls. 04, ao interessado, para tributação, sob

a cédula H, na declaração de rendimentos da pessoa física, importância proporcional a 25% sobre a diferença de valores e, bem assim, imputou-se-lhe, também nessa proporção, a responsabilidade de pagar o imposto e a multa devidos pela pessoa jurídica, como determina o artigo 62, § 1º, do citado Decreto-lei (art. 371 do RIR/80).

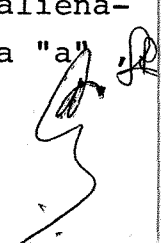
Além disso, descreve-se, expressamente, no Auto de Infração, que

"A empresa infringiu também o Art. 152 do RIR/80, pois apresentou uma única declaração na qual alterou o término do período base de 31.12.78 para 02 de janeiro de 1979, classificando-a como de "Encerramento de Atividades". A liquidação foi concluída em 30.03.79, quando, através de escritura pública, os bens imóveis foram alienados aos sócios, ocorrendo aí a extinção e conseqüente obrigatoriedade de apresentação de declaração relativa ao período base de 01.01.79 a 30.03.79, declaração que devia ser apresentada até 30.04.79, quando seria recolhido o respectivo imposto",

e ainda, em rodapé, a fls. 03, que, em face de ter sido dado por extraviado o livro Diário, os valores contábeis, pelos quais os imóveis foram alienados aos sócios, se extraíram da escritura de 30 de março de 1979.

Vendo indeferida, pelo Delegado da Receita Federal em Varginha, a petição impugnativa com que iniciara o litígio fiscal, a empresa volta, em grau de apelo voluntário, a debater a questão tributária, mediante apresentação tempestiva de petição recursória, na qual, com semelhante entendimento anterior, persevera em dizer que na dissolução de sociedade não exista negócio contratado pelos sócios com a pessoa jurídica em liquidação, nem haja lucro, muito menos lucro disfarçadamente distribuído aos sócios, porque, - aduz -, não ocorre alienação por faltar a figura do alienante.

Em prosseguimento, pondera que o artigo 60 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 367 do RIR/80), ao se referir à alienação, mudou a expressão "a qualquer título", contida na alínea "a".



Acórdão nº 101-75.255

artigo 233, do RIR/75, pela de "no negócio pelo qual", e, assim, mo dificado ficou o fato gerador que, de alienação a qualquer o título se reduziu a negócio contratado. Consequência disso, o art. 62, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, consolidado no art. 371 do RIR/80, complementando o art. 367 do RIR/80, usa o designativo "que contra-to o negócio com a pessoa jurídica" e como esta, quando em liquidação, não existe, não há atos (negócios) mercantis sob a mortalha das empresas, onde a vontade da lei comanda os resultados à semelhança do que ocorre na área processual da herança e assim considera a autuação somente admissível na vigência da lei anterior que a julga revogada por substituição daquela expressão. Acrescenta que, com a nova redação do dispositivo, ficou fora de tributação a distribuição disfarçada de lucros na alienação de bens do acervo líquido de sociedade em liquidação, quando houver diferença entre o valor contábil e o de mercado, salientando que o negócio aludido no "caput" do artigo 367 do RIR/80, em consonância com o disposto em seu inciso I, e o contrato mencionado no art. 371 do mesmo regulamento se referem a contrato bilateral, ao qual não podem faltar prestação e contraprestação, inviáveis em se tratando de sociedade extinta.

Continuando, afirma que a transmissão dos bens do acervo líquido aos sócios constitui ato necessariamente decorrente da extinção da sociedade, ao final do processo de liquidação, como imperativo de lei, e não depende de ninguém. Diz ter por causa remota a deliberação dos sócios, em consenso unânime, de dissolver a pessoa jurídica e, por causa próxima, o final do processo de liquidação, a vontade da lei que, no citado ato de transmissão, o liquidante representa, ou os próprios sócios assistidos pelo liquidante como outorgantes e, reciprocamente, outorgados.



É o relatório.

V O T O

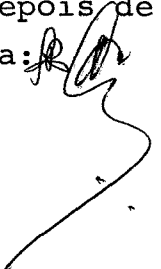
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

A liquidação e a extinção de firma ou sociedade não se confundem; são fases distintas de um processo de dissolução da pessoa jurídica. Deliberada a dissolução da firma ou sociedade, entra ela em liquidação, não implicando isso em tê-la por imediatamente extinta. A existência da pessoa jurídica que, por dissolução, entra em liquidação é fato incontestável frente às disposições da lei comercial, por óbvia ilação que se colhe do art. 344 do Código Comercial Brasileiro, ao prescrever:

"Art. 344 - Dissolvida uma sociedade mercantil, os sócios autorizados para a gerir durante a sua existência devem operar a sua liquidação debaixo da mesma firma, aditada com a cláusula - em liquidação".

Mas, não é só. O fato é que a personalidade jurídica da firma ou sociedade não se extingue no exato momento em que se delibera a sua dissolução, porquanto ela se prolonga durante todo o período de liquidação, no decurso do qual se realiza o ativo e se apuram as responsabilidades passivas, indo até o momento em que se quita a última obrigação, inclusive da empresa para com os próprios sócios. Que a personalidade jurídica se conserva até a liquidação de todos os compromissos, quando, em realidade, se atinge a fase de extinção, é entendimento conciliável com o art. 207 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das Sociedades por Ações) com esta redação:

"Art. 207 - A companhia dissolvida conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de proceder à liquidação".

Depreende-se, também, pelo art. 216, § 1º, da Lei nº 6.404/76 que a pessoa jurídica somente se extingue depois de encerrada a fase de liquidação, como se ouve desta leitura: 

"Art. 216 - Pago o passivo e rateado o ativo remanescente, o liquidante convocará a assembléia geral para a prestação final das contas.

§ 1º - Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação e a companhia se extingue".

Ou, da mesma forma, com a leitura do art. 219, número I, da mencionada Lei das Sociedades por Ações:

"Art. 219 - Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;"

Sabendo-se que nos termos do artigo 18 do Decreto nº 3.708, de 10.01.1919, as disposições da Lei das Sociedades por Ações se aplicam subsidiariamente às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, as normas da Lei nº 6.404/76 têm pleno cabimento na espécie dos autos.

Não há, pois, como confundir liquidação com extinção. Todos os dispositivos legais mencionados e transcritos estão indicando que a extinção somente ocorre após a liquidação. Então, não se pode ter a extinção por uma espécie de motocontínuo ou sistema de vasos comunicantes a se transmitir imediatamente à existência e à personalidade jurídica da empresa no mesmo instante em que se delibera a dissolução da firma ou sociedade mercantil. Antes da extinção ela entra em liquidação, pretendendo extinguir-se, mas durante o processo de liquidação a sua existência e personalidade jurídica continuam intactas.

Assim, se consoante as disposições da legislação comercial, ela somente se extingue depois de encerrado o processo de liquidação e se é durante a fase deste processo que se paga o passivo e se rateia o ativo remanescente e se é após a última paga e o derradeiro rateio que o liquidante, porque nada mais tenha a pagar e a distribuir ou ratear, convoca a assembléia geral para a prestação final das contas e uma vez estas aprovadas é nessa ocasião que termina a liquidação e se extingue definitivamente a em-



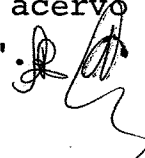
presa, com o cancelamento do seu registro, dúvida não há de que no curso da liquidação a firma ou sociedade tem existência real, cujos atos de realização do ativo e de apuração das responsabilidades passivas o liquidante os pratica, por força do mandato que lhe foi conferido, como seu representante legal. E não é novo o entendimento colhido do art. 216, parágrafo 1º, da Lei nº 6.404/76 de que a sociedade somente se extingue depois de pago todo o passivo e distribuído entre os sócios o último rateio, pois ele já fazia parte da antiga Lei das Sociedades por Ações (art. 144 do Decreto-lei 2.627, de 26.09.1940), ao assim estipular:

"Art. 144 - 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".

A liquidação é, pois, a operação pela qual uma sociedade comercial procede ao pagamento das dívidas e à partilha entre os associados do ativo restante, quando, após isso, ela então cessa, se extingue.

Os institutos da dissolução, liquidação e extinção, na forma como a defesa desenvolve e expõe o seu entendimento, afiguram-se que seriam etapas indistintas e até sinonímicas de um processo na vida empresarial. Seriam, então, etapas equivalentes, únicas ou concomitantes, que não se sucederiam, sem intervalos, umas às outras, com desnecessidade de que a conseqüente somente surgisse depois de findar-se a antecedente, numa evidente contrariedade às disposições da lei.

Conquanto o desenvolvimento que a defesa dá às suas razões implique em causar impressão de confundirem-se, como sinônimos, os citados institutos, ela mesma se encarrega de contrariá-lo ao dizer, as fls. 67, na petição de recurso, "que o ponto de encontro de liquidação e extinção da sociedade é a partilha dos bens do acervo líquido, na qual termina uma e começa imediatamente a outra".



Acontece, porém, que a partilha dos bens do acervo líquido (e acervo líquido não é senão o resultado decorrente de saldo positivo apurado entre a paga do passivo e o rateio do ativo) constitui a última operação da etapa correspondente à liquidação, pois, enquanto houver resíduo patrimonial a pagar ou a ratear, não há condições legais para que o liquidante convoque assembléia geral, faça prestação final das contas, a fim de, aprovando-se estas, ficar encerrada a fase de liquidação e, a seguir, dar-se por extinta a pessoa jurídica (veja-se novamente o art. 216, e seu parágrafo 1º, da Lei nº 6.404/76). Assim ocorre o ponto de encontro entre as fases de liquidação e extinção, de forma que é a partilha, com a conseqüente transmissão de bens do acervo líquido, que dá decorrência à extinção e não esta àquela.

O cancelamento posterior do registro da pessoa jurídica, no Órgão competente, deriva apenas em cumprirem-se meras formalidades que, entre outros deveres, se impõem ao liquidante, mediante o art. 210, números I a IX, da Lei nº 6.404/76.

Por se compreender que paralelamente ao cumprimento de deveres exista o poder de executá-los, cabe assinalar que no desempenho das funções de liquidante, compete-lhe representar a pessoa jurídica na prática de todos os atos necessários à liquidação (art. 211 da Lei das S.A) e em todos os atos ou operações, o liquidante deverá usar a denominação social seguida das palavras "em liquidação", como determina o art. 212 da Lei nº 6.404/76. Eis aí a prova indiscutível, imposta por lei, de que durante todo o desenvolvimento do processo de dissolução de firma ou sociedade mercantil a sua personalidade jurídica se conserva e está presente em todos os atos ou operações que o liquidante executar, pois os executa, colocando-se de permeio entre a liquidanda e terceiros, por força de disposição legal, com o uso da denominação social da empresa (companhia) que ele representa e não sob o seu próprio nome individual.

Semelhante entendimento se deduz por óbvia inferência de haver, na definição do instituto da representação, o concurso de três pessoas: o representante, o representado e o terceiro-

ro. O representante trata com terceiro, agindo em nome do representado. O terceiro deve saber a qualidade do seu co-contratante (o representado). A figura do representante, tão logo o ato, que tenha praticado, produza efeitos quer perante o terceiro, quer perante o representado, desaparece da relação jurídica, substituída pelo representado, como se este tivesse sido o autor do citado ato.

Ademais, em relação à espécie dos autos, o poder de representar pelo liquidante se descreve diretamente na lei, que precisa a extensão dos poderes a ele conferidos, os casos e modos de agir, o poder de administrar, em que circunstâncias lhe é dado o direito de dispor em nome do representado (a empresa em liquidação) e bem assim as suas responsabilidades, como se verifica, por leitura, de várias passagens dos artigos 211 ao 217 da Lei das S.A.

Nesta ordem de raciocínio, se o liquidante, por disposição expressa de lei, tem o poder de representar a firma ou companhia e praticar todos os atos necessários à liquidação, é lógico que, ao praticar o ato de transmissão dos bens do acervo líquido aos sócios, está também representando a pessoa jurídica, tornando-a presente à transmissão, como se a transferência dos bens fosse feita por ela mesma.

Diz a defesa que a transmissão dos bens do acervo líquido aos sócios tem como causa a deliberação deles, em consenso unânime, dissolver a pessoa jurídica, o que se prevê pelo art. 206, número I, alínea "c", da mencionada Lei, estipulando o art. 208 que

"Silenciando o estatuto, compete à assembléia geral, nos casos do número I do art. 206, determinar o modo de liquidação e nomear o liquidante..., "

consoante a escritura pública de dissolução, lavrada em 30.03.1979 (fls. 19/24), se determinou que a liquidação do ativo e passivo da sociedade dissolvida ficava a cargo do sócio Amílcar Sarti, tendo, portanto, este sido nomeado liquidante (fls. 23).



Nesse instrumento, está escrito, a fls. 20, que os sócios da empresa Irmãos Sarti Limitada "resolveram dissolver e liquidar a referida sociedade, com conseqüente extinção de capital de pessoa jurídica, o que ora fazem por bem desta escritura e na melhor forma de direito, somente no que se refere aos bens imóveis, de propriedade da outorgante e reciprocamente outorgada pelo modo seguinte". Descrevem-se, a seguir, os imóveis e após essa descrição, indica-se o liquidante e estabelecem-se os critérios a serem observados na liquidação e a proporção cabível aos sócios no recebimento dos imóveis, assim, a fls. 23: "que os sócios únicos da referida sociedade dissolvida recebem os imóveis acima em partes iguais para cada um...".

Nega a defesa que nessa operação exista negócio contratado pelos sócios com a pessoa jurídica, por entender que sociedade dissolvida está extinta, e assim não haver alienação no sentido de transação nos termos da legislação tributária (arts. 367, inciso I, e 371 do RIR/80), porque adianta faltar a figura do alienante, em razão de assemelhar o ato decorrente da alienação, por atribuição dos bens aos sócios, aos casos de transmissões "causa mortis", com analogia do que ocorre na área processual da herança.

Ora, uma sociedade comercial somente se extingue quando se prova a prática de atos contrários àqueles com que ela se constituiu. Assim, ressaltadas as presunções de que cogitam os artigos 304 e 305 do Código Comercial Brasileiro, se a existência da sociedade mercantil, como ente dotado de personalidade, patrimônio e capacidade de ser sujeito de direitos e obrigações, distinto de seus sócios, se prova com o registro do instrumento de contrato no Registro de Comércio, como prescreve o art. 301, a sua extinção ocorre com a baixa do mesmo Órgão.

Por outro lado, o Código Civil Brasileiro ao se referir ao término da existência da pessoa jurídica, estabelece no artigo 21, inciso I, expressamente

"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",

e entre o direito de terceiros, que o dispositivo ressalva, está o da Fazenda Nacional. Aliás, se assim não fosse quanto a ressaltar-se o direito da minoria e de terceiros, não teria sentido a regra do art. 210, número II, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, que, dentre outros deveres do liquidante, determina arrecadar os livros e documentos, para, na conformidade do disposto no artigo 4º do Decreto-lei nº 486, de 03.03.1969, serem eles conservados em boa guarda, enquanto não prescritas as eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Destarte, impediu-se que as empresas, por meios de simples artifícios, aventassem a hipótese de dissolução e assim escapassem de possíveis responsabilidades, inclusive tributárias. E entre estas há a do art. 152 do RIR/80 que, em consonância com a do parágrafo único do art. 151 do mesmo regulamento, uma vez ultimada a liquidação da pessoa jurídica, lhe impõe, no exercício em que se verificar a sua extinção, o dever de, além da declaração de rendimentos correspondente ao período-base, apresentar a relativa aos resultados do período imediato até a data da extinção, sem cogitar da natureza dos resultados. A desculpa do recorrente em não haver a empresa apresentado esta última declaração, sob a alegação de que não haveria lucro sujeito à tributação (fls. 50), não se afina com a citada disposição regulamentar, tornando até suspeito o extravio da do ao livro Diário (fls. 03) e a inexplicável alteração para 02 de janeiro de 1979 a data do balanço que deveria ter sido levantado em 31.12.1978, o qual instruiu declaração de rendimentos apresentada indevidamente como sendo de "Encerramento de Atividades" (fls. 41), a despeito de não constituir isso matéria a debater-se nestes autos.

A negativa da defesa de que, na transmissão dos bens do acervo líquido aos sócios, não há alienação, na forma prevista nos artigos 367, inciso I, e 371 do RIR/80, por considerar estar a sociedade extinta desde o momento que sobre ela impende a deliberação de dissolvê-la, para assim alegar inexistência de alienante, se encontra praticamente contrariada pela exposição antes feita, quanto às várias disposições legais, mediante as quais se demonstrou conser-



var-se a personalidade jurídica da empresa até a sua extinção.

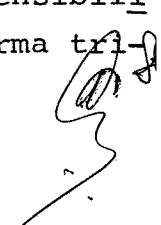
A propósito, é ainda de frisar-se que, tendo o liquidante o "dever de confessar a falência da companhia e pedir concordata, nos casos previstos em lei" (art. 210, nº 7, da Lei das S.A), perfeito se deve ter o que o Eminentíssimo Presidente deste Conselho, Dr. AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, disse, no voto em que, com inegável talento jurídico, proferiu, como Relator, para o Acórdão nº 101-73.287, no qual se debateu matéria idêntica à destes autos, exprimindo-se que aquelas disposições legais

"...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, dado 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 ser sujeito de direitos e obrigações? (Embora com as restrições expressamente estabelecidas na legislação própria)."

Não há, pois, como se possa, coerentemente, chegar — se a duvidar de que sociedade em processo de dissolução mantém saudavelmente viva a própria personalidade jurídica até a sua extinção e que esta somente ocorre quando se encontram findas todas as contas da liquidação. Durante a liquidação, conserva-se a personalidade jurídica de sociedade em dissolução, como uma realidade irrefutável.

A cegueira em querer contestar a existência da personalidade jurídica de sociedade em dissolução, enquanto não se encerram as contas da liquidação, para que não se veja a vivência de alienante no ato em que se liquidam, sem comutatividade de valores, os créditos dos sócios com bens patrimoniais da empresa, revela insensibilidade do entendimento destinado a transgredir o conteúdo da norma tri-



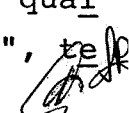
butária relativa à distribuição disfarçada de lucros, no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo, como dispõe o artigo 60 e seu inciso I, em consonância com a responsabilidade à qual se refere o § 1º, artigo 62, dispositivos esses do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 (arts. 367, inciso I, e 371 do RIR/80).

Retirado o véu com o qual o recorrente dava pano de mortalha à empresa, tentando encobrir-lhe a existência na fase de liquidação, para que se aplicasse à espécie dos autos hipóteses semelhantes às que ocorrem na área do direito ajustável à herança, desvenda-se não ser real a afirmação de, no ato de destinarem-se bens da sociedade em dissolução aos sócios, não haver alienante, o que se contraria, à vista dos princípios norteadores do instituto da representação, pela competência, outorgada por lei, de o liquidante representar a empresa e praticar todos os atos necessários à liquidação, entre os quais se inclui o da alienação por transmissão dos bens do acervo líquido aos sócios.

Ademais, contraria a tese de equiparar-se a dissolução da sociedade à sucessão hereditária, o fato de que os sócios não sucedem a sociedade, mas apenas recebem o que lhes corresponder na liquidação da pessoa jurídica de que participam.

O recorrente não discorda de que, no ato de transmissão dos bens, houve alienação, apenas diz não guardar este sentido de transação como a conceitua o procedimento fiscal para consubstanciá-la na figura da distribuição disfarçada de lucros.

A defesa considera o procedimento fiscal como interpretação de lei que teria sido revogada por substituição e acréscimo de expressões feitos na legislação anterior pelo Decreto-lei nº 1.598/77. Faz, em socorro de semelhante consideração, comparação entre as palavras usadas na redação do artigo 60 e seu inciso I, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 367, e inciso I, do RIR/80) com as do art. 233, e sua alínea "a", do RIR/75, salientando que, ao substituir a expressão "alienação, a qualquer título" por esta outra "no negócio pelo qual" e ainda modificar a amplitude dos termos "a qualquer título" restringindo-os apenas ao vocábulo verbal "alínea", te



ria sido excluída da cogitação da lei tributária a alienação em causa, consideração reforçada porque o artigo 62, § 1º, daquele Decreto-lei, consolidado no artigo 371 do RIR/80, acrescentou a expressão "que contratou o negócio com a pessoa jurídica", a qual antes não constava da disciplinação da figura da distribuição disfarçada de lucros e fora introduzida em complemento do artigo 367 do mesmo regulamento.

Ponderando dessa maneira, crê que apenas na vigência da lei anterior, poderia admitir-se procedência à ação fiscal, dada a amplitude da expressão "a qualquer título", mas, em face das modificações (substituição e acréscimo de expressão) introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.598/77, não houve negócio contratado pelos sócios com a pessoa jurídica, porque, — reafirma —, sociedade em dissolução não mais existe.

A existência, como pessoa jurídica, de sociedade em dissolução, durante a sua liquidação, já está por demais esclarecida, mas, veja-se, ainda, que a escritura de dissolução de sociedade, a folhas 20, referindo-se ao fato de que os sócios da empresa IRMÃOS SARTI LIMITADA resolveram dissolvê-la e liquidá-la e que somente o faziam quanto aos bens imóveis de propriedade da outorgante e reciprocamente outorgada.

Reparem-se os termos sublinhados : eles, por serem do gênero feminino, concordam com a palavra "sociedade" e não com sócios.

Logo, como se pode reconhecer que uma sociedade inexistente, na hora de transmitirem-se bens aos sócios, possa dar e receber outorga, para ser outorgante e reciprocamente outorgada? Ela era, isto sim, naquele momento, um ser dotado de existência para ser outorgante nos bens que transmitia aos sócios e outorgada na liquidação dos créditos que nela os sócios possuíam.

Destarte, o dizer que os sócios são também outorgantes e reciprocamente outorgados não tem o relevo que a defesa lhe quer emprestar, pois, entre os sócios, o liquidante, da mesma forma o era, de sorte que este agia, no que se lhe devia, a título de crédito, como sócio mesmo, e, no que lhe competia, como desempenho das atribuições



inerentes à liquidação, em nome da sociedade, e, deste modo a reciprocidade da outorgada entre eles envolvia igualmente, por mutualidade, a da empresa em dissolução, na parte cabível a uns e outros, escusado dizer, aos sócios e à citada empresa.

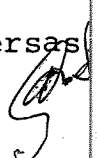
Irrelevante se tem, destarte, o argumento da defesa em dizer, a fls. 67, que, na lavratura da escritura pública de dissolução da sociedade, não houve lugar para o comparecimento da pessoa jurídica no final da fase de liquidação, como se ela não estivesse presente ao ato através do seu representante de fato e de direito, na pessoa do liquidante. (Relembrem-se os princípios disciplinadores do instituto da representação).

Acresce ainda dizer que, em nenhuma parte do Parecer Normativo CST nº 191, de 28.06.1972, mencionado pela defesa na petição de recurso (fls. 67), se colhe alusão alguma a ensejar o entendimento de que não há negócio contratado a dar causa à alienação de bens do acervo líquido de uma sociedade em dissolução e que, nesse caso, a pessoa jurídica não participa da transmissão dos bens aos sócios, a fim de não se aplicar o disposto no art. 367, inciso I, do RIR/80 à hipótese dos autos, tal como insinua a defesa.

Resta, então saber se a simplificação da expressão "alienação, a qualquer título" ao termo verbal "aliena", implica em retirar da disciplina do art. 367, inciso I, do RIR/80 as alienações efetuadas pela empresa, que a defesa as tem como distribuição de bens do acervo líquido aos sócios por devolução das quotas de capital.

Um pensamento se exprime por mais, por menos, ou por outras palavras, não significando isso em mudar-lhe o sentido, quando se empregam termos equivalentes. Dizer simplesmente "aliena", em lugar de "alienação, a qualquer título", o sentido reflete o mesmo pensamento, consistente no "efeito de tornar alheio", uma vez que aquele termo verbal "aliena" foi empregado de forma inespecífica, sem restringir operação ou efeito decorrente de qualquer tipo ou modalidade de alienação.

A alienação materializa seus efeitos sob diversas



modalidades, não se podendo inferir que ela apenas ocorra em algumas operações e excepcione outra(s). Assim, o art. 367, inciso I, do RIR/80, que passou a disciplinar, quanto à espécie dos autos a distribuição disfarçada de lucros do exercício de 1979 em diante, por aplicar a palavra "aliena" de forma vaga, não enseja sentido diferente daquele consagrado anteriormente pelo art. 233, alínea "a", do RIR/75, pois o entendimento continua sendo o mesmo, o da alienação a qualquer título. E a qualquer título, a alienação e a aquisição, na conformidade do art. 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.381, de 23.11.1974 (art. 100 do RIR/80) se caracterizam pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessas dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis. Cabe, ainda esclarecer que em contratos afins se incluem a doação e a dação em pagamento.

Inúmeras foram as intitulações dadas a alienações idênticas à da espécie dos autos — restituição de capital, devolução de capital, reembolso de capital, partilha do acervo líquido, restituição de bens aos sócios e outras — todas analisadas no brilhante estudo da lavra do Dr. CARLOS ERVINO GULYAS, Assessor da Coordenação do Sistema de Tributação, mencionado e transcrito, pertencente aos itens 6.1 a 9, no magnífico voto proferido pelo Insigne Dr. AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, como Relator do Acórdão nº 101-73.287, já referido.

Tanto naquele estudo, emitido louvando-se, sobretudo em ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, como no citado voto, aquelas várias intitulações foram havidas por expressões que não se equivaliam e assim se concluiu que elas não se referiam exatamente ao mesmo fenômeno jurídico. Em razão disso, no item 28 do voto emitido para o Acórdão nº 101-73.287, o Relator escreveu:

"28. A nosso ver, os que têm sustentado ponto de vista contrário ao entendimento da Fazenda além de



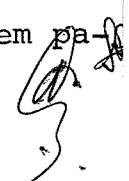
como muito bem assinalou o Assessor da Coordenação do Sistema de Tributação, Dr. CARLOS E. GULYAS, par tiram da indefinição da natureza jurídica do ato pe lo qual eram "atribuídos os bens aos sócios", e que como demonstrado, na palavra do mestre PONTES DE MIRANDA, representa uma dação em pagamento, ainda sustentavam que no ato não poderia ser divisada qual quer 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".

A operação ou alienação relativa à transmissão dos bens do acervo líquido aos sócios, a respeito da qual está havendo o presente debate, se define, pois, como dação em pagamento - "datio in solutum".

Nesta linha de raciocínio, em nada importa o batismo que as partes, envolvidas na operação, dêem ao ato da alienação praticada. O ato vale menos pelo "nomen iuris" do que pela essência de seus objetivos. Não é suficientemente bastante dizer que o ato tenha determinada intitulação, se os seus efeitos, quanto ao desenvolvimento interno do negócio praticado, revelam natureza jurídica diferente daquela que o "nomen iuris" possa fazer supor.

Atribua-se o nome que se quiser ao ato de entregarem-se aos sócios os bens remanescentes da sociedade em dissolução, contanto que se lhe dispense o tratamento de alienação por dação em pagamento, como salienta o item 46 do voto em que se baseia o Acórdão nº 101-73.287:

"46. Não há qualquer dúvida, porém, de que existe uma alienação voluntária na dação em pagamento dos imóveis pela pessoa jurídica, através de seus representantes legais: e tanto pode ocorrer no reembolso total ou parcial (na retirada ou redução de capital) de um ou mais sócios, durante a fase de operações normais da sociedade ou na fase de liquidação..."

Nada impede que aos sócios se entreguem bens em pa-


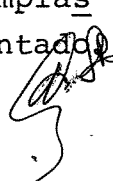
Acórdão nº 101-75.255

gamentos dos seus créditos na sociedade em fase de liquidação. É necessário, porém, que os valores dos bens e dos créditos se equivalham, sejam comutativos. Este fato se encontra bem assinalado no citado voto do Acórdão nº 101-73.287, assim, nos itens 62 e 63:

"62 Ora, não se nega o direito que os sócios têm 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 e que, como vimos, deveria corresponder ao seu capital e lucros regularmente apurados.

63. Os fatos acima, conjugados com o que conseguimos 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."

É de compreender-se, portanto, que a prestação e a contraprestação, no reembolso das quotas de capital e lucros, hão de corresponder a valores iguais. O que se compara é o valor das quotas de capital e lucros com o valor dos bens entregues aos sócios por dação em pagamento de seus créditos. Se, em lugar dos sócios, se prestacionassem créditos de terceiros, necessariamente tais créditos não se iriam contraprestacionar com bens de valores que lhes fossem superiores, sem compensação alguma, na forma como os sócios os adjudicaram para si, a não ser que os responsáveis pela sociedade estivessem satisfazendo a perdularidade como pródigos e se contemplassem em interdição, como evidencia ROBERTO SAMPAIO DORIA, comentado

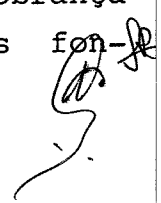


no citado voto do Acórdão nº 101-73.287.

O desequilíbrio de valores há de refletir onerosidade no ato da alienação e não um "toma lá e dá cá", sem nenhuma compensação, encobrindo o lucro da operação em benefício dos sócios. O ato econômico da alienação tomou, como roupagem, a forma jurídica de reembolso ou devolução de capital aos sócios, mas sem atender as normas tributárias, de modo a esconder uma compensação, decorrente do maior valor da contraprestação sobre o da prestação, configurativa da distribuição de lucros sob disfarce.

Há, pois, necessidade de adentrar-se nos meandros do negócio praticado, não sendo lícito ao intérprete ou destinatário cingir-se em analisar, apenas, a forma jurídica de que o ato econômico se reveste, a fim de verificar se o valor excedente da contraprestação em bens sobre o da prestação devida aos sócios se omitiu à incidência tributária, sob o color de retorno ou devolução de capital, ocultando-se, assim, resultado positivo em favor dos sócios, ressalta-se à evidência a distribuição dissimulada de lucros.

A autuação configurou por distribuição disfarçada de lucros a diferença ponderável, a maior, dos bens que a sociedade deu em pagamento do valor dos créditos (capital e reservas) que os sócios nela desfrutavam. A entrega dos bens foi feita pelo valor contábil, tendo sido tomado como preço corrente na praça, aquele sobre o qual se cobrou o imposto de transmissão "inter vivos", como consta de cópias xerox das respectivas guias de recolhimento anexadas aos autos. Não tendo, os que agiram como intervenientes na transação, - adquirentes e alienante -, refutado a avaliação para cobrança do imposto de transmissão "inter vivos", o fisco federal dela se utilizou como valor de mercado. E como este valor possui sentido econômico, há de refletir-se no preço que se fixa normalmente no mercado de oferta e da procura. Daí desponta que o valor de mercado se determina por meio de comparação entre operações que mantenham condições ou características, senão idênticas, pelo menos semelhantes. Ora, como tais operações interessam de perto ao fisco estadual para cobrança do imposto de transmissão, compreende-se que uma das melhores fon-



tes de informação exista nas repartições estaduais, possibilitando a determinação do valor dos bens com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociação de bens semelhantes.

A entrega de bens por dação em pagamento dos direitos dos sócios há de guardar paridade de valores. Se os bens entregues forem de valores superiores àqueles que os sócios têm direito, não se declinando a diferença a tributo, caracterizada fica a distribuição disfarçada de lucros, na forma do artigo 367, inciso I, do RIR/80 e responsabilidade tributária, na do art. 371 do mesmo regulamento.

A matéria já foi debatida em várias assentadas de julgamento por este Conselho de Contribuintes, firmando-se jurisprudência dominante, em sentido contrário à pretensão, como se observa da leitura dos Acórdãos nºs. 63.691, 63.915, 63.290, 101-73.287 e 101-73.396 da 1ª Câmara; nº 103-03.569 da 3ª Câmara; nº 111-0.0347, da antiga 11ª Câmara; nº CSRF/01-0.361 da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na oportunidade do julgamento do Recurso nº 84.895 pelo Acórdão nº 101-73.396, do qual foi Relator o Preclaro Conselheiro Dr. CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, após salientar, em seu voto, que a hipótese "seria um verdadeiro passaporte para fugir-se às obrigações tributárias", expendeu valiosas considerações jurídicas, como se lê do seguinte excerto:

"Decidida a dissolução, a sociedade, na fase de liquidação realiza o seu ativo, apura os resultados, paga o capital de terceiros, os impostos e, somente após saldadas essas obrigações, rateia o remanescente entre os sócios.

Havendo bens em seu ativo, a liquidanda tanto poderá aliená-los a terceiros como a sócios. Não existe qualquer impedimento legal para que o crédito do sócio seja pago com a entrega de bens. Impõe-se, todavia, que a operação não represente uma distribuição disfarçada de lucros, ou seja que o preço pelo qual é dado em pagamento não seja notoriamente inferior ao de mercado. Do contrário, se o contrato não é comutativo, a sociedade estará omitindo o lucro na realização do bem decorrente da mais

Acórdão nº 101-75.255

valia, ao mesmo tempo em que repassa para o sócio beneficiado. Esse mesmo resultado que deveria engrossar o seu lucro líquido, ainda que relativo ao período compreendido entre o último ano-base e a data da sua extinção (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 51 e 52 e RIR/80, arts. 151 e 152).

A lei comercial permite que o pagamento do crédito do sócio pela sua participação no capital se faça em bens e pelo seu valor contábil ou outro qualquer, desde que pagos ou garantidos todos os credores (Lei número 6.404/76, art. 215, § 1º), mas os seus efeitos evidentemente se limitam às obrigações comerciais da empresa e às relações entre os sócios.

As suas relações com a Fazenda Pública, todavia, não são alcançadas pelo Direito Comercial, e são disciplinadas por um ramo autônomo do Direito, o Direito Tributário, que institui tributos e regras específicas de incidência, isenção, sujeição passiva e, dentre outras medidas, a determinação do lucro tributável para fins do imposto de renda.

Os efeitos tributários da dação em pagamento pelo valor contábil estão previstos no art. 60, inciso I, e 62, inciso I, do Decreto-lei nº 1.598/77: a diferença entre o valor de mercado e o da alienação deverá ser adicionado ao lucro líquido do exercício, sob pena de ser considerada como distribuição disfarçada de lucros".

Na esfera judicial, há também precedentes desfavoráveis a idênticas pretensões, como se verifica em sentenças proferidas por Ilustres Magistrados, Juízes Federais, Dr. CAIO MARIO DA SILVA VELLOSO, no Mandado de Segurança nº 319/67-MG, 3ª Vara Federal (Resenha Tributária, Seção Jurisprudência, (1.2) pág. 86/92); Dr. LUIZ RONDON TEIXEIRA DE MAGALHÃES, no Mandado de Segurança número 73/72-SP. (Resenha Tributária, Seção Jurisprudência (1.2), nº 13, pág. 77/85).

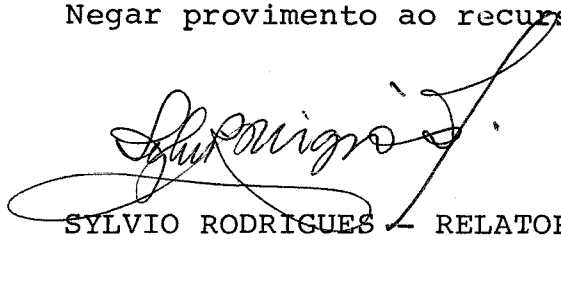
Em relação aos veículos, a distribuição disfarçada de lucros se reflete na diferença sobre o maior valor de venda, pelo qual os sócios os transferiram imediatamente à outra empresa.



Acórdão nº 101-75.255

Frigorífico Tamoyo Limitada, onde continuam explorando a mesma atividade de Irmãos Sarti Limitada, sobre o valor contábil mediante o qual a sociedade em liquidação lhes havia entregue.

Negar provimento ao recurso é, enfim, o voto do relator.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.