



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS

Sessão de 9 de março de 1983.

ACORDÃO Nº 101-74.171

Recurso nº - 86.671 - IRPJ - EX. DE 1977

Recorrente - L. LANGEANI LTDA.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO (SP)

IRPJ: - SUPRIMENTOS DE CAIXA: - São tributáveis como receitas desviadas da conta de lucros e perdas, os suprimentos de numerário, cuja origem não tenha sido comprovada mediante documentação hábil e coincidente, quanto às respectivas datas e valores.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS: - A transmissão da propriedade de bens ou da titularidade de direitos da sociedade em dissolução para seus sócios ou acionistas, constitui uma forma legal de alienação. E se tais bens ou direitos tiverem no mercado valor notoriamente superior ao crédito, a operação se tipifica como distribuição disfarçada de lucros, sendo tributável como tal a diferença entre esse valor de mercado e o valor atribuído no rateio ou partilha".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por L. LANGEANI LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 09 de março de 1983.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE:

11 MAR 1983

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, OLAVO JOÃO GALVÃO (Suplente Convocado), RAUL PIMENTEL, MANOEL AVES ARRUDA FILHO, (Suplente). Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0880/033.030/81-55

RECURSO N.º: 86.671

ACÓRDÃO N.º: 101-74.171

RECORRENTE N.º: L. LANGEANI LTDA.

R E L A T Ó R I O

LÁZARO LANGEANI, em nome da extinta sociedade L. LANGEANI LTDA., que era estabelecida em São Paulo - SP., recorre a este Conselho da decisão da autoridade julgadora de 1ª instância que indeferindo impugnação interposta contra a exigência do recolhimento do crédito tributário relativo ao exercício de 1977 e notificado às fls. 107/108, determinou a cobrança notificada às fls. 153.

A exigência fiscal resultou do exame das declarações de rendimentos e de documentos dos últimos cinco anos, procedido em virtude do pedido de certidão negativa por encerramento das atividades da referida sociedade, ocorrido em 21/10/77, conforme escritura de dissolução anexada às fls. 9/10.

Verificou o fisco que na declaração de rendimentos do exercício de 1978, ano-base de 1977, constou um saldo de Cr\$.... 485.111,00 em "Contas Correntes Credoras", o que motivou intimação para identificação dos respectivos credores e apresentação de comprovantes.

Examinando os elementos apresentados concluiu o fisco tratar-se de suprimentos de caixa o que demandou a verificação da disponibilidade financeira do supridor.

Partiu então a autoridade fiscal para o exame da de

claração de rendimentos da pessoa física do sócio da empresa, oportunidade em que apurou que a maior parcela de rendimentos fora declarada como "não tributáveis", que se originara da venda realizada em 27 de outubro de 1977, do imóvel que anteriormente compunha o Ativo Imobilizado da empresa dissolvida.

A pessoa física declarou verbalmente que o suprimento de caixa fora realizado graças ao "adiantamento" que recebera do adquirente do imóvel.

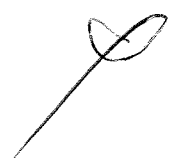
Intimado a comprovar a transação realizada, o declarante apresentou cópias da Escritura de Venda e Compra e aviso de crédito emitido pelo Banco do Brasil S.A. no valor de Cr\$2.150.000,00, ou seja, Cr\$ 600.000,00 a menos daquele constante da escritura, não comprovando como fora paga essa diferença.

O comprador do imóvel declara expressamente às fls. 101 que não pagou o mencionado sinal de Cr\$ 600.000,00.

Dai a proposição fiscal de fls. 105/106, submetendo à tributação à título de suprimentos não comprovados o valor de Cr\$.... 396.904,00, que diminuído do prejuízo apurado no exercício resultou valor tributável de Cr\$ 301.393,00.

Como o sócio Lázaro Langeani, ao término da sociedade em 21/10/77, passou a fazer constar de sua declaração de bens o imobilizado da empresa dissolvida representada pela Fazenda São Francisco, instalações rurais, equipamentos e animais de criação, pelo valor contábil registrado na empresa de Cr\$ 541.073,00 e como o valor de mercado dos referidos bens atingia o montante de Cr\$ 2.750.000,00, preço pelo qual foram vendidos em 27/10/77, ao Sr. Sebastião Martins Parreira o referido imóvel e instalações, propôs ainda o fisco que a diferença de Cr\$ 2.208.927,00, fosse tributada como distribuição disfarçada de lucros.

A proposição foi acolhida, sendo a seguir expedidas



as notificações de fls. 107/108.

Pelo seu inconformismo a interessada, na pessoa do sócio Lázaro Langeani, interpôs a impugnação de fls. 109/110, alegando estar coletando elementos para demonstrar a improcedência da exigência no tocante aos suprimentos de caixa e ainda que houvera e quívoco na cobrança da multa notificada de 150%, quando a imposta fora a de 50%. Aditou razões às fls. 114/119, dizendo que o retorno de bens aos sócios, em razão da dissolução da sociedade, não configura alienação, como entendem, não só o Patrono da defendente, mas a 1ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, o Tribunal Federal de Recursos e o Tributarista Antonio Roberto Sampaio Dória do qual juntou parecer, juntando ainda jurisprudência.

Através da decisão de fls. 150/152, a autoridade monocrática de 1º grau manteve o crédito tributário impugnado, por isso que:

- no tocante a suprimentos de caixa o contribuinte, não apresenta documentos justificativos e comprobatórios da adequação do mesmo às normas regulamentares, perdendo, portanto, a oportunidade de fazê-lo;
- alienação é o termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que em o efeito de transferir o domínio de uma coisa para outra pessoa. Essa transmissão de propriedade processa-se voluntariamente ou forçosamente. É voluntária quando a pessoa que a promove tem plena capacidade para dispor dos bens sob seu domínio: Ex: compra e venda. É forçada quando resulta de ato independente da vontade do proprietário: ex: arrematação ou adjudicação em hasta pública ou leilão público. (Vocabulário Jurídico Vol. I - Forense - Plácido e Silva);
- na opinião do mesmo mestre "liquidação de sociedade é a soma de operações promovidas, após resolvida a sua dissolução, com o objetivo de realizar seu ativo e resgatar seu passivo, apurando-se, a final, o que deve caber a cada um dos sócios, para pagá-los e extinguir a comunidade";
- no caso em julgamento houve alienação por preço inferior ao de mercado, pois, a sociedade, através de seus dirigentes resolveu se extinguir, porém antes foi obrigada a promover sua liquidação

Acórdão nº 101-74.171

ocasião em que transferiu, o seja, alienou aos quotistas, pelo valor contábil de Cr\$ 541.073,00, bens, cuja cotação no mercado, era muito superior haja vista, que apenas seis dias após, alienou-o pelo valor de Cr\$ 2.750.000,00;

- a multa aplicada, na realidade é a de 50% incidindo s/ o valor do imposto devidamente corrigido, nos termos do art. 528, § 1º do RIR/75.

Em razões de recursos lidas na íntegra em plenário, a interessada reproduz em linhas gerais a mesma argumentação desenvolvida na fase impugnatória.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RELATOR

Entende-se que deva preexistir, na entrega do numerário creditado, a realização de uma ou várias operações ou negócios jurídicos de onde o beneficiado conseguiu o valor que lhe foi creditado, uma vez que não há geração espontânea de capital.

A prova deve ser, portanto, idônea, objetiva e precisa em dados ou elementos coincidentes em data e valores, de forma a ficar plenamente saciada a indagação fiscal sobre a proveniência das importâncias supridas.

É pois lícito ao fisco perquerir a realidade dos créditos feitos a titulares, sócios ou diretores de empresa.

Ao contribuinte compete, por conseguinte dissipar dúvidas mediante prova documentada que revele íntima conexão com o ato ou fato sobre o qual pairam as suspeitas fiscais.

Desde que contabilizado pela pessoa jurídica o suprimento de caixa, cabe a mesma provar a lisura da operação (efetiva entrega de numerário). Se se furtar ao cumprimento dessa obrigação, ou se a cumpre de forma insatisfatória a prova indiciária está constituída.

Os suprimentos de caixa representam, em muitos casos, distribuição de resultados, por isso que, a empresa credita a determinado supridor importância que na realidade não recebeu. Daí se infere que a sua comprovação deve ser feita através de documentação idônea e coincidente em datas e valores com as importâncias supridas.

No caso dos autos a recorrente não comprovou nem a origem nem a entrega à empresa do valor que fora creditado ao sócio.

Referentemente à distribuição disfarçada de lucros



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0880/033.030/81-55
Acórdão nº 101-74.171

releva notar que a administração do tributo tem se fixado no entendimento de que a distribuição de bens e de direitos aos sócios, na liquidação da sociedade, por motivo de sua dissolução representa alienação a qualquer título, por isso que, a distribuição em causa tem todos os requisitos previstos para a alienação, sendo inclusive um ato de vontade da sociedade alienante, manifestada por seus representantes, na liquidação. Se os bens forem transferidos aos sócios por valor notoriamente inferior ao de mercado estará tipificada a infração descrita na lei fiscal.

Por seu turno o Tribunal Federal de Recursos em alguns julgados não endossa tal entendimento, considerando que não implica em alienação a qualquer título, a devolução de capital aos sócios na proporção do que cada um subscreveu e integralizou, em caso de dissolução regular da sociedade. Isso porque, no retorno ao sócio de bens ou valores correspondentes à sua cota ou ação, na dissolução da sociedade, não ocorre nem lucro, nem dividendos, nem produto do capital, nem acréscimo patrimonial. É o próprio capital que volta, fracionado, aos seus primitivos donos.

Em sua magnífica obra "Lucros Disfarçadamente Distribuídos" - Editora Resenha Tributária - São Paulo - 1977 - o tributarista e ex-conselheiro Harry Conrado Schuler - assim se manifesta sobre a "Alienação a qualquer título de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado":

.....

"A alienação pode ser a qualquer título, conforme diz expressamente a lei pretendendo evidentemente dar-lhe aplicação abrangente, embora seu alcance esteja delimitado ao instituto do direito civil a que se reportou. Certo que não se limita à venda, incluindo a troca, a doação, a dação em pagamento ou qualquer outra forma através da qual seja voluntariamente transferido da propriedade da empresa para o patrimônio do beneficiado.

Tem sido objeto de controvérsia se nessa alienação está compreendida a distribuição ou o rateio de bens e direitos entre os sócios de sociedade em liquidação.

A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL oficializou sua



interpretação no sentido afirmativo, através do Parecer Normativo CST nº 449/71 por configurar na transferência dos bens resultantes da liquidação um ato de vontade dos sócios, efetivando o deslocamento dos bens do patrimônio da sociedade, para o dos sócios individualmente, identificada a alienante na sociedade representada por quem de direito.

Os principais argumentos em contrário afirmam que não há aí voluntariedade ou acordo de vontades, condição essencial da alienação, e que na dissolução ocorre a restituição de capital e não partilha de lucros, recebendo os participantes apenas o que já possuíam, pretendendo inclusive equiparar a dissolução societária à sucessão legítima e até, confusamente, à própria alienação dos bens.

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

Os bens e direitos patrimoniais da empresa são de propriedade da sociedade, assim como são de responsabilidade legal sua as dívidas que contraiu, embora seja ela um ente apenas moral ou jurídico criado pelas relações humanas e econômicas. Os participantes do capital não são seus sucessores, quer quanto ao direito de tomar a si o patrimônio, quer na responsabilidade de dívidas, inclusive de natureza tributária. Tem eles, direito apenas a uma parte ideal do ativo líquido, em valor monetário e na proporção de sua participação no capital social.

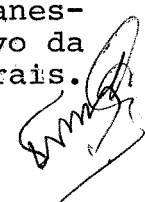
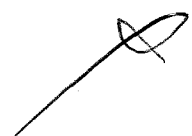
A sucessão de empresas é prevista no Código Tributário Nacional para os casos de fusão, transform

Acórdão nº 101-74.171

ção ou incorporação; continuação da exploração da respectiva atividade por sócio remanescente ou pelo espólio; e, ainda, aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, com prosseguimento da respectiva exploração. Estabelece aquela lei complementar que são responsáveis pelos tributos devidos pelas empresas sucedidas a pessoa jurídica de direito privado resultante da fusão, transformação ou incorporação; ou a pessoa física ou jurídica de direito privado que continuar com a exploração do negócio (art. 132 e 133).

Não por serem sucessores, mas no resguardo do direito da Fazenda Pública, o Código Tributário Nacional ainda atribui a responsabilidade solidária pelas obrigações principais aos sócios de sociedades de pessoas, no caso de liquidação, ao síndico da massa falida e ao comissário da empresa concordatária, ainda assim na impossibilidade da exigência do cumprimento pelo contribuinte e com relação aos atos em que intervieram ou pelas omissões de que foram responsáveis (art. 134, incisos V e VII). Pelo mesmo fundamento, o Código ainda responsabiliza pessoalmente as referidas pessoas, mais os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado e ainda os mandatários, prepostos e empregados, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto (art. 135).

Enganam-se os que querem ver, nas disposições do art. 1409 do Código Civil e do art. 671 do Código de Processo Civil (DL nº 1608 de 18/09/39, parte mantida pelo art. 1218 do vigente CPC baixado com a Lei nº 5.869 de 11/01/73), uma legal equiparação sucessória da sociedade dissolvida em relação a seus sócios, com o "de cujos" em relação a seu meeiro e herdeiros. O art. 1409 do Código Civil preceitua que são aplicáveis à partilha entre os sócios as regras da partilha entre herdeiros. Coerentemente, a lei processual dispõe no art. 671 que a divisão e partilha dos bens sociais serão feitas de acordo com os princípios que regem a partilha dos bens da herança. Estabelecem essas leis substantiva e adjetiva, nos dispositivos mencionados, apenas uma regra racional para tratar com justiça a partilha do acervo social. Mas não erigem os sócios em sucessores. Além disso, cabe notar que referidos preceitos são contrários à pretensão dos que desejam ratear os bens remanescentes da liquidação, após resgatado o passivo da sociedade dissolvida, pelos valores escriturais.



Exatamente para cumprir os mencionados dispositivos legais, devem os bens remanescentes da sociedade em liquidação ser avaliados pelos preços correntes na época da partilha, uniformemente atualizados, e ouvidas as Fazendas Públicas interessadas, que no caso são a Estadual (nas transferências de bens sujeitas ao imposto de transmissão imobiliária ou ao ICM) e a Federal (nas transferências de quaisquer bens diferentes do dinheiro). São os procedimentos que os arts. 681/83 e 1004/10, do Código de Processo Civil de 1973, estabelecem minuciosamente para a partilha da herança, a fim de que a divisão não seja feita pelos custos históricos, referidos a época diversas e a moedas de valores heterogêneos.

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

Na partilha do acervo remanescente o sócio receberá, em restituição, se os recursos financeiros forem suficientes, o valor de seu capital. Na hipótese de o acervo líquido a ratear ter sido maior do que o capital social, será paga ao sócio ainda a parte que lhe tocar dos lucros, na proporção de sua participação no capital social.

Constitui impropriedade técnica e erro de linguagem falar em devolução ou restituição de bens. Só é possível devolver ou restituir o que anteriormente havia sido recebido. Não se pode devolver laranjas a alguém que tenha entregue bananas. Não pode a sociedade devolver imóvel ao sócio que integralizou sua cota de capital em dinheiro ou outro bem. Por isso, devolução de bens a sócios, por ocasião da partilha final do acervo líquido, somente ocorre em circunstâncias raras, quando lhes são restituídos precisamente os bens que anteriormente entregaram para integralização do capital. Se os bens forem fungíveis (dinheiro, ações ou determinada espécie padronizada de mercadoria), pode-se ainda admitir o emprego do substantivo devolução, desde que os bens entregues forem da mesma espécie. Entretanto, sendo os bens infungíveis (como os imóveis, obras de arte, objetos raros e outros peculiares), sua individualidade na admite substituição por outro bem, em sua devolução; nesta circunstância, a restituição só estará presente se precisamente tal bem infungível for devolvido à mesma pessoa que anteriormente o entregou. A maioria dos casos de pretensas devoluções de bens se dá exatamente com imóveis, valorizados pelo progresso social em níveis muito acima dos índices inflacionários. Pretendendo, por isso, subtrair o lucro tributável na pessoa jurídica

ca os sócios retiram para si o imóvel, até em condomínio, para formalizar a venda em seus nomes, em operação viciada "animus" de lesar a Fazenda Federal.

Entretanto, ainda que tenham sido fungíveis os bens entregues por sócios para integralização de capital, nessa integralização se dá a transferência da propriedade dos mesmos para a sociedade. Por isso, o retorno de capital, feito em bens fungíveis ou infungíveis, gerará reversia transferência da propriedade dos bens, em atos jurídicos totalmente distintos. Se antes o sócio deu bens em pagamento de seu compromisso contratual, na partilha reciprocamente, poderá receber bens em pagamento do capital que está sendo devolvido e dos lucros eventualmente também existentes. Importa distinguir a devolução de capital da sua restituição em bens avaliados por igual valor.

Pago o passivo da sociedade em liquidação, pode realmente ser feita a partilha dos bens remanescentes sem necessidade de aguardar sua realização monetária, conforme faculta o art. 348 do Código Comercial e o art. 215 da Lei nº 6.404/76 (Sociedades por Ações). Mas a forma da divisão e partilha depende da aprovação pelos sócios ou pela assembleia geral, não sendo decorrente de fenômenos estranhos à vontade dos interessados. Há, pois, mútuo consenso, estando este definido nas sociedades por ações através da votação majoritária na assembleia de acionistas. A liquidação não impõe a transferência dos bens aos sócios ou acionistas mas apenas o pagamento do valor decorrente do rateio final.

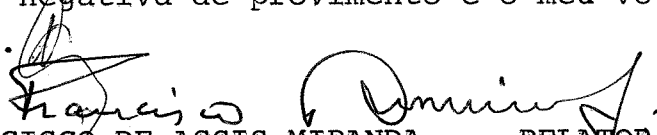
O que foi dito não é afetado pela ocorrência possível, embora rara, de uma sociedade comercial ser dissolvida com simultânea partilha de seu ativo, face à inexistência de dívidas por pagar. Em tal situação, praticamente é eliminada a fase de liquidação."

Dá-se inferir que dúvida não remanesce de que a transmissão da propriedade de bens ou da titularidade de direitos, da sociedade em liquidação para seus sócios ou acionistas, constitui uma forma legal de alienação. E se tais bens ou direitos tiverem no mercado valor notoriamente superior ao crédito a operação se tipificará como distribuição disfarçada de lucros sendo tributável como tal, a diferença entre esse valor de mercado e o valor atribuído no rateio ou partilha.

Na esteira dessas considerações, não merece repa-

ros o procedimento fiscal, que submeteu à tributação a diferença entre o valor de mercado que foi devidamente apurado com base na transação feita com o mesmo imóvel feita poucos dias após e o valor histórico atribuído ao bem entregue ao sócio na dissolução.

Pela negativa de provimento é o meu voto, após rejeitada a preliminar.


FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR