MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10835.002404/98-74
Recurso nº. : 124.146
Matéria: : IRPJ e PIS/REPIQUE - Ano:1995
Recorrente : S/A DE EDUCAÇÃO PRUDENTINA
Recorrida : DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 07 de dezembro de 2000
Acórdão nº. : 108-06.325
Recurso Especial RD/108-0.394

PAF – VIGÊNCIA DA LEI NO TEMPO–PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IRRETROATIVIDADE – Fato Gerador Consumado antes da vigência da Lei 9249/1995, não pode ser albergado nesta lei.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA ANO CALENDÁRIO DE 1995 – DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - EXTINÇÃO DE SOCIEDADE - TRANSFERÊNCIA AOS SÓCIOS DE IMÓVEIS POR VALOR INFERIOR AO MERCADO - A transferência de bens, da sociedade para os sócios, constitui dação em pagamento e exige comutatividade nos meios de troca, constituindo-se em uma das modalidades de alienação a qualquer título . Se essa alienação se der por valor inferior ao previsto em lei(valor de mercado) configurada estará a distribuição disfarçada de lucros, como previsto no artigo 60 do DL 1598/77.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por S/A DE EDUCAÇÃO PRUDENTINA

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos Mário Junqueira Franco Júnior, José Henrique Longo, Marcia Maria Loria Meira e Luiz Alberto Cava Maceira que davam provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 10835.002404/98-74
Acórdão nº. : 108-06.325

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO e TÂNIA KOETZ MOREIRA.

Processo nº. : 10835.002404/98-74
Acórdão nº. : 108-06.325

Recurso nº. : 124.146
Recorrente : S/A DE EDUCAÇÃO PRUDENTINA

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por S/A PRUDENTINA , já qualificada nos autos, que teve contra si lavrado o auto de infração de fls.108/111 para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e os reflexos para o PIS/REPIQUE fls.114/115, e Imposto de Renda Pessoa Física, processos nºs:

1) 10835.002436/98-61 – MAURO BRATIFISCH;
2) 10835.002440/98-38 – NORIYU KI MIZOBE;
3) 10835.002430/98-84 – PAULO KAWAMURA;
4) 10835.002431/98-47 – SEIJI TAKIGAWA;
5) 10835.002442/98-63 – TREVO TARUMOTO;
6) 10835.002438/98-96 – TOMIO AOKI;
7) 10835.002437/98-23 – ASANOBU TAKARA;
8) 10835.002424/98-81 – YOSHIO KOYANAGI;
9) 10835.002429/98-02 – WATAL ISHIBASHI;
10) 10835.002426/98-15 – YOSHINORI MEGURO;
11) 10835.002446/98-14 – VITÓRIO YOSHIO GOTO;
12) 10835.002434/98-35 – SAKAE KONO;
13) 10835.002443/98-26 – ANTONIO BATISTA GROSSO;
14) 10835.002427/98-70 – SUSANA C.O .KUROZAWA;
15) 10835.002435/98-06 – TOHORU HANDA;
16) 10835.002445/98-51 – SATIKOEDA SHIRAISHI ;
17) 10835.002471/98-61 – TAKU TAKANASHI ;
18) 10835.002441/98-09 – IOSTODENI NII;
19) 10835.002425/98-44 – JOSÉ BAZ AVANSINI;
20) 10835.002428/98-32 – KAZUO FUROHARA;
21) 10835.002432/98-28 – KIOGI TAKIGAWA;
22) 10835.002444/98-99 – MARIA OLGA ORLANDI LASSO.

O Termo de Constatação Fiscal de fls. 103/107, noticia ocorrência de distribuição disfarçada de lucro , com falta de adição ao lucro líquido do exercício, da diferença entre o valor de mercado e o da alienação , a pessoa física ligada, de bem pertencente ao Ativo Permanente da sociedade. O enquadramento legal é o artigo 195, inciso II; 432, inciso I; 434; 436; do RIR/1994; para o IRPJ e artigos 3º , parágrafo 2º da Lei Complementar 7/70 e Título 5, capítulo I , sessão 6, itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP aprovado pela Portaria MF 142/1982.

A exigência foi impugnada por ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PRUDENTINA , petição protocolizada em 08.01.1999, em nome da ANTECESSORA S/A DE EDUCAÇÃO PRUDENTINA. O arrazoado de fls. 123/131, narra os antecedentes , informando que é uma entidade educacional sem fins lucrativos e segundo artigo 3º dos seus estatutos:

"A associação tem por finalidade ministrar ensino de primeiro, segundo graus e superior, podendo também manter por si ou em convênio com outras entidades, cursos não oficiais para fins específicos."

Quando foi constituída, convivia institucionalmente na mesma sede social com a autuada, cujos objetivos sociais eram manter e administrar estabelecimento de ensino.

Com vistas a utilizar-se do incentivo constitucional da imunidade e para melhor desenvolver as atividades fim do seu objetivo social, foi constituída como sociedade civil sem fins lucrativos, se sub-rogando em todos os direitos e deveres de mantenedora da Escola de 2º grau Prudentina, conforme Termo de Cessão de 1987.

Em 30 de Junho 1995, em Assembléia Geral Extraordinária, os sócios deliberaram pela liquidação da S/A Prudentina. Em 30 de Novembro de 1995, consta a Ata de Extinção da Sociedade. Com isso, o prédio de 4001,91 m2 construído em terreno de 20.919 m2, foi dividido para cada sócio, na proporção do capital de cada um, conforme escritura pública de 02/02/1996 no Cartório do 2º Tabelionato de

Presidente Prudente. Essa escritura foi lavrada pelo valor contábil do crédito dos acionistas na data do encerramento das atividades, valor escritural de R$ 628.313,90, segundo fundamento permissivo da Lei 9249/1995 em seu artigo 22, o qual foi rechaçado pelo autuante, por entender que tal dispositivo legal só veio a ter vigência, a partir de 01/01/1996.

Ressalta os equívocos cometidos pelo autuante, tais sejam: tomou como parâmetro para a suposta distribuição de lucro, o valor de R$ 2.400.000,00 , (tomando como base o valor da locação, equivalente a 1%) e não considerando o valor da escritura pública;

em que pese a extinção ter ocorrido em 30.11.95, a escritura é de 02.01.1996, e nesta data já vigia a lei 9249/1995. Em matéria de imposto sobre a renda, a legislação aplicável seria aquela do momento em que o fato gerador se completou. Transcreve parecer de Antonio Roberto Sampaio Dória que trata de fato gerador do imposto de renda pessoa física , dizendo respaldar sua conclusão de acerto quanto ao seu procedimento.

Levanta a impossibilidade da pertinência do item I do artigo 432 do RIR/1994, transcrevendo-o, para dizer que não houve alienação do dito imóvel, mas tão somente, partilha do patrimônio de sociedade extinta, havendo portanto, inocorrência de pressuposto.

Quanto ao enfoque jurisprudencial, transcreve Apelo em Mandado de Segurança 105.605/1985 TRF 4ª Turma:

Partilha de imóvel – Não constitui distribuição disfarçada de lucros, à vista deste inciso, a partilha de bem imóvel aos sócios, na proporção de sua participação no capital social, pelo seu valor contábil, inferior ao do mercado.

Ementa : Tributário. Imposto de Renda. Dissolução de entidade de previdência privada. Rateio do patrimônio entre quotistas. Não incidência. A entrega aos quotistas do valor de cada quinhão , apurado na liquidação de fundo mútuo de previdência privada, não acarreta acréscimo patrimonial. Por isto, não constitui fato gerador do imposto de renda".

Entende que a alienação vedada pelo inciso I da citada disposição normativa é aquela em que o acervo patrimonial perde a sua destinação educacional e passa a integrar interesses privados dos acionistas.

No caso dos autos, estar-se-ia diante da figura lícita, de elisão fiscal, nada havendo a ser reclamando como tributo conclui com a seguinte afirmação:

"diante do exposto , considerando-se que a impugnante se utilizou de procedimento contábil/fiscal escorreito, autorizado pelo artigo 22 da Lei 9249/1995, de inteira aplicação aos fatos tributários apurados; considerando-se ainda que , com rigor interpretativo e de acordo com a jurisprudência dos nossos tribunais a partilho do acervo patrimonial não configura alienação de bens e , por via de conseqüência, não faz presumir a distribuição disfarçada de lucros, para os efeitos previstos no artigo 432 do RIR; a presente impugnação deverá ser recebida e julgada provada para o efeito de ser rejeitado o trabalho fiscal e ser desconstituído o crédito tributário apurado pelos senhores agentes fiscais".

Às fls. 132/134, SR.KAZUO FURAHARA, em requerimento datado de 07/01/1999, dirigido ao Delegado de Julgamento da Receita Federal em Ribeirão Preto, consigna a irregularidade de LANÇAMENTO para cobrança da COFINS, formalizado mediante notificação ao liquidante da sociedade anônima, Sr. Sakae Kono, que não ofereceu impugnação por ilegitimidade passiva. Ressalta ainda, por ter sido a sociedade extinta em 30.11.1995, não mais teria personalidade jurídica.

Quanto ao mérito, a empresa enquanto existiu, só exercia objetivos educacionais, relacionados com a manutenção e administração de estabelecimentos de ensino, não estando presentes os pressupostos do artigo 2° da LC 70/91, o fato gerador da contribuição . Requer cancelamento da exação.

Às fls. 141/152 constam os Avisos de Recebimentos dos Correios, das intimações de fls. 153/177, enviadas aos acionistas da pessoa jurídica autuada, para ciência do lançamento do IRPJ e PIS Repique.

Às fls. 179/186, o Sr. Antonio Batista Grosso, apresenta razões impugnatórias onde afirma para o imposto sobre a renda, vigorar a lei aplicável na ocasião em que o fato gerador se completa: 31 de Agosto de cada ano, reiterando as demais razões anteriormente trazida aos autos.

Reiteram a impugnação quanto à COFINS os seguintes sócios, às fls. a seguir numeradas e nominadas :

- 205/212, SR. ASANOBU TAKARA;
- 214/221, SR IOSTODENI NII;
- 223/230, SR.KAZUO FUKUHARA;
- 232/237, SR.JOSÉ BAZ AVANSINI;
- 239/246, SR.JOSÉ SHIGUEKI YAMAMOTO;
- 248/254, SR. KIOGI TAKIGAWA;
- 256/263, SRA. MARIA OLGA ORLANDI LASSO;
- 265/270 , SR. MAURO BRATIFISCH;
- 274/281, SR. NORIYUKI MIZOBE;
- 283/290, SRA. SUSANA CAORU OKAMOTO KUROZAWA;
- 292/299, SR. PAULO KAWAMURA;
- 327/334, SR.SATIKO UEDA SHIRAISHI;
- 336/343, SR.SEIJI TAKIGAWA;
- 345/352, SR. TAKU TAKAHACHI;
- 354/361, SR. TERUO TARUMOTO;
- 363/370, SR.TOHORU HONDA;
- 372/379, SR.TOMIO AOKI;
- 381/388; SR.VITÓRIO YOSHIO GOTO;
- 390/397, SR. YOSHIO KOYANAGI;
- 399/406, SR. YOSHINORI MEGURO;
- 408/415, SR.WATAL ISHIBASHI.

Além das razões de mérito que subscrevem, acrescentam que da leitura do termo de intimação ,os acionistas da sociedade extinta estariam sendo

intimados a recolher ou impugnar crédito tributário que já fora objeto de impugnação por iniciativa da empresa. O princípio da responsabilidade dos acionistas decorre de lei , nos termos do inciso II, parágrafo único do artigo 121 do CTN e não da vontade do administrador.

Ainda: *"Só por obliteração do senso jurídico é possível admitir a reiteração de procedimento constitutivo do crédito tributário no confronto dos acionistas de uma empresa extinta. Bem observada , não sendo crível que os agentes fiscais tenham se permitido tamanha erronia fiscal , de prática condenável pois além de envolver excesso de exação e propósito deliberado de tumultuar o procedimento fiscal , atua como argumento ad terrorem contra os acionistas da empresa. Para evitar a profusão e duplicidade de atos constitutivos do crédito tributário, o presente protocolado deve ser anulado, quando não sustado , pela autoridade julgadora , como medida saneadora de extrema urgência".*

Sócios que reiteram razões quanto ao IRPJ e PIS, às fls. de nos:

- 301/308,SR. SAKAE KONO;
- 417/422,SR.DANIEL SADAKAZU YAMASHITA;

Decisão de primeiro grau acostada às fls. 425/432, mantêm os tributos lançados, em breve relato, informa que a sociedade civil sem fins lucrativos, ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PRUDENTINA , foi fundada em 14/11/1986, com sede à Rua José Bongiovani, 1595, jardim Esplanada , tendo como objetivo ministrar ensino de 1° 2° e grau superior.

A SOCIEDADE EDUCACIONAL PRUDENTINA, constituída em 29/03/1978, em 1979 , adquire o imóvel onde vêm a funcionar as duas entidades, tendo ambas as mesmas pessoas físicas como associados e sócios.

A Sociedade Civil de Educação Prudentina Ltda. transfere em 20/02/1987 os direitos e deveres como mantenedora da Escola de 2° grau para a Associação (fls. 46).

Em 28.02.1991, a empresa se transforma em sociedade anônima, consignando ter por objeto , a exploração por conta própria do ramo mantenedora e administradora de estabelecimento de ensino(fls. 17-19) . O ativo permanente era constituído por terreno com 20.019m2, com 4001,91m2 de área construída. Em 30/06/1995, é proposta a liquidação e extinção da empresa, com dação em pagamentos aos sócios do imóvel, pelo valor constante na contabilidade.

Transcreve a forma de cálculo do autuante para chegar ao valor do lançamento, narra a impugnação para fundamentar suas conclusões. em preliminar analisando a responsabilidade dos sócios.

Informa que as ciências dadas aos sócios estão em consonância com os artigos 350 do Código Comercial e artigo 218 da Lei 6404/1976.

O artigo 132 e seu parágrafo único do CTN não deixam claro se a responsabilidade é da empresa , ou do próprio sócio. Não se poderia dizer que a responsabilidade seria da empresa, não se enquadrando a Associação como sucessora da primeira que foi extinta. E da análise dos dispositivos antes citados combinando com o artigo 131, II, conclui pela evidente responsabilidade dos sócios.

Lembra que a determinação do artigo 350 do Código Comercial e o artigo 218 da Lei 6404/1976, que tratam da responsabilidade individual dos sócios, é vista quando da execução e não neste momento do processo.

Ressalta não ter havido erro quanto a identificação do sujeito passivo . As intimações aos sócios , visaram apenas o cumprimento das disposições dos artigos 121 ,parágrafo único , item I e inciso II do CTN.

Quanto ao mérito, aduz a impossibilidade de a empresa utilizar-se de dispositivo apenas publicado em período posterior, devendo a mesma subjugar-se ao princípio da competência.

A operação, independente do nome dado, é em verdade alienação, posto que a lei assim se refere quando há transferência de propriedade (artigo 60 do Decreto-lei 1598/1977) não sendo a empresa extensão da personalidade dos sócios.

Do Parecer Normativo CST 449/1971, transcreve :

Distribuição Disfarçada de Lucro – distribuição de bens e de direitos aos sócios , na liquidação da sociedade , por motivo de sua dissolução: é alienação a qualquer título de que fala a alínea A do artigo 251 do RIR; a distribuição em causa tem todos os requisitos previstos para alienação , sendo inclusive um ato de vontade da sociedade alienante, manifestada por seus representantes , na liquidação (v. C. Comercial , arts.344 e seguintes). Se os bens forem transferidos aos sócios por valor notoriamente inferior ao de mercado, estará tipificada a infração descrita na alínea A do artigo 251 do RIR , o que se há de entender por notório.

3 – Note-se preliminarmente, que a lei fala em alienação a qualquer título, prevalecendo desde logo o sentido amplo que a doutrina empresta ao instituto, qual seja no dizer de Carvalho Santos, abrangendo de todos os atos e acontecimentos voluntários e involuntários , por meio dos quais uma coisa ou um direito se desmembra do patrimônio do seu titular (v. JM Carvalho Santos , in Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, pg. 188) Sem dúvida, titular do patrimônio, até antes da liquidação , era a sociedade, pessoa jurídica de direito privado".

Informa ter sido usado com parâmetro para o lançamento, o valor de mercado , com base no valor de locação.

Não aborda o lançamento da Cofins, por dizer respeito a outro processo.

Mantém o lançamento quanto ao IRPJ e PIS Repique.

No recurso voluntário interposto às folhas de números 444/448 reclama a recorrente de não ter o autuante aceitado o valor contábil atribuído ao imóvel partilhado, R$ 628.313,90 . Autorizaria tal procedimento, o artigo 22 da Lei 9249/1995. Contudo, o autuante apurou valor de mercado do dito imóvel, tributando a

diferença como distribuição disfarçada de lucros, lavrando os autos de infração contra as pessoas jurídica e física.

Refere-se à ofensa do texto legal pois a entrega efetiva do bem só ocorreu em Janeiro de 1996, já sob a égide da Lei 9249/1995, sendo cabível a aplicação do seu artigo 22 ao caso em tela. Em matéria de imposto de renda, a lei aplicável é aquela vigente no momento em que o fato gerador se completa, a 31 de Dezembro de cada ano, e não nas fase de sua "*gestação ou formação*"

Transcreve o ensinamento de Antonio Roberto Sampaio Dória:

"De evidência pois que o fato gerador do imposto de renda brasileiro sobre as pessoas físicas é de natureza complexiva , cujo processo de formação se aperfeiçoa após transcurso de unidades de tempo, resultando de um conjunto de fatos , atos ou negócios renovados durante o ano civil imediatamente anterior aquele em que o imposto é devido.
Lei aplicável ,em conseqüência, é aquela vigente durante as fase de sua gestação ou formação. Ora com os elementos financeiros e econômicos (positivos ou negativos) ,que constituam a base de cálculo do imposto de renda , se verificam até o último instante do ano civil imediatamente anterior (31 de Dezembro),é certo que lei aplicável será aquela vigente no momento de tempo imediatamente seguinte, que coincide com o primeiro instante do ano civil subsequente(1° de Janeiro), o qual corresponde ao exercício financeiro em que o imposto se torna devido.

Em síntese, a lei fiscal vigente a 1° de Janeiro de cada exercício é que regerá toda obrigação tributária correspondente ao imposto de renda devido pelas pessoas físicas inclusive na determinação dos rendimentos tributáveis ou isentos , as deduções e abatimentos cabíveis , o modo de comprová-los ou justificá-los, as alíquotas do gravame, o prazo e as condições de pagamento e todos os demais elementos , principais e acessórios , que interfiram com a respectiva tributação . Por outro lado, os elementos de fato que servirão à incidência do imposto serão aqueles ocorridos desde o primeiro instante do dia 1° de Janeiro até o último momento do dia 31 de Dezembro do ano civil imediatamente anterior. "(Cf. Da Lei Tributária no Tempo, São Paulo, ed.1968, pg. 160/1)

Conclui , se negar eficácia à aplicação do artigo 22 da lei 9249, ao caso presente, eqüivaleria a negar vigência ao próprio dispositivo.

Reitera não ter ocorrido a alienação nos termos do inciso I do artigo 432, os quais transcreve, tendo o autuante incorrido em equívoco.

A verdadeira natureza jurídica do ato ínsito na escritura de partilha do patrimônio da sociedade extinta é a dação e não é alienação . Afirma que a personalidade jurídica da sociedade , economicamente é extensão da personalidade dos sócios ou acionistas. Partilha não se confundiria com alienação, nos termos desse artigo.

Quanto à jurisprudência administrativa, transcreve :

Apelo em Mandado de Segurança 105.605/1985 TRF 4ª Turma:
Partilha de imóvel – Não constitui distribuição disfarçada de lucros, à vista deste inciso, a partilha de bem imóvel aos sócios, na proporção de sua participação no capital social, pelo seu valor contábil, inferior ao do mercado.

Ementa : Tributário. Imposto de Renda. Dissolução de entidade de previdência privada. Rateio do patrimônio entre quotistas. Não incidência. A entrega aos quotistas do valor de cada quinhão , apurado na liquidação de fundo mútuo de previdência privada, não acarreta acréscimo patrimonial. Por isto, não constitui fato gerador do imposto de renda".

Ressalta ser a alienação vedada pelo inciso I do artigo 432, aquela na qual o acervo patrimonial perde sua destinação educacional e passa a integrar a esfera do interesse privado do acionista. Se o bem não perdeu seu objetivo econômico e empresarial, embora com recursos e formas jurídicas que proporcionaram economia tributária se estaria diante do instituto da elisão fiscal. Transcreve Ementa do Acórdão 101-77.837/88 :

"Elisão Fiscal – Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recursos a formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária , há elisão fiscal e não evasão ilícita. De se aceitar portanto a cisão como regular e legítima, nos casos dos autos"

Renova pedido, para que seja aceito como correto, o procedimento adotado, para cancelamento do presente crédito tributário.

É o Relatório

V O T O

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora

O recurso sobe a este Colegiado amparado por medida judicial e dele tomo conhecimento.

Cinge-se o litígio a ocorrência de distribuição disfarçada de lucro, assim entendida a operação realizada por S/A DE EDUCAÇÃO PRUDENTINA , que transferiu para os acionistas da sociedade, por ocasião de sua extinção o patrimônio social da pessoa jurídica constante de seu Ativo Permanente.

O problema todo é o fundamento legal trazido a colação. Entende a recorrente ser cabível a aplicação do artigo 22 da lei 9249/1995, válida para fatos geradores ocorridos a partir de 1° de Janeiro de 1996.Ocorre todavia, que a extinção da entidade, deu-se em Novembro de 1995. E àquela época, sob a vigência das disposições contidas no DL 1598/1977 e 2065/1983, base legal do artigo 432 do RIR/1994 que assim determina:

art. 432 – Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-lei 1598/1977, artigo 60 e 2065/1983, artigo 20,II):

I – Aliena por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada.

Entende a recorrente não se poder caracterizar como alienação a operação realizada (dação em pagamento). Contudo, não se pode afastar o fato de ter ocorrido a transferência de propriedade. A enciclopédia Saraiva do Direito assim define (vol. 6 , pg. 40) :

Alienar quer dizer transmitir a outrem , passar o que é seu para o patrimônio alheio(de alienus, a um). Evidentemente quem aliena o imóvel que pertence ipso facto, perde para aquele que adquire.

...

Transfere-se entre vivos a propriedade mediante a transcrição do título translativo no registro de imóveis.

O Parecer Normativo CST 449/1971, tratando da mesma matéria assim esclarece:

(...)

3 – Note-se preliminarmente,, que a lei fala em "alienação" a qualquer título, prevalecendo desde logo o sentido amplo que a doutrina empresta ao instituto, qual seja, no dizer de Carvalho Santos, abrangente de todos os atos e acontecimentos, voluntários ou involuntários, por meio dos quais uma coisa ou um direito se desmembra do patrimônio do seu titular (v. J. M. Carvalho Santos in Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, pg. 188). Sem dúvida, titular do patrimônio até antes de sua liquidação , era a sociedade pessoa jurídica de direito privado.

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

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

Ora, já se disse que, naquela partilha, o alienante é a sociedade, representada por quem de direito. De fato na sucessão legítima não há alienação, não só porque não há alienante, como também porque a transferência não resulta em ato de vontade, mas de morte; por isso é que a alienação só se opera intervivos(v. J. M. Carvalho Santos, op. ci., Pedro Nunes , em Dicionário de Tecnologia Jurídica, vol. I pag. 7)

6 – A transferência dos bens resultantes da liquidação, ao contrário, é ato de vontade dos sócios (v .Código Comercial, art. 344 e seguintes) e se opera mediante os requisitos previstos no estatuto civil para a transmissão de propriedade: se referente a bens móveis, por simples tradição, se imóveis, pela transcrição no registro imobiliário.(...)

Por outro lado, a jurisprudência administrativa , nos últimos anos, tem-se fixado no entendimento de que se caracteriza distribuição disfarçada de lucros , a entrega de bens em resgate de capital, na dissolução da sociedade. Transcrevo parte do Voto exarado no Acórdão 103-07.858:

(...)

Dentre outros, merece destaque o Acórdão 103-73.287 de 11.05.1982, da Colenda Primeira Câmara, e do qual foi Relator o Conselheiro – Presidente Dr. Amador Outelo Fernandéz, assim ementado :

IRPJ – Distribuição Disfarçada de Lucros – Entrega de Bens em Resgate de Capital e Lucros dos Sócios – A sociedade registrada conserva sua

personalidade jurídica, mesmo depois da dissolução , até o cancelamento do seu registro . A transferência de bens da sociedade , para os sócios , constitui dação em pagamento e exige comutatividade nos meios de troca , constituindo-se em uma das modalidades de alienação a qualquer título. Se essa alienação se der por valor inferior ao previsto em lei (valor de mercado) configurada estará a distribuição disfarçada de lucros, como previsto no art. 72, alínea "a", da Lei nº 4506/64.

A questão foi submetida à E. Câmara Superior de Recursos Fiscais que, pelo Acórdão nº CSRF/01-0.361, de 01.07.83, decidiu no mesmo sentido, inclusive tendo seu Relator, Conselheiro Dr. Pedro Martins Fernandes, incorporado ao seu voto o voto do Acórdão 101-73.287.

No mesmo sentido o Acórdão 105-5.465 , 20/03/1991, do qual transcrevo a Ementa:

A entrega de bens ao sócio , a título de resgate de sua participação no capital da empresa , configura dação em pagamento e caracteriza hipótese de distribuição disfarçada de lucros prevista no artigo 368, do RIR/80, se a alienação for feita por valor notoriamente inferior ao de mercado.

O valor notoriamente inferior colhido como base de cálculo para a autuação, foi, segundo o Termo de Constatação Fiscal às fls.105, os laudos colhidos, insertos às fls. 51/53.

Referem-se as razões de recurso ao equívoco do autuante no que tange ao entendimento da inaplicabilidade do artigo 22 da Lei 9249/1996. À luz do insigne Sampaio Dória, em matéria de imposto de renda , a lei aplicável é aquela vigente no momento em que o fato gerador se completa, 31 de dezembro de cada ano e não aquela vigente durante sua formação. Transcreve texto que diz respeito a imposto de renda das pessoa físicas, conceitualmente correto à época em que foi escrito, 1968, todavia defasado com a inserção de bases correntes trazida pela Lei 7713/1988 para as pessoas físicas e 8383/1991 para as pessoas jurídicas.

Tem razão a recorrente quando afirma ser a lei aplicável aquela vigente no último dia do ano calendário. Cabe notar ter a empresa sido extinta em 31/11/1995, inclusive com sua inscrição baixada no CGCMF. Não mais existindo como

pessoa jurídica em 31.12.1995, como então frente a todos princípios legais e contábeis aplicar uma lei que teve vigência a partir de 01/01/1996 ?

Em matéria tributária, a Constituição Federal de 1988 consagrou princípios que são pilares das relações entre o estado e os particulares. Dentre estes, o da Legalidade, Anterioridade e Anualidade. A IRRETROATIVIDADE tem destaque específico, do qual transcrevo:

"*O princípio da irretroatividade no direito positivo brasileiro não é relativo (como em outros países onde não obteve consagração constitucional) mas absoluto e insistentemente repetido nos Textos Magnos Nacionais. Mesmo antes da Constituição de 1988, na qual pela primeira vez, o princípio da irretroatividade foi especificamente expresso para o Direito Tributário , o Supremo Tribunal Federal acolheu este entendimento." (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar – fls.194/195 Ed. 1999).*

"Ao mencionar o princípio da irretroatividade, de forma específica para o Direito Tributário, a nova Carta aperfeiçoou a redação tradicional, na linha apontada por Pontes de Miranda , referindo-se a fato jurídico pretérito no artigo 150, III, a, embora genericamente já o tivesse consagrado por meio da vedação histórica de ofensa ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada , no artigo 5º, XXXVI. (mesmo autor, fls.199)"

Portanto não há amparo legal para fazer retroceder uma lei, específica de renúncia fiscal expressa, como faz pretender a recorrente.

Neste sentido, a Emenda Constitucional nº. 3/1993 dimensionou as competências e extensão desse instituto. Aliomar Baleeiro em seu Direito Tributário Brasileiro,(fls.92) ensina :

A isenção e outros benefícios sempre dependem de lei própria, específica. Igualmente, não podem ser canceladas por ato do poder executivo, mas apenas por meio da edição de um novo diploma legal. Igualmente, a lei nova que cancela a isenção , a redução do imposto ou o benefício, jamais poderá retroagir , prejudicando o direito adquirido. Se a isenção foi concedida a prazo certo e mediante condições onerosa para o contribuinte isento, a lei nova não alterará a situação preestabelecida, devendo respeitar o decurso de prazo. A segurança jurídica entre nós é muito reforçada, porque o princípio da irretroatividade, ao contrário do que ocorre em outros países, tem a mesma dignidade constitucional que os princípios da legalidade , da igualdade e da propriedade. Assim. É cercado de maior rigidez , não sendo cabíveis as teorias atenuadoras que permitem à lei nova atingir os efeitos econômicos de um ato inteiramente ocorrido no passado, efeitos esse que se prolongam no presente. (destaca-se)

Aceitar-se a afirmação de que a partilha não se confundiria com a alienação, por ser a personalidade jurídica dos sócios , economicamente, extensão da personalidade jurídica da sociedade extinta, seria inovar em matéria do ordenamento jurídico vigente no direito pátrio, sem amparo legal para tanto

Quanto à jurisprudência invocada, o Apelo em Mandado de Segurança 105.605/1985 TRF 4ª Turma, trata de dissolução de sociedade diversa dessa . Apenas conhecendo a ementa fica difícil compreender as causas que lhe deram origem, ficando prejudicado o argumento , para uma análise mais pertinente.

Inova a recorrente ainda, quando pretende estender a interpretação do dispositivo legal que ampara o lançamento ao afirmar que a alienação vedada pelo inciso I do artigo 432, seria aquela na qual o acervo patrimonial perde sua destinação educacional e passa a integrar a esfera do interesse privado do acionista. Se o bem não perdeu seu objetivo econômico e empresarial , embora com recursos e formas jurídicas que proporcionaram economia tributária se estaria diante do instituto da elisão fiscal. Transcreve Ementa do Acórdão 101-77.837/88 :

"Elisão Fiscal – Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recursos a formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária , há elisão fiscal e não evasão ilícita. De se aceitar portanto a cisão como regular e legítima, nos casos dos autos"

Tenta-se ainda, um novo método para a interpretação fora da permissão do Código Tributário Nacional , pretendendo estender o sentido do artigo para além do princípio da legalidade. Tenta ampliar o sentido do artigo, via destinação econômica e esta não é contemplada no ordenamento jurídico brasileiro.

A Elisão fiscal , referida na ementa é instituto do nosso direito, figura perfeitamente lícita. Mas não é sobre isto que o processo trata. Se estivéssemos falando de um fato gerador ocorrido durante o ano-calendário de 1996, seria pertinente, à luz do artigo 22 da Lei 9249/1995, a pessoa jurídica em caso de

dissolução, poder transferir o acervo pelo valor escritural ou de mercado, a sua livre escolha.

Trata esse processo de um o fato gerador pronto e acabado em período anterior a vigência dessa lei. Por tudo que se viu, não há amparo para estender o comando deste artigo a fato pretérito como pretendido nas razões de recurso. Nenhum reparo a fazer portanto, na decisão ora recorrida .

Por todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2000

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO.