



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 17 outubro de 19 83.

ACORDÃO Nº 101-74.740

Recurso nº 85.900 - IRPJ - EX. DE 1977 e 1978

Recorrente COREPAL - COMÉRCIO REPRESENTAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO (SP)

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS
Sua natureza jurídica e fins visados pela lei. A integralização do capital subscrito com bens implica numa alienação por parte do sócio e numa aquisição por parte da sociedade. Fundamentos doutrinários a respeito. A lei não especifica a modalidade de aquisição. Consequências econômicas da incorporação de bens por valor superior ao de mercado. As falsas premissas de: a) tratar-se de fato contábil permutativo; b) não alterar as contas de resultado; c) ser indispensável a prévia apuração de lucro; d) só acarretar prejuízo ao Fisco se for alienado com prejuízo. Natureza do fato gerador. Modalidade de lançamento. Outras considerações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COREPAL - COMÉRCIO REPRESENTAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo a importância de Cr\$2.710.000,00, no ano-base de 1976.

Sala das Sessões (DF) em 17 de outubro de 1983

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR

V.V.

VISTO EM AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA FAZENDA NA
SESSÃO DE: 20 OUT 1983 CIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes
Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA,
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, O-
LAVO JOÃO GALVÃO (SUPLENTE), RAUL PIMENTEL e BRAZ JANUÁRIO
PINTO. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0880/020.789/81-87

RECURSO Nº: 85.900

ACÓRDÃO Nº: 101-74.740

RECORRENTE Nº: COREPAL COMÉRCIO REPRESENTAÇÃO E PARTICIPAÇÃO LTDA.

R E L A T Ó R I O

Segundo a peça básica de fls. 40, datada de 15/07/81, a fiscalizada foi acusada de distribuição disfarçada de lucros, "nos exercícios de 1977 e 1978, anos-base de 1976 e 1977, realizada com a incorporação de imóveis de propriedade dos sócios, Sr. Manoel Ferreira da Veiga Alves e sua mulher, Sra. Yoshiko Ferreira da Veiga Alves, por valor notoriamente superior ao de mercado, infringindo o disposto na letra "b" do artigo 233 do Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, sendo aplicada sobre o valor tributável a alíquota de 50% acrescida de multa e os demais encargos aplicáveis, conforme determina o art. 235 e seu § único do Regulamento citado.

VALOR TRIBUTÁVEL REFERENTE EX. 1977 - ano-base 1976:

a) Incorporação ao Capital Social da Empresa, pelo valor de Cr\$ 37.200.000,00, conforme Instrumento particular de Alteração do Contrato Social registrado na J.C.E.S.P. conf. protocolo nº 125.180 e Escritura de Conferência de Bens, registrada no Livro 1.249 fls. 81v do 23º Cartório de Notas de São Paulo, todos de 31/12/76 e referentes a Fazenda Santa Sônia, imóvel situado no município de Barra do Garças-MT-, adquirida conforme escritura de venda e compra dessa mesma data registrada no Livro 1.249 fls. 79v. do 23º Cartório de Notas São Paulo, pela importância de Cr\$ 3.500.000,00, resultando no valor tributável de Cr\$ 33.700.000,00 (...).

b) Incorporação ao Capital Social da Empresa, pelo valor Cr\$...

Acórdão nº 101-74.740

6.540.000,00, conforme Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social registrado na J.C.E.S.P. conf. protocolo nº 125.180, e Escritura de Conferência de Bens, registrada no livro 1.249 fls. 81v. do 23º Cartório de Notas de São Paulo, todos de 31/12/76 e referentes a Fazenda São Paulo, imóvel situado no município de Camapuã -MT.- que nesse mesmo ano-base, em 22/03/76, conforme escritura registrada no Cartório Alves de Valle no Município de Camapuã -MT.- foi esse imóvel adquirido por Cr\$ 1.090.000,00, resultando no valor tributável de Cr\$ 5.450.000,00 (...).

c) Incorporação ao Capital Social da Empresa, pelo valor de Cr\$.. 3.460.000,00, conforme Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social registrado na J.C.E.S.P. conf. protocolo nº 125.180, e Escritura de Conferência de Bens, registrada no livro 1.249 fls. 81v. do 23º Cartório de Notas de São Paulo, todos de 31/12/76 e referentes a Fazenda Pouso Alegre, imóvel situado no município de Campo Grande, -MT.- que no ano-base anterior, em 26/09/75, conforme escritura registrada no livro 205, fls. 107, do 1º Ofício de Notas da cidade de Campo Grande -MT.- foi esse mesmo imóvel adquirido por Cr\$ 750.000,00, resultando no valor tributável de Cr\$ 2.710.000,00 (...).

d) Os valores tributáveis dos itens "a", "b" e "c" anteriores, somam Cr\$ 41.860.000,00 (...) a serem tributados no exercício de 1977 ano-base de 1976.

VALOR TRIBUTÁVEL REFERENTE EX. 1978 - ano-base 1977:

Incorporação ao Capital Social da empresa, pelo valor de Cr\$. 5.000.000,00, conforme instrumento particular de alteração de contrato social registrado na J.C.E.S.P., conf. protocolo nº 22.902 e Escritura Pública de venda e compra registrada no livro nº 33 fls. 47, do 1º Cartório de Notas da Comarca de Presidente Epitácio -SP- esta datada de 04/02/77, incorporação efetivada em 07/02/77, referentes a um imóvel localizado no Km. 653 da Rodovia Raposo Tavares adquirido por Cr\$ 500.000,00, resultando um valor tributável de Cr\$ 4.500.000,00 (...) a serem tributados no exercício de 1978, a no-base de 1977.



OBS:-

Os valores acima foram tributados tendo em vista a disparidade existente entre o preço de aquisição e o de incorporação, diferença essa superior a qualquer índice de ajuste ou valorização conhecido."

Contestando a exigência fiscal, a autuada, em 14/08/81, apresentou a impugnação de fls. 48/60, onde, em resumo, alegou o seguinte:

a) Falta de tipicidade; o ato ilegal deve corresponder em gênero, número e grau a descrição legislativa, sob pena de nulidade;

b) O lançamento tributário está em desacordo com a imputação que é feita à impugnante, pretendendo o Fisco tornar uma ação lícita, não prevista na legislação - disparidade de valor entre compra e venda de bens conferidos ao capital - como ilícita;

c) Reporta-se quanto a aplicação da multa, baseando-se na letra "c" do artigo 106 do CTN, que a época da lavratura do Auto, já vigia o atual RIR (Dec. 85.450/80);

d) Foram entregues ao Agente Fiscal, as avaliações dos imóveis para incorporação ao capital e não foram aceitos;

e) Não existe qualquer diferença em subscrever e integralizar com conferência de bens o capital de uma empresa que se constitui e outra que já está constituída.

Submetidos os autos à apreciação da autoridade julgadora a quo, esta manteve a exigência fiscal, assim fundamentando a sua decisão:

"4. As preliminares argüidas pela impugnante, são inteiramente improcedentes pelas razões seguintes:

a) Os fatos arrolados para tributação estão plenamente caracterizados, havendo perfeita consonância com o dispositivo legal infringindo;

b) A pretensão de se aplicar à distribuição disfarçada de lucros, nos exercícios em questão, disposições do artigo 62, do Decreto-Lei nº 1598/77, é totalmente descabida, visto que, nos termos do artigo 67, itens I e VI, do mencionado diploma legal, aquelas disposições (art. 62) só se aplicam aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de Janeiro de 1978, regulando-se os fatos geradores ocorridos antes daquela data, pela legislação anterior.

5. Quanto ao mérito, o argumento de que na conferência de bens à sociedade, por sócio, para efeito de aumento de capital, a aquisição resulta de ação do sócio e não da sociedade, se apresenta inteiramente distorcido da realidade e da lei, visto que a empresa tem personalidade jurídica própria e patrimônio distinto do dos sócios.

6. a) As avaliações (doc. de fls. 03 a 10), não podem ser aceitas, mesmo porque as datas de aquisições dos imóveis bem como a data da entrega para integralização de capital são praticamente simultâneas, não podendo pré-existir tal discrepância de valores nesse período.

b) Na conferência de bens, a empresa adquire, mesmo porque a ação dos sócios ou acionistas com poderes de gerência, representam a pessoa jurídica.

c) Existe substancial diferença em subscriver e integralizar bens, tendo em vista que na segunda hipótese aventada, poderiam existir lucros a distribuir.

7. A alegação de que "não há diferença em subscrever e integralizar com conferência de bens o capital de uma empresa que se constitui e outra que está constituída" é, fiscalmente, irrelevante, visto que na hipótese de versão de bens por pessoa que antes da transação já possuía a condição de sócio da empresa, é patente a possibilidade de distribuição de lucros através de diversas formas.

8. Quanto ao argumento de que na conferência de bens não há aquisição, se apresenta totalmente desvirtuado da acepção jurídica do vocábulo, assim definida por Dr. Plácido e Silva em sua obra "Vocabulário Jurídico", Vol. I, 1a. Edição:

AQUISIÇÃO "aquisitio" (ação de adquirir) é empregado na linguagem jurídica para indicar o ato ou fato, em virtude da qual se opera a transferência do domínio ou propriedade de uma coisa, móvel ou imóvel, ou

a sua posse, ou a transferência de um direito, para uma pessoa, que assim se torna proprietária dela, ou titular deste direito."

9. Da mesma forma tem o Conselho de Contribuintes se manifestado:

Caracterizam-se como formas de distribuição disfarçada de lucros, quando o sócio transfere, para o patrimônio da pessoa jurídica de que participa, bens ou direitos, por preço superior ao de mercado ou quando esta os transfere para o patrimônio da quele, por preço inferior ao de mercado, apurado ambos os preços, no confronto das próprias transações efetuadas pelas mesmas partes intervenientes. (grifo nosso). (Ac. 101-72.272-1a. Câmara 1ª C.C. - D.O. U. de 24-08-81).

10. Isto posto, e

Considerando tudo o mais que do processo consta, conheço da impugnação apresentada por tempestiva, para julgar procedente a ação fiscal, mantendo o presente lançamento impugnado.

11. À Divisão de Arrecadação (SECOB) para ciência desta decisão à impugnante e intimá-la a, no prazo de 30 (trinta) dias, recolher o crédito fiscal a seguir consignado, cientificando-a também de assistir-lhe o direito de, em igual prazo, recorrer para o Primeiro Conselho de Contribuintes."

Cientificado dessa decisão em 16/07/83, e com ela não se conformando, o sujeito passivo apresentou, em 13/08/82, o apelo de fls. 69/80, que, para fiel conhecimento dos demais integrantes deste colegiado, passo a ler na íntegra (lido em sessão).

É o relatório.

Acórdão nº 101-74.740

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

Preliminarmente, alega o recorrente falta de tipicidade do lançamento, pois, segundo ele, o Fisco teria formulado a exigência sob justificativa de que:

"Os valores acima foram tributados tendo em vista a disparidade existente entre o preço de aquisição e o de incorporação, diferença essa superior a qualquer índice de ajuste ou valorização conhecido."

no entanto capitulou-a em artigo que tem a seguinte redação:

"Considerar-se-ão formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica:

.....

- b) a aquisição, de qualquer das pessoas aludidas na alínea anterior, de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado."

A alegação primeira não tem a menor procedência, isto porque, no texto da peça básica, como vimos da transcrição, a Fiscalização acusou a autuada de haver distribuído lucros

"disfarçadamente, nos exercícios de 1977 e 1978, ..., com a incorporação de imóveis dos sócios ..., por valor notoriamente superior ao do mercado ..." (fls. 40 dos autos).

Portanto, a descrição do fato está inteiramente compatível com o teor do dispositivo que prevê a incidência.

O excerto transcrito pelo apelante para demonstrar



trar a falta de tipicidade da exigência se encontra em observação, no final do Auto de Infração, todavia, tal justificativa foi ali inserida: não como descrição da hipótese de incidência, mas para demonstrar a impossibilidade de aceitação dos valores constantes dos documentos de fls. 3/10, que a fiscalizada intitulou de "laudos de avaliação".

Efetivamente, tais documentos não são dotados de quaisquer dos requisitos que os qualifiquem como laudos, valendo, apenas, como afirmação de seus subscritores.

Pecam eles pela falta de elementos de convicção, dado que não indicam qualquer dado comparativo, não fornecem a fonte dos dados utilizados pelo subscritor para a atribuição dos valores às propriedades, nem sequer justificam a adoção do dado utilizado para o cálculo, faltando-lhes, assim, qualquer fundamentação em suas conclusões, valendo acrescentar, ainda, não se tratar de "laudos" fornecidos por qualquer entidade credenciada ou com responsabilidade perante o Poder Público.

Se isso não bastasse, o fato de uma propriedade ser comprada por Cr\$3.500.000,00, em determinado dia (31.12.76) e nessa mesma data ser alienado à sociedade por Cr\$37.200.000,00 (quase onze vezes o valor) ou então a circunstância de outra ser adquirida em 04/02/77 por Cr\$500.000,00 e, apenas três dias após (sem qualquer notícia de descobrimento de nela haver sido encontrado ouro ou petróleo), ser alienado a sociedade por Cr\$5.000.000,00 (dez vezes o valor) já demonstram que, mesmo que laudo houvesse, este teria de ser exaustivo para superar a evidência em contrário e, assim, destruir a lógica e a presunção da ilegítima superavaliação. Estes fatos é que justificaram na linguagem indireta da observação constante do Auto, a não aceitação dos valores indicados nos intitulados "laudos de avaliação".

Outra esdrúxula preliminar refere-se à transferência do ônus do imposto e demais encargos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, invocando-se para tal a retroatividade be-

Acórdão nº 101-74.740

nigna estabelecida no art. 153, § 3º, da Constituição Federal, e art. 106, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Aqui, embora se pudesse escrever um tratado sobre o tema, não nos alongaremos em razão da obviedade da insubsistência do alegado.

Com efeito, o patrono do autuado confunde sujeição ao pagamento do tributo, previsto em lei, com penalidade, embora do sujeito passivo estejam sendo exigido os dois.

Por outro lado, a simples leitura do estabelecido na parte final do art. 144, § 1º, do C.T.N., já indicaria a impossibilidade de prosperar o alegado, pois ali se declara que:

"Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (grifos da transcrição)

Tendo ficado demonstrada a ineficácia dos documentos de fls. 03/10 como prova do valor de mercado dos imóveis incorporados e sendo certo que, até prova em contrário, presume-se ser real e, portanto, ser o valor de mercado de qualquer bem, o preço alcançado em livre negociação constante de escritura pública, quando se refira à transação efetivada na mesma ou em data próxima ao evento, também inexiste dúvida de que, salvo quanto ao imóvel adquirido em 26.09.75 por Cr\$750.000,00 e incorporado ao capital em 30.12.76 por Cr\$3.460.000,00, dado que a data do evento está distante e o Fisco não forneceu qualquer elemento que indicasse o valor do mercado, presumindo-se que ele teve uma valorização, e, nesta hipótese, exigindo quantificação da mais valia para o efeito de determinar-se a verdadeira superavaliação, os imóveis foram incorporados por preço superior ao valor de mercado.

Passemos agora, a apreciação dos demais aspectos de mérito, demonstrando que a incorporação representa uma alienação, por parte do sócio, e uma aquisição, por parte da sociedade, em face de serem distintos os patrimônios e as pessoas envolvidas na transação, bem como a existência de outros elementos que caracterizam a efetiva distribuição disfarçada de lucros.

Em trabalho da lavra do competente Assessor, CARLOS ERVINO GULYAS, pronunciando-se sobre a distribuição disfarçada de lucros, a Coordenação do Sistema de Tributação, consignou:

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

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

São de RUBENS GOMES DE SOUSA as seguintes observações:

"É sabido que, na doutrina brasileira, por inspiração da francesa, sustentou-se que a conferência de capital não implicava em alienação, mas apenas estabelecia uma indivisão entre os sócios. Pretendia-se, com isso, escapar aos impostos que incidissem sobre a transmissão da propriedade, especialmente a sisa, em se tratando de conferência de imóveis. Mas, antes mesmo do Código Civil, CARVALHO DE MENDONÇA e RUY BARBOSA refutaram o argumento. O primeiro mostrou que, se o argumento fosse exato, a partilha dos haveres sociais, na liquidação da sociedade, teria de retroagir seus efeitos à data da constituição desta. O segundo mostrou que, na constituição da sociedade, só ocorre indivisão entre sócios quando um deles contribui com sua cota e com a do outro: mas que a essa comunhão à sociedade é estranha" (RDP-2, pág. 146).

A propósito, o artigo 10 da Lei nº 6.404/76

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

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

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

"A empresa é personificada: o capital é levado ao passivo, constitui dívida da empresa. Encontra sua contrapartida nos elementos do ativo. Estes elementos não pertencem nem jamais pertenceram aos acionistas (...). A empresa absorve e desfigura os bens que lhe são entregues. Se não houvessemos copiado o direito das sociedades por ações do antigo contrato de sociedade, teríamos mais facilmente percebido que o acionista perde definitivamente sua contribuição. Se tal não se diz, é para justificar o favor fiscal feito às contribuições para a sociedade. A prática fala mais exatamente do capital investido na empresa. Esse capital não pode mais ser retornado. A grande regra da fixidez do capital social proíbe tocar-se neles. Como, em tais condições, se poderia falar na propriedade dos acionistas?" (Aspectos Jurídicos do Capitalismo Moderno, pág. 294).

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

O patrimônio social somente se extingue



Acórdão nº 101-74.740

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

A distribuição disfarçada de lucros é uma forma de "evitar" que rendas que seriam tributáveis na pessoa jurídica ou conjuntamente na pessoa jurídica e na pessoa física sejam subtraídas do gravame, através de uma operação (ponte) que desloque essas rendas para o ente não sujeito à tributação ou mesmo sujeito à tributação mais benigna, que poderá ser uma pessoa física (sócios ou dependentes destes) ou outra pessoa jurídica interdependente (coligada), esteja esta isenta ou acumule grandes prejuízos. Duas das modalidades mais comumente adotadas são: a) a aquisição de bens de sócios ou dependentes destes por valor superior ao de mercado; quer como operação normal de compra, quer em razão da integralização de capital do sócio e; b) a alienação, também aos sócios, de bens ou direitos por valor inferior ao de mercado, seja em alienação durante o período de atividade da pessoa jurídica, seja na fase de liquidação (neste caso só a sócio e camuflado com reembolso do seu capital).

Embora, quando tais atos reúnam o consenso das participações societárias, sejam inatacáveis do ângulo jurídico formal, textualmente, o Prof. ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, na obra "Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda", Ed. Resenha Tributária, S.P., 1975, escreveu

"Nem por isso, contudo, se pode acolher, "prima facie", a legitimidade jurídica ou a idoneidade de tais atos, dado que colimam um propósito não jurídico, qual seja o de, sob a proteção de negócio formalmente válido, distorcer o que deve ser a vontade e o interesse da empresa e dela transferir para o titular uma vantagem econômica, através de modalidade negocial mais benéfica do prisma tributário. Este, a propósito, o traço constante das práticas ora analisadas juridicamente objetável: vi-cia-se a vontade da empresa, como pessoa jurídica dotada de personalidade autônoma da de seus titulares e cujos interesses globais não coincidem neces

sariamente com os de seus sócios ou acionistas, isolada e separadamente considerados. Noutros termos, admitida a teoria institucional da empresa que, do prisma jurídico, não se confunde com a pessoa de seus titulares e que, do econômico-financeiro e também social, persegue finalidades próprias, segue-se que qualquer ato, embora em torno dele se arregimente a totalidade dos sócios ou acionistas, contrário a tais pressupostos, de alguma forma e inautêntico, fictício, porquanto nega a essência mesma da organização empresarial, estruturada para fins lucrativos e não beneficentes, ainda que em prol de seus detentores. No processo formativo da vontade da empresa introduz-se um elemento estranho, que desnatura aquela vontade, por contrário aos interesses próprios da sociedade. Tanto assim é, que seria inconcebível o procedimento se favorecesse terceiros, que não tais titulares, salvo naturalmente se os responsáveis pela sociedade estivessem contemplando sua interdição como pródigos ..."

O Dr. JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, Justec Editora Ltda., Rio de Janeiro, fls. 7-3, 7-8 e 7-29 consignou respectivamente, que:

"Entre as hipóteses de distribuição disfarçada enumeradas pela L. 4.506, art. 72, o empréstimo a sócios ou dirigentes, já referido, pressupõe a existência de lucros na pessoa jurídica. Outras, por natureza, também a pressupõem (redução do capital ou resgate de ações após a capitalização de lucros, capitalização de dividendo de ações preferenciais, e resgate de partes beneficiárias). Mas nos casos enumerados nos incisos I a VI do citado artigo (alienação ou aquisição de bens e direitos por valor, respectivamente, inferior ou superior aos de mercado; pagamento de rendimentos que não constituam efetiva contraprestação de serviços recebidos pela pessoa jurídica; e pagamento de despesas pessoais de terceiros) a lei conceitua o rendimento independentemente da existência de lucros na pessoa jurídica. (grifos da transcrição)

Por isso mesmo que são distribuições disfarçadas (que buscam revestir a forma de pagamento ou transferência de capital, ou de pagamento da contraprestação de serviços), há transferência velada de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o patrimônio de terceiros, e não ato normal de re-

partição de lucros apurados. A conceituação como lucro distribuído, no caso, resulta de equiparação por força da lei. (grifos da transcrição).

.....

Nos casos em que a lei conceitua formas de distribuição disfarçada, não há que indagar da causa da distribuição. É a lei que conceitua os pagamentos ou operações como formas de distribuição de lucros, e, verificadas as condições legais para caracterizar a distribuição disfarçada, existe o rendimento. (grifos da transcrição).

.....

As distribuições de lucros pela pessoa jurídica pode processar-se de modo disfarçado, através de pagamentos ou transferências de capital, ou de pagamentos de outros rendimentos. Essas transações, embora não revistam a forma de distribuição de lucros, constituem instrumento de transferência de bens do patrimônio da pessoa jurídica para terceiros, em condições que, economicamente, correspondem à distribuição de lucros."

Manifestando-se sobre o mesmo instituto, após a vigência do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, o mesmo autor, em seu livro "IMPOSTO SOBRE A RENDA - Pessoas Jurídicas", Justec - Editora Ltda., Rio, 1979, vol. II, págs. 804 e sgts., com a clareza que lhe é peculiar, escreve que:

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

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

.....

A legislação tributária define como atos geradores do tributo situações de fato, e não formas jurídicas. Quando a lei dispõe que a aquisição da disponibilidade de lucro distribuído é fa



to gerador do imposto, refere-se ao fato econômico da repartição da renda mediante ato de distribuição. Esse ato em regra é identificado pela sua fórmula jurídica, mas quando o contribuinte procura disfarçá-lo sob forma diferente, o mesmo ato é conceituado de modo diverso, conforme considerado na substância econômica ou na forma jurídica.

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

.....

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

.....

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

.....

Os negócios que a lei configura como distribuições disfarçadas de lucros não são, portanto, atos de distribuição por ficção legal, mas presunções legais juris tantum. São instrumentos para facilitar à autoridade tributária a prova da existência do ato econômico de distribuição, e não para cobrar imposto independentemente da existência desse ato. Na interpretação dos dispositivos legais que tipificam as formas de distribuição disfarçada, assim como na sua aplicação a casos concretos, é essencial que se tenha presente esse objetivo de identificar atos econômicos de distribuição, sob pena de se afirmar — ilegalmente — que o fato gerador do imposto não é o ato econômico.

Acórdão nº 101-74.740

co de distribuição, mas a forma jurídica do negócio descrito na lei para construir a norma da presunção." (Os grifos são da transcrição).

Em dois artigos sobre a caracterização da distribuição disfarçada de lucros na incorporação de bens ou direitos ao capital social quando por valor superior ao de mercado, afirmou categoricamente o inesquecível prof. FÁBIO FANUCCHI, in Resenha Tributária, Seção 1.3 - Comentário, Ano 1970, nºs 18 e 19:

"As formas de distribuição disfarçada de lucros só poderão ser determinadas por práticas que possam acarretar subtração à incidência o imposto de renda de vantagens que, sem tais práticas, poderiam servir de base de cálculo do tributo devido por pessoas jurídicas ou por pessoas físicas, por alíquotas normais. Esta a intenção manifesta do legislador, pois todos os fatos caracterizadores importam em subtração tributária, ou por elisão plena de imposto de pessoa jurídica e/ou física ou por diminuição das alíquotas normais de incidência." (fls. 137)

.....

"A incorporação de bens ao capital de uma sociedade acarreta, inegavelmente, a transferência de propriedade sobre aqueles, que se translada do patrimônio da pessoa do sócio ou acionista para o da pessoa jurídica. Então, esta última, adquire a propriedade sobre os bens incorporados ao capital. Dos direitos, passa a ser titular. Como se vê, adotei desde logo a tese dos que defendem este efeito da incorporação de bens ao capital social, tendência doutrinária e jurisprudencial vencedora de antiga pendência em torno do assunto, pois, após o surgimento do Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940, essa tese se transformou em ditame de direito positivo, através do artigo 7º daquele diploma legal. À falta de declaração expressa em contrário, é certo que passam para a propriedade da pessoa jurídica os bens que forem incorporados ao seu capital social. Com isso, dá-se a "aquisição" pela pessoa jurídica, primeiro elemento legal integrante do fato gerador da obrigação que nos importa examinar." (fls.169)

.....

"A incorporação de bens ao capital das sociedades envolve a configuração de uma aquisição efetuada pela empresa aos seus sócios ou acionistas." (fls. 178, grifamos)



.....

"O que o legislador visou foi evitar evasão fraudulenta de imposto e no caso da letra "b" do artigo 251 do RIR o fato típico seria: a pessoa jurídica adquire por compra bens ou direitos de pessoas com ela relacionadas, de forma direta ou indireta, e o faz por valor bem superior ao de mercado. Pagando preço alto, embora a repercussão patrimonial e contábil seja de simples alteração dos valores do ativo (dinheiro por bens ou direitos), ou, senão, ficando a dever o preço, de aumento do ativo e de correspondente aumento do passivo exigível, é pacífico que a empresa irá outorgar ao beneficiário valores que normalmente teriam de traduzir lucros distribuídos. Com isto, sócio, acionista, dirigente, participe dos lucros ou parentes ou dependentes dessas pessoas, em vez de receberem rendimentos tributáveis, exaurirão valores não tributáveis, retirando-os do patrimônio empresarial." (fls. 175/176).

O Prof. GILBERTO DE ULHOA CANTO, in Estudos e Pareceres de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975, comentando a figura da distribuição disfarçada de lucros, afirma que (fls. 394/395)

"Em verdade, qualquer dos casos enumerados no art. 72 da Lei nº 4.506 (consolidado no art. 192 do regulamento de 1965 e no 251 do de 1966), visto à luz dos demais dispositivos legais, escaparia ao conceito de lucro distribuído. Com efeito, todos eles se apresentam como negócios jurídicos entre pessoa jurídica e pessoas físicas, que pela sua índole constituem operações permutativas não definidas em lei como geradoras de rendimento ou benefício para estas ou para aquelas.

.....

Todas as hipóteses previstas no art. 72 da Lei nº 4.506 são de vantagens auferidas por pessoa física de pessoa jurídica, tratadas como lucro que esta distribui àquela, eis que é assim que o legislador as denomina. Mas, se atentarmos para cada um dos casos constantes da discriminação feita no dispositivo em foco, verificaremos que, pela natureza mesma das coisas, constituem eles, ou casos de mero rendimento para a pessoa física percipiente ... ou transferências de capital, não definidas noutros tópicos da lei como



Acórdão nº 101-74.740

produtivas de rendimento tributável para as pessoas físicas ou comportando dedução para as pessoas jurídicas, ainda que em favor das primeiras possa resultar acréscimo patrimonial.

.....

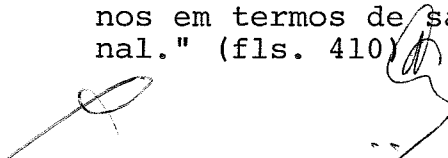
É evidente, pois, que estamos diante de uma norma daquelas que criam, para fins práticos, no mundo jurídico, figura assemelhada a outras sujeitas a disciplina peculiar mas que, se não fosse em decorrência de um processo convencional de produção, jamais estaria submetida ao tratamento que, mediante o expediente adotado, se lhe dará. Essas formas de produção constituem recursos da técnica legislativa, filiando-se a duas principais espécies, que são as presunções legais absolutas e as ficções."

ênfatizando que o agravamento:

"de alíquotas resulta da atitude irregular da pessoa jurídica, que agindo de modo velado cria condições de evasão, para si própria e para seus sócios ou acionistas. O motivo único da diferença de percentuais do imposto é o modo sub-reptício como foi tentada a ocultação do lucro e do rendimento..." (fls. 406)

e acrescenta

"Ora, sem se falar no próprio ilícito tributário que a hipótese em exame corporifica, e que consiste na evasão dos impostos devidos pela pessoa jurídica sobre a produção e a distribuição do lucro, e o risco de não ser pago o imposto devido pelas pessoas físicas beneficiadas, a prática sob exame também importa em violação de dispositivos da citada Lei das Sociedades Anônimas, como sejam: art. 78, a, que assegura igualdade de tratamento aos acionistas, observada a proporcionalidade de sua participação no capital social, pois implica distribuição de lucros a alguns, e não a todos; art. 120, que veda aos diretores interverem em operações sociais em que tenham interesse oposto ao da sociedade, pois a aquisição de bens ou direitos por valor acima do de mercado assinala essa característica, devendo-se admitir, é certo, que para essa forma de conduta ilícita a responsabilidade e a pena tocam aos diretores, mas que a punição da própria sociedade seria concebível, como parte na operação, pelo menos em termos de sanção tributária, não criminal." (fls. 410)



Acórdão nº 101-74.740

Ainda, tratando da distribuição disfarçada de lucros, o pranteado Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA, in Pareceres 1 - IMPOSTO DE RENDA, Ed. Res. Tributária, SP, 1975, pág. 182/183, diz que

"Em todos os casos enumerados é claro que o beneficiário da vantagem decorrente da transação descrita deve ser um sócio (...) salvo na hipótese de amortização ou resgate antes de cinco anos de partes beneficiárias emitidas gratuitamente, em que o beneficiário das partes beneficiárias, que pode ser ou não sócio. Aliás, mesmo quando a lei emprega a expressão "sócio", este deve ser entendido, em relação à sociedade, como um "terceiro" no sentido jurídico, porque nenhuma das transações descritas decorre do contrato social ou dos estatutos, isto é, não se compreende nos direitos que deles decorrem para o sócio nessa qualidade." (grifos da transcrição)

Finalmente o renomado TULLIO ASCARELLI, in Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado, Saraiva & Cia. Editores, pág. 294, reconhece igualmente que na conferência de bens para pagamento de capital subscrito há uma efetiva alienação, embora não se confunda com a compra e venda. Diz ele:

"a alienação de um bem pode derivar seja da conferência do bem em sociedade, seja de um contrato de venda ou troca.

Acarretando, a conferência de um bem em sociedade, uma alienação, poder-se-ão aplicar as normas que visam as alienações, embora eventualmente ditadas, num determinado código, apenas em relação à venda. Entretanto a conferência de um bem em uma sociedade fica sempre nitidamente distinta da venda; com efeito, o alienante passa então a participar do patrimônio comum, não recebendo, ao contrário, nenhum preço. O fato de constituir a conferência de um bem em sociedade, uma alienação, assenta já nos característicos típicos da sociedade; não na concorrência de elementos do contrato de venda." (grifos da transcrição)



Acórdão nº 101-74.740

Sampaio Dória, na obra citada, expressamente reconhece que a integralização de capital com a conferência de bens atende aos pressupostos específicos da figura da "aquisição pela empresa de bem ou direito", nega, todavia, que possa ocorrer a figura da distribuição disfarçada por falta de um pressuposto genérico que seria "a existência e conseqüente distribuição de lucros" dizendo que

"7.2 - Aquisição de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado

.....

A principal área de litígios referentes a esta modalidade de distribuição disfarçada de lucros tem sido a da conferência de bens ao capital de sociedade. Tal operação, sem dúvida, atende ao requisito de (a) aquisição, pela empresa, (b) de bem ou direito, (grifos da transcrição), (c) pertencente a seu titular e, concedamos, (d) por valor superior ao notório valor de mercado. Preenchidos os pressupostos específicos da figura, estaria configurada a distribuição disfarçada? Entendemos que não, por inoportunidade na espécie, que é de presunção relativa, um pressuposto genérico, o da existência e conseqüente distribuição de lucros.

Com efeito, se a pessoa jurídica emite ações e as entrega ao titular dos bens conferidos, ela materialmente não pode estar a partilhar-lhe lucros, mas tão só, em contrapartida, compensá-lo com capital, de sua própria emissão. A conferência de bens altera as contas patrimoniais da sociedade, incrementando o ativo com a aquisição do bem, mas reequilibrando-o no passivo, com a emissão de correspondente capital adicional. Entretanto, a conferência não altera as contas de resultados, onde se inscrevem os lucros, pela simples razão de que não há qualquer saída de recursos disponíveis. Afirma o fisco, não raro, a propósito dessa incorporação por valor superior ao de mercado, haver uma distribuição de lucros por ANTECIPAÇÃO. Fica-se a imaginar como realmente possível distribuir um lucro que inexistia no momento em que é distribuído."

Brandão Machado, em parecer citado nos autos do processo nº - 0855-11.088/76, reconhece que a incorporação de bem

Acórdão nº 101-74.740

ao ativo por valor superior de mercado acarreta um

"aumento no passivo exigível, capaz de comprometer o valor das quotas ou ações do capital, quando da liquidação da sociedade, a dano aliás do próprio sócio ou acionista, uma vez que a venda do bem adquirido não alcançará senão o valor do mercado, inferior ao custo de aquisição."

todavia, entende inexistir a figura da distribuição disfarçada de lucros na incorporação de bens ao capital, porque, segundo ele:

"A aquisição não lhe acarreta nenhum registro novo em seu passivo exigível, que venha ulteriormente a reduzir-lhe o patrimônio."

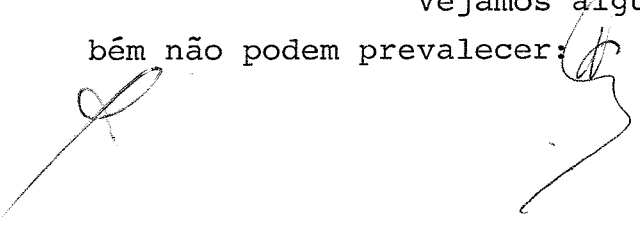
O eminente Professor Ruy Barbosa Nogueira com muita perspicácia observou, em Parecer juntado aos autos do Proc. 0855-011.088/76, que:

"A distribuição disfarçada de lucros do direito tributário brasileiro reúne, em uma só figura, casos em que se tributam o lucro fictício, o lucro disfarçado, o lucro presumido, a reserva oculta, a simples transferência de capital, as próprias despesas (v.g. o item c, d ou e do art. 251) etc."

todavia, entende que na integralização de capital mediante a entrega de bens à sociedade, por valor superior ao de mercado, inexistente a figura da distribuição visto que tal operação não preenche os pressupostos legais da aquisição. (grifamos)

É oportuno, neste voto, ressaltar que também outros juristas de renome, nesta matéria, elaboram pareceres, S.M.J., embasados em incorretas premissas econômico-contábeis e tiram ilações que a legislação não autoriza.

Vejamos algumas das afirmações que atualmente também não podem prevalecer:



Acórdão nº 101-74.740

"A lei brasileira, seguindo, no particular, o sistema vigente na Inglaterra, limitou-se a cominar pena severa (reclusão de um a quatro anos) para os peritos que, por prevaricação manifesta, atribuírem aos bens do subscritor valor acima do real (art. 168, inciso 8º, do Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940). De qualquer maneira, as normas legais aplicáveis às superavaliações dizem respeito à proteção dos acionistas e não à defesa dos interesses do fisco, exatamente porque desse procedimento, mesmo quando doloso, não resulta evasão de impostos." (grifamos)

.....

O Fisco não pode intervir nas avaliações de bens

"embora também nesses casos as depreciações futuras sejam afetadas..."

....."

Ao Fisco não é permitido nem intervir nas reavaliações de bens para integralizar a subscrição de ações, nem refazer:

"... para o fim exclusivo do cálculo das depreciações dedutíveis do lucro bruto. No entanto, ainda aqui, a intervenção dependerá de prova da existência de fraude e mesmo de lei expressa uma vez que, nos termos da legislação atual, a avaliação é, para o fisco, uma "res inter alios". (grifamos)

.....

"... que a integralização de capital subscrito mediante a conferência fictícia de bens não altera a apuração do lucro tributável" (grifos da transcrição).

.....

"... a introdução de ativo fictício pode servir a diversos fins, inclusive o de encobrir prejuízos mas não ao de propiciar a sonegação de lucros à tributação, sobretudo quando esta introdução é feita a título de conferência de capital."

.....

"... a distribuição efetiva de lucros futuros (a chamada antecipação de lucros) é uma contradição"

ção em termos. Se os lucros ainda não existem, co
mô podem ser objeto de distribuição efetiva?"

.....

A contribuição de capital feita pelo acio—
nista à sociedade não constitui por isso mesmo ren—
dimento tributável. Ela é sempre uma transferên—
cia de capital. Tem a mesma natureza de um emprés
timo ou de um depósito em Banco."

.....

Como é possível equiparar a subscrição de a
ções através da conferência de capital, a uma
aquisição por parte da pessoa jurídica de bem ou
direito de uma pessoa física? A hipótese especifi
camente prevista é a compra e venda que, como vi—
mos, não é da natureza jurídica nem econômica da
conferência de bens para subscrição de aumento ou
formação de capital de uma sociedade."

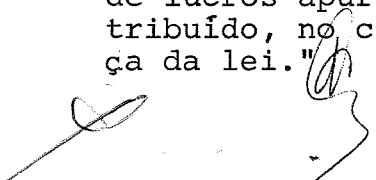
A conferência de bens tem o efeito contábil-econô
mico de mero ato permutativo, pois

"Em aumento de capital processado mediante
conferência de bens instrumentais, opera-se na So
ciedade, examinando o problema sob o prisma contá
bil-econômico, mero ato permutativo. Há um acrés
cimo no Ativo e um correspondente acréscimo no
Passivo, sem qualquer reflexo econômico na empre
sa, pois que os dois termos de equação não se al
teram."

Como bem o demonstrou o Dr. JOSÉ LUIZ BULHÕES PE
DREIRA, na obra e local citados:

"... nos casos enumerados nos incisos I a VI
do citado art. 72 (alienação ou aquisição de bens
e direitos por valor, respectivamente, inferior e
superior aos de mercado; ... a lei conceitua o
rendimento independentemente da existência de lu
cros na pessoa jurídica.

Por isso mesmo que são distribuição disfar
çadas (...), há transferência velada de recursos
do patrimônio da pessoa jurídica para o patrimô
nio de terceiros, e não ato normal de repartição
de lucros apurados. A conceituação como lucro dis
tribuído, no caso, resulta de equiparação por for
ça da lei."



Acórdão nº 101-74.740

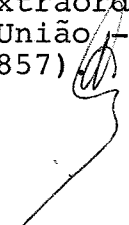
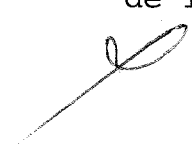
As opiniões que concluem pela inexistência de aquisição na conferência de bens, estão em total divergência com as afirmações categóricas e fundamentadas dos juristas CARVALHO DE MENDONÇA, RUY BARBOSA, GEORGES RIPERT, RUBENS GOMES DE SOUSA, SAMPAIO DÓRIA, FÁBIO FANUCCHI, JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, TULLIO AS CARELLI, entre muitos outros, como vimos.

Ora já observamos com a transcrição da lição de renomados mestres que o pressuposto da aquisição (gênero), de que a compra é uma das modalidades, se delinea cristalina.

A lei fala em aquisição e não em compra e venda, saliente-se que seria fácil burlar a lei com tal interpretação. Bastava à sociedade aumentar o capital, incorporando o bem e, logo após, proceder a sua redução. Onde a lei não distingue, ao intérprete é vedado fazê-lo: diz uma das máximas mais respeitadas pelos juristas de todo o Planeta.

Por outro lado, o Excelso Supremo Tribunal Federal, no RE nº 51.135, assentou na ementa:

"Vendas e Consignações. Pela disposição do art. 18 da Lei nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, a lei das sociedades anônimas é subsidiária no que tange às sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Embora o art. 4º do Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940, permita a constituição do capital das sociedades anônimas e, por conseguinte, as de quotas de responsabilidade limitada, por quaisquer bens ou dinheiro, entretanto, o art. 8º equipara, sem sombra de dúvida, a responsabilidade dos subscritores ou acionistas, que contribuírem com bens para a formação do capital social, à do vendedor: o ato, assim, é uma modalidade de venda. Se todos os bens e direitos de filiais de uma firma comercial vieram a constituir quota subscrita, em sociedade por quota de responsabilidade limitada, não há dúvida de que essa transação se equiparam a uma venda mercantil de fundo de comércio. Recurso Extraordinário não conhecido" (Diário da Justiça da União - Apenso - de 12 de setembro de 1963, pág. 857)



Acórdão nº 101-74.740

Finalmente, se na aplicação da lei em geral, o juiz deve atender

"aos fins sociais a que ela se destina e às exigências do bem comum" (art.5º da L.I.C.C.);

na aplicação da lei tributária — onde os sujeitos sempre objetivam colher resultados mais concretos, como ressalta ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA no trecho citado — esse princípio é basilar e deve nortear o intérprete, colocando-se em plano secundário a falta de rigor técnico nos termos empregados pelo legislador.

Afirma-se ser impossível a existência da alienação porque o sócio que integraliza o capital com bens também participa desse capital, esquecem-se os alegantes que a sociedade tem personalidade jurídica distinta da de seus componentes (sócios) e como declarou o Ministro JOSÉ NERI DA SILVEIRA, ao proferir seu voto no AMS nº 63.156-SP:

"Certo é, ademais, que as novas ações de que se fez titular o Impetrante representam enriquecimento de seu patrimônio, dando-lhe outrossim, direito à percepção dos dividendos correspondentes. Quanto a isso, ao menos, portanto, não cabe, data venia, falar em bens fictícios."

Como já afirmou esta Câmara, em voto da lavra do eminente Conselheiro, Dr. SYLVIO RODRIGUES (Acórdão nº-101-74.244):

"A afirmação da inexistência de alienação na da mais envolve do que uma ilusão, como tentativa de obscurecer-se uma verdade.

Com efeito, em dado momento um imóvel pertence ao sócio Ignácio Teodoro Pereira que, após entregá-lo à empresa Supermercados Comper Limitada, é receber em troca quotas de capital, é ele levado a Cartório de Registro de Imóveis, a fim de averbar-se a transmissão da propriedade, com a sua saída de um patrimônio e ingresso em outro e mesmo assim dizer que não há alienação, evidentemente a afirmação envolve um sofisma e por isso não pode prevalecer.

A circunstância de tratar-se de uma opera

Acórdão nº 101-74.740

ção isenta de imposto de transmissão entre vivos, não resulta em admitir-se que tenha deixado de ocorrer, no patrimônio do sócio conferente, a alienação de uma propriedade e a aquisição desta mesma propriedade pela empresa que, em razão de fazê-la ingressar em seu patrimônio empresarial, houve necessidade de proceder-se à respectiva averbação no Registro de Imóveis, como reconhece a própria defesa.

Se não tivesse ocorrido alienação, como enganosamente pretende a defesa que assim se entenda, não haveria como conciliar o fato de o sócio conferir um bem em troca de quotas do capital de uma empresa e continuasse com o direito de propriedade sobre o mesmo bem, porquanto o efeito consiste, exatamente, em haver o bem saído do seu acervo para transferi-lo a outro patrimônio.

Ora, se "alienação" significa "ação ou efeito de alienar" e se "alienar", por sua vez, indica "tornar alheio ou transferir", não há como conceber-se que, ao mesmo tempo, o bem não se tenha tornado alheio ao patrimônio do sócio conferente e se haja transferido para o patrimônio da empresa. Imune de dúvida, portanto, que houve alienação.

A alienação se concretiza sob diversas modalidades, não se podendo inferir que apenas ocorra em operação de compra e venda. Nem o artigo 233 do RIR/75, aplicável ao caso da distribuição disfarçada de lucros ocorrida, na hipótese dos autos, quanto aos exercícios de 1977 e 1978, restringe a alienação à operação de compra e venda.

.....

A realização de um ato ou negócio jurídico há de pressupor a utilização regular dos direitos subjetivos por quem pratica uma transação. O ato ou negócio jurídico deve, portanto, ser conciliável com o direito, na medida em que não vulnera as disposições da lei.

Direitos há que podem ser exercidos sem restrições ou limitações, enquanto outros devem guardar determinadas proporções fiscais de modo a não ferir os legítimos interesses da Fazenda Nacional. Aqueles são os direitos subjetivos absolutos, discricionários; estes, os chamados direitos subjetivos relativos.

Os direitos subjetivos relativos existem, mas eles não são criações arbitrárias do indivíduo e sim resultantes de elaborações legislativas hauridas de acordo com os ditames constitucionais. O exercício de les deve, portanto, guardar conformidade com o seu

destino social, na proporção estabelecida na lei quanto ao interesse daquele que ele mantém a titularidade. Assim, o direito subjetivo, não pertencente à categoria dos direitos discricionários, se caracteriza pela relatividade.

A legislação do imposto de renda não impede que o sócio exerça o direito subjetivo de promover alienação, a qualquer título, de bem do seu patrimônio em operação ou negócio jurídico efetuado com a sociedade de que participa. Esse direito subjetivo de alienação, regulado pelo art. 233 do RIR/75, se enquadra, para efeitos fiscais, na categoria dos direitos relativos. Frente ao citado dispositivo regulamentar, há limites estabelecidos ao livre exercício da vontade dos sócios sobre os próprios valores patrimoniais que eles mesmos fixem para seus bens.

Em nada importa ser a conferência de bens para aumento de capital uma operação isenta do imposto de transmissão entre vivos e, na hipótese, estar ausente uma operação de compra e venda, como se somente por esta modalidade de transação cogitas-se a alienação inespecífica de que fala o artigo 233 do RIR/75 e assim supor que a operação efetuada não produziu qualquer alteração patrimonial, mas apenas troca ou permuta de imóveis por quotas representativas do capital da sociedade e ainda imaginar que o sócio conferente nem sequer obteve aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento ou renda efetiva, de que cuida o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

O ato recorrido bem evidencia que claramente manifestos são os fatos de ter o sócio principal da recorrente obtido um acentuado incremento patrimonial à custa da sociedade de que participa, ao reverter, inclusive, a afirmativa de que a incorporação dos bens ao patrimônio da sociedade foi precedida de avaliação por perito, porque despida de quaisquer comprovações, quando fez este pronunciamento:

"Tratam-se de imóveis adquiridos poucos meses antes pelo principal sócio da empresa e transferidos através alienação para a pessoa jurídica para integralizar aumento de capital por valor muitas vezes superior sem que tivesse sido indicado, sequer na peça de defesa, alguma razão para a surpreendente valorização. Embora a interessada se insurja contra os valores atribuídos aos imóveis pela fiscalização, não fez qualquer indicação das avaliações efetuadas ou mesmo indicação de quaisquer fatores "especiais" para a valorização, devendo-se, desta forma, manter-se o procedimento."



Acórdão nº 101-74.740

.....

Não importa que o sócio conferente tenha deixado de receber dinheiro no momento em que efetuou a transação de alienação, ou seja, o negócio jurídico de que redundou a transferência dos imóveis para o patrimônio da recorrente. A aquisição dos imóveis pela recorrente e o pagamento do preço, embora sejam fatos distintos, ocorreram concomitantemente.

É indubitável que a recorrente adquiriu os imóveis na composição do seu capital, tanto que, para lhe ser transmitida a propriedade, houve necessidade de fazer-se averbação no Registro de Imóveis. Se em quitação de débito a empresa deu, em subscrição, quotas do capital social, em vez de dinheiro, é certo que isso nada altera a aquisição, até porque bastaria escriturar o pagamento do valor atribuído aos imóveis e no mesmo momento registrar o recebimento do valor das quotas de capital dadas em extinção da dívida. Tampouco, o fato de inexistir pagamento em espécie, na operação que se examina, não envolve isso em se ter que, afora a presunção de direito e de fato, seja necessariamente indispensável que a extinção da dívida pelo recebimento de bens se faça só em dinheiro, para que se possa admitir o lucro como tributável e distribuído de forma disfarçada. A liquidação de um débito em contraposição do recebimento de um crédito se faz de forma mais variada possível. Aqui a empresa deu em pagamento da dívida quotas do seu capital social em maior valor do que o dos bens imóveis recebidos do sócio conferente, com indubitável distribuição disfarçada de lucros."

Também, ao contrário do sustentado por alguns dos mais renomados juristas a conferência de bens fictícios ou superavaliados em subscrição de capital não é fato permutativo. De fato contábil permutativo só tem a forma e não a substância e é esta, e não aquela, que interessa tanto ao direito tributário, como à ciência contábil; visto que esta só tem validade na medida em que são respeitados os seus princípios geralmente aceitos e também os princípios da ética que disciplinam os seus profissionais.

O fato permutativo é aquele que — como o seu próprio nome sugere — não altera a substância da equação patrimonial, isto é, resulta da entrada e saída no patrimônio da sociedade de



Acórdão nº 101-74.740

bens de exatamente igual valor de mercado (valor real, fatível, conversível, contábil, quando a contabilidade está de acordo com os princípios que a informam) e não subjetivo, formal.

É óbvio que na contabilização de integralizações de capital com bens fictícios (inexistentes) ou superavaliados, isto é, nos registros de entrada (débitos de contas de Ativo) e na simultânea contabilização de crédito na conta de Capital (registro de obrigação da sociedade para com os sócios, registro este que, perante o Direito, outorga ao pseudo-subscritor de capital futuro direito de reembolso quando venha a se retirar da sociedade ou esta se dissolva, além de maior participação nos eventuais lucros) não há fato permutativo mas sim fato modificativo que altera a equação patrimonial. Só ocorre o fato permutativo quando o bem incorporado tem efetivamente o valor de mercado ou a integralização se dá em dinheiro.

Quem conhece Contabilidade sabe que o patrimônio líquido de uma sociedade, em termos simples, se encontra de duas maneiras diferentes, a saber:

a) subtraindo-se da soma dos saldos das contas integrais de Ativo o total dos saldos das contas integrais de Passivo; ou

b) subtraindo-se da soma dos saldos das contas diferenciais de Passivo o total dos saldos das contas diferenciais de Ativo.

Vejamos um exemplo, bem singelo:

<u>ATIVO</u>		<u>PASSIVO</u>	
Caixa	100	Capital	200
Mercadorias	500	Duplicatas a Pagar	1.800
Bens Imóveis	1.500	Impostos a Pagar	150
Prejuízos a Amortizar	50		
TOTAL	2.150		2.150

Acórdão nº 101-74.740

Utilizando-se o processo indicado na letra "a", teríamos: $2.100 (100+500+1.500) - 1.950 (1.800+150) = \underline{150}$.

Agora valendo-se do método indicado na letra "b", encontraríamos: $200-50 = \underline{150}$. Portanto exatamente igual.

Mas se para a integralização do Capital 200, a sociedade houvesse recebido 100 em dinheiro e um bem imóvel fictício, contabilizado por 100, evidentemente que só aparentemente (formalmente, viciadamente) a soma das contas integrais do Ativo valeriam 2.100, pois na realidade o seu valor seria $(100+500+1.400) = 2000$, deste modo estaria oculto um prejuízo de 100, prejuízo este que seria absorvido pelo Imposto de Renda, quer através da contabilização de depreciações, quer pela ausência de tributação (compensação) com eventuais valorizações de outra parte do imobilizado, que absorveriam aquele prejuízo, dolosamente injetado na sociedade com a contabilização de uma pseudo-entrada de um imóvel no valor de 100 (fictício) ou mesmo pela compensação com lucros obtidos na atividade normal da sociedade. Com efeito, se no fim do exercício a sociedade apurasse um lucro de 150 com suas operações comerciais e vendesse os bens móveis pelo valor real de 1.400 (pois como vimos 100 inexistem) ela não pagaria um centavo de Imposto sobre a Renda, dado que amortizaria os 50 que estavam no Ativo aguardando compensação e os restantes 100 compensariam o prejuízo oculto que estava na conta imóveis.

Está, assim, provado o prejuízo do Fisco. Os sócios, todavia, sairiam ganhando 100, isto porque embora na realidade só houvessem integralizado 100 de Capital (dado que os outros 100 entraram apenas ficticiamente) sairiam com 200, dado que teriam $2.150 (100, \text{ de caixa} + 650, \text{ resultante da venda de mercadorias} (500 \text{ valor original e } 150 \text{ de lucro}) + 1.400, \text{ da venda dos imóveis})$ para saldar 1.950 $(1.800, \text{ de duplicatas} + 150, \text{ de impostos}) = \underline{200}$.

Corolário do que acabamos de expor, quando demonstramos porque a contabilização da incorporação de um bem fictício não é um fato permutativo, mas sim modificativo, o qual reduz o



Acórdão nº 101-74.740

patrimônio da sociedade, dado que propicia uma transferência real de parte desse patrimônio da pessoa jurídica para a pessoa física como argutamente reconhece o jurista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, na obra citada, também é absurda a afirmação de outro eminente jurista, quando sustenta que a entrada de bem inexistente (fictício) ou superavaliado não altera as contas de resultado e sim as contas patrimoniais.

Pois, como sabemos, o montante real das contas diferenciais de passivo (positivas) aumenta ou diminui, respectivamente, segundo haja reservas ocultas ou prejuízos ocultos (potenciais, velados ou enrustidos, exatamente o que passa a ocorrer sempre que se contabiliza no Ativo um bem por valor superior ao de mercado). Se um bem foi registrado (contabilizado) por Cr\$37.200.000,00, dando-se quitação ao devedor da sociedade por quotas ou ações subscritas que ele está pagando com a entrega do bem, mas se este bem somente valia Cr\$3.500.000,00, as contas de resultado positivas da sociedade arcaram com uma violenta redução, embora não tenham sido movimentadas, visto que o patrimônio da sociedade não vale o que os seus sócios determinam que se registre nas contas, mas o que a realidade social demonstra valerem, daí surgirem as reservas e os prejuízos ocultos que, em futuro indeterminado, irão desaparecer na dinâmica dos negócios prejudicando sempre os interesses da coletividade (FISCO) em benefício de alguns poucos (sócios).

Evidentemente que se o bem formalmente entregue (registrado no ATIVO em contrapartida com a entrega de ações ou quotas aos sócios) não existe (é fictício), o prejuízo oculto seria total dos Cr\$37.200.000,00.

Embora a conta de Capital não seja uma conta de resultado ela é uma conta diferencial. Ela tem uma função mista, dado que embora registre os direitos de reembolso dos sócios (obrigações da sociedade) ela absorverá no final de contas, os resultados positivos e negativos finais, visto que se a sociedade fosse acumulando prejuízos estes absorveriam o saldo da própria conta de Capital.



O próprio Professor RUY BARBOSA NOGUEIRA, de quem ousamos discordar nesta matéria, na obra "Direito Tributário Comparado", pág. 52, chega a admitir que

"Primeiramente é necessário frisar que a configuração da distribuição de lucros pressupõe obviamente a existência destes.

No caso de operações de distribuição disfarçada, não havendo previamente lucros, não se deve falar em sua distribuição. Se ocorrida uma operação desta natureza, através de uma pessoa jurídica que não tenha realizado lucros no exercício da distribuição ou nos anteriores, o que ocorre é uma operação que aumenta seu prejuízo e acarreta tão-somente um rendimento para a pessoa física." (grifos da transcrição).

Por sobejas razões, discordamos da parte inicial, visto que: nem a lei (salvo no caso de empréstimos), nem a doutrina (cf., entre outros, JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA), nem a jurisprudência amparam a sua afirmação.

Se de acordo com a melhor técnica contábil e com as normas fixadas pela lei das S/A os prejuízos pendentes ou a redução de lucros futuros ficam no ativo diferido (isto é, são contas diferenciais do Ativo) para, observadas as condicionantes fiscais, serem compensados (serem subtraídos) dos lucros que vierem a ser apurados, submetendo-se a diferença à incidência do Imposto sobre a Renda: quais assemelhanças e as diferenças que se vislumbram entre o prejuízo oculto inserido na sociedade com a entrada do bem inexistente ou superavaliado e o prejuízo apurado nas atividades sociais?

São muitas.

Por um lado, o prejuízo apurado nas operações sociais diminuiu o patrimônio líquido da sociedade — que só se recomporá se vier a apurar lucros futuros — e priva: a) os sócios não só dos benefícios presentes, como também dos futuros até a sua recomposição e; b) o Fisco do tributo que poderia arrecadar sobre os lucros do exercício e dos futuros até a amortização dos



prejuízos (caso ela venha a ocorrer nos próximos 4 (quatro) anos).

Ainda é certo que o prejuízo contábil (real, de risco dos negócios) sofre restrições para a sua compensação, inclusive em relação ao tempo de sua verificação.

Assim, quando a empresa tem um prejuízo em suas atividades comerciais, o patrimônio da sociedade (através de suas contas diferenciais) fica diminuído, em consequência, os sócios deixam de receber dividendos, bonificações etc., no ano do prejuízo e nos futuros até a sua absorção. O mesmo acontece com o Fisco, pois ele deixará de arrecadar o Imposto de Renda no exercício correspondente ao ano do prejuízo e também nos exercícios futuros até o montante dos lucros auferidos que amortizem os prejuízos pendentes nas contas diferenciais de Ativo.

Vejamos agora o que ocorre com a incorporação de bens superavaliados. Suponhamos que determinado sócio alienou à sociedade, em pagamento de sua subscrição de capital de Cr\$1.000.000,00, um caminhão cujo valor de mercado é de Cr\$.. Cr\$500.000,00, mas que o corpo dirigente da sociedade resolveu aceitá-lo e mandá-lo registrar no Ativo da sociedade pelo valor que o sócio estava devendo, ou seja, os Cr\$1.000.000,00, dando, deste modo, por integralizadas as quotas ou ações (aqui vamos abordar as consequências do fato e não o efetivo valor do caminhão)..

É indiscutível, que se valia Cr\$500.000,00 e foi incorporado por Cr\$1.000.000,00, no momento da incorporação o Ativo da sociedade passou a encobrir um prejuízo de Cr\$500.000,00. Sucede que, uma vez contabilizado esse bem, se entrar em uso, a sociedade poderá depreciá-lo em 20% anualmente, de acordo com pacífica jurisprudência administrativa, isto é, poderá levar à conta de Lucros e Perdas Cr\$200.000,00 anualmente, reduzindo o seu lucro real (sobre o qual incide o I.R.) desta importância. Deste modo, se o caminhão durar 5 ou mais anos, decorridos os 5 anos, a sociedade terá levado a Lucros e Perdas exatamente Cr\$1.000.000,00, como o preço real do veículo era Cr\$500.000,00, o Fisco terá dei-

xado de arrecadar o Imposto sobre a Renda da pessoa jurídica incidente sobre Cr\$500.000,00 e também o Imposto sobre a Renda da pessoa física do sócio ou sócios beneficiados com a camuflada distribuição de lucros, quando da incorporação do caminhão.

Exemplifiquemos agora com a incorporação de um terreno, não sujeito a depreciação. Valor real Cr\$500.000,00 e valor de incorporação Cr\$1.000.000,00.

Se a sociedade resolvesse vendê-lo logo após a incorporação, apuraria um prejuízo que, ou se compensaria com os lucros das atividades normais, reduzindo o lucro tributável e, em consequência, o I.R. a pagar, ou deixaria esse prejuízo para compensar nos exercícios futuros, acarretando iguais consequências.

Caso o tivesse vendido três anos após pela importância de Cr\$1.300.000,00 obteria um lucro contábil de Cr\$ Cr\$300.000,00, sobre o qual incidiria o I.R., visto que ele havia sido contabilizado por Cr\$1.000.000,00. Todavia, como o valor real da incorporação, ou seja, o preço que o sócio alienante encontraria no mercado era de apenas Cr\$500.000,00, se houvesse sido incorporado pelo valor real, na hora da venda estaria dando um lucro de Cr\$800.000,00, portanto, neste caso, o Fisco deixou de arrecadar o tributo incidente sobre Cr\$500.000,00. Desmorona, assim, mais um ingênuo argumento dos autores que concluem pela não caracterização da distribuição disfarçada de lucros na incorporação de bens superavaliados ou fictícios, quando alegam que a posterior venda com lucro demonstraria inexistir a superavaliação da incorporação. Ressalte-se que a incidência recai, tanto na pessoa jurídica como na pessoa física (pois não prevalece a alegação, apresentada com frequência, de que a pessoa física não está sujeita ao pagamento do tributo incidente sobre a mais valia). Com efeito, quando se tributa como distribuição disfarçada de lucros a diferença entre o valor de mercado e o valor pelo qual foi incorporado na sociedade esse bem, não se está tributando a mais valia obtida pela pessoa física, mas sim uma transferência de capital.

Acórdão nº 101-74.740

mascarada, que será, também de maneira oculta, recuperada através das diversas operações da sociedade. Portanto, está se tributando uma parcela que, em momento que o Fisco não pode prever, nem apanhar, mas que é certo seria subtraída dos lucros operacionais da sociedade, reduzindo o imposto a pagar.

Como afirmou este Conselho no Acórdão nº 53.643 , da Colenda 1a. Câmara:

"a superestimativa traduzirá, em última análise, antecipação de lucros da sociedade em benefício do subscritor, e somente dele, que os perceberá sob a forma de ações em maior número que o realmente devido, com evidente prejuízo ainda, para os resultados das operações dos anos posteriores, que terão de suportar os ônus da depreciação de um aumento fictício do valor do ativo" (os grifos são do original).

ou como afirmam diversos juristas (Cf. JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA) representa uma transferência de capital para o sócio, no momento de incorporação; posteriormente, uma redução de lucro e, afinal, sempre um prejuízo para o Fisco e para os outros acionistas, como vimos.

Pelo acima dito, constata-se ser também enganoso o argumento afluído por outros, segundo o qual somente ocorreria a efetiva distribuição disfarçada de lucros se o bem superavaliado fosse posteriormente alienado pela sociedade com prejuízo, visto que, mesmo que se venha a apurar qualquer parcela de lucro, esta será muito inferior a que seria obtida se o bem tivesse sido incorporado pelo valor real.

Não diz a lei que os lucros disfarçadamente distribuídos sejam os presentes ou os futuros, nem tampouco que os lucros distribuídos sejam os contabilizados nas contas de Lucros e Perdas. A lei conceitua o rendimento independentemente da sua existência na pessoa jurídica no momento em que ocorre a distribuição (releia-se o que escreveu JOSÉ BULHÕES PEDREIRA). Por outro lado, convém salientar que os fatos acima alinhados têm em vista

demonstrar as repercussões econômicas do procedimento, todavia, a demonstração do prejuízo é totalmente despicienda, uma vez que se trata de incidência ex vi legis, onde não se exigiu da Fiscalização, quer a demonstração do lucro para o sócio, quer o eventual prejuízo do Fisco.

E todos sabemos que o lucro distribuído disfarçadamente nunca é o contabilizado. Aquele permanece intacto e pode ser distribuído com todos os requisitos formais, mesmo após realizada uma distribuição disfarçada superior ao lucro existente nas contas diferenciais de passivo, isto porque, em realidade, nas distribuições disfarçadas de lucros, efetuada mediante a aquisição de bens por valor superior ao do mercado, ocorre de fato uma redução camuflada (através da entrada de bens por valor superior ao real), cujos resultados são pelo mesmo processo atribuídos a um ou alguns dos acionistas que transferiram os bens para a sociedade.

Também é certo que para haver distribuição de lucros não é necessário que haja qualquer efetiva entrega ao acionista de dinheiro. Pode ele receber esse lucro sob a forma de ações. Caso deste modo não concluíssemos, cairíamos no absurdo de dizer que aquelas sociedades que incorporaram os lucros (tiveram lucros e não os têm mais, foram distribuídos sob a forma de ações, que propiciarão aos sócios mais dividendos — pois estes como sabemos, são proporcionais ao capital nominal e não ao capital real — e maior valor de reembolso quando se retirarem da sociedade) nunca tiveram lucros ou só os tiveram na proporção do montante dos dividendos pagos!

Acolhendo essa doutrina, atenta ao que na prática empresarial se vinha observando e com vistas ao que a jurisprudência administrativa vinha decidindo, como já ressaltamos, a Lei nº 4.506, de 30/11/64, em seu art. 72, e Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, em seu art. 60, acautelaram os interesses tributários da União, na área do imposto sobre a renda.



Acórdão nº 101-74.740

Esta legislação, embora não tenha desqualificado tais atos no âmbito societário, atribui-lhe outros efeitos no campo tributário.

Nessas condições se encontram os atos que tenham legitimado a:

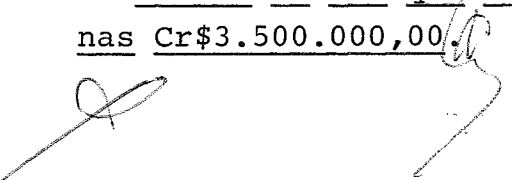
"II - A aquisição, de qualquer das pessoas referidas no art. anterior (acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica, ou aos respectivos parentes ou dependentes, nosso o esclarecimento) de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado;"

elencado no art. 72, item II, da Lei nº 4.506/72.

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

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

Ora, não pode haver coisa mais fácil de demonstrar se, para a integralização de capital de Cr\$37.500.000,00, em 31/12/76, se recebe um bem que custara ao sócio alienante, na mesma data, apenas Cr\$3.500.000,00.



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

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

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

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

Vale, mais uma vez, recordar a fundamentada conclusão objeto do item 6.2.2 do Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação que, apoiado nos ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, conclui que, logicamente, entende-se que:

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

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

gamento (modalidade de "alienação, a qualquer título").

"A transferência de capital" se dá: a) no caso de integralização da subscrição, até o limite do valor de mercado do bem alienado à pessoa jurídica, a diferença ou supervalia é vantagem distribuída ao sócio subscritor do capital; b) na retirada do sócio, até o limite dos direitos do acionista, regularmente apurados e contabilizados, a diferença em decorrência da subavaliação do bem alienado pela pessoa jurídica ao sócio é vantagem ou lucro disfarçadamente distribuído.

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

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

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

"a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão;" (art. 62, inciso II, do DL nº 1.598/77, grifos da transcrição).

Não se venha alegar que "a distribuição por antecipação", na aquisição por valor superior ao de mercado, era incom-

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

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

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



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

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

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

Portanto, a fraude na avaliação da substância do meio de troca, dado terem-se utilizado os seus autores de valor diferente do previsto em lei para as operações com sócios ou seus dependentes, autoriza que se afirme tratar-se de ato simulado, o que obsta qualquer tentativa de subsumí-lo à controvertida figura da elisão fiscal, economia de imposto ou evasão lícita.

Igualmente, gostaríamos de ponderar não ser, também, correta a assertiva segundo a qual a avaliação de bens para integralização de capital subscrito seria, para o Fisco, uma

"res inter alios"

pois, como nos ensina o mestre CARLOS MAXIMILIANO, em sua hermenêu



tica, 3a. ed. págs. 313/4, segundo conhecido postulado de hermenêutica:

"Quando a lei faculta ou prescreve um fim, presumem-se autorizados os meios necessários para o conseguir, contanto que sejam justos e honestos.

O mesmo acontece quando outorga um direito, investe de certa autoridade, ou impõe um dever; implicitamente permite, ou assegura os elementos indispensáveis para corresponder ao objetivo da norma.

Compreendem-se, entretanto, na autorização tácita só os meios estritamente necessários para atingir o escopo do dispositivo, apenas as consequências lógicas da regra em apreço."

Segundo expressa disposição do Código Tributário Nacional

"Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência." (art. 114).

e

"Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

.....

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável" (art.116).

No parecer citado, conclui GILBERTO DE ULHOA CANTO que:

"... dentro do sistema de tributação dos lucros derivados de atividades das pessoas jurídicas vigente no Brasil, o imposto de 50% previsto no art. 73 da Lei nº 4.506 citada, para as hipóteses de distribuição disfarçada que o art. 72 enumera, se insere na categoria dos tributos incidentes sobre a distribuição, que constitui o seu fato gerador. Está previsto na lei para substituir o imposto específico instituído, no seu art. 38, pela mesma Lei nº 4.506 para as distribuições ostensivas, e é ônus da empresa, já que o artigo 73 ressalva a exigibilidade do imposto devido pelas pessoas físicas beneficiadas." (fls. 393-13).



Acórdão nº 101-74.740

e, após trazer à colação ensinamentos de alguns dos maiores tributaristas que analisaram a natureza das diversas espécies do fato gerador dos tributos, declara que:

"Os termos do art. 72 da Lei nº 4.506, já citada, dúvida alguma deixam quanto a haver ele cogitado de hipóteses, que definiu como formas de distribuição disfarçada de lucros, todas elas caracterizadas como negócios jurídicos. À luz do que reza o art. 116 do Código Tributário Nacional, anteriormente transcrito, é claro que se trata, sempre - e, como maior propriedade, no caso objeto deste parecer que é de aquisição de bens, transação caracterizada nas leis civis e comerciais - de situação jurídica, e não de situação de fato, prevalecendo o inciso II do dito artigo, face ao qual se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos desde o momento em que aquela situação jurídica esteja definitivamente constituída, consoante o direito aplicável. Logo, efetivada a aquisição, por pessoa jurídica a qualquer dos indivíduos que os vários itens do art. 72 da Lei nº 4.506 mencionam, e nas condições adicionais que o caput do dispositivo engloba, o fato gerador é daqueles que a doutrina chama simples ou instantâneo, completando-se por si mesmo, sem qualquer dependência do decurso de algum período de tempo, como se dá quando o fato gerador é complexo, ou complexo." (fls. 418-67).

As conclusões do reconhecido Professor, sem dúvida alguma, estão acordes com a lei e com a melhor doutrina, pois, além de se subsumir ao estabelecido nos artigos 114 e 116 da Lei Maior Tributária, também estão acordes com o estabelecido na legislação específica, ou seja: a) o art. 233 que se refere a "distribuição disfarçada de lucros ou dividendos e; b) o art. 234 que diz serem "classificados como dividendos distribuídos".

Ainda é certo que os Pareceres Normativos agasalham a tese da Fiscalização, como se pode ver com as seguintes transcrições,

Está dito no Parecer Normativo 462/71, in

verbis:



Acórdão nº 101-74.740

EMENTA

Incabível a incorporação de empresas tomando-se por base outros valores que não o do patrimônio líquido da incorporada. Tributa-se, como distribuição disfarçada de lucros, a parte do excedente que, sob qualquer forma, couber aos acionistas, sócios ou titulares da empresa extinta, sendo, ainda, vedada a compensação de seus prejuízos pela remanescente.

.....

"7 - Não obstante a clareza de tais preceitos, positivamente, não os atenderia o procedimento pretendido pela consulente. Isto porque, ao se proceder a incorporação pelo valor do capital nominal da incorporada, sem a devida consideração à existência de prejuízos acumulados, na realidade estar-se-ia atribuindo valor positivo, como patrimonial, a uma parcela de valor negativo, representativa justamente de real decréscimo do patrimônio da empresa. Seria, em síntese, uma subscrição de capital sem correspondência de qualquer ingresso, o que representaria não só uma aberração do ponto de vista econômico, como um atentado aos mandamentos legais de regência (artigos 4º e 152º do Dec.-lei nº 2.627/40 e 287º do Código Comercial Brasileiro).

.....

9 - Descaracterizada a espécie como incorporação de empresas, só resta constituir-se liquidação pura e simples de uma subscrição de capital de outra pelos acionistas daquela. Por sua vez, bem definido o valor imputável ao patrimônio líquido utilizável na subscrição, o excesso só poderá constituir-se distribuição de interesse aos novos quotistas.

10 - Destarte, em sendo já quotistas da empresa quando da integralização do capital, a parcela daquele excesso que, em quotas, couber a cada um dos subscritores, pessoa física ou jurídica, será tida como distribuição disfarçada de lucros pela empresa remanescente, segundo o disposto na alínea "b" do artigo 251 do RIR, e, como tal, na forma do subsequente artigo 253, será tributada, tanto na empresa quanto nas pessoas dos beneficiários. De outra forma, fica por demais óbvio que não restará à consulente o direito de compensação dos prejuízos da empresa liquidante."



Também no Parecer Normativo - CST - 213, de 11 de dezembro de 1973:

".....

6 - Sendo a operação de permuta pactuada com uma das pessoas referidas na letra "a" do art. 251 do RIR, a atribuição de valor inferior ao de mercado ao bem entregue pela pessoa jurídica, ou de valor superior ao de mercado ao bem recebido, tipificará, caso não haja pagamento da diferença, a distribuição disfarçada de lucros, de que tratam as alíneas "a" e "b" do citado art. 251."

Ainda foi declarado no Parecer Normativo - CST - nº 119, de 26 de setembro de 1975:

".....

5 - A alienação de imóveis de pessoa física a empresa a que esteja vinculada, gozando dos favores previstos no art. 4º do Decreto-lei número 1.381/74 e artigo 101 § 2º alínea "a" do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02 de setembro de 1975, deverá ser feita pelo preço normal e corrente de mercado, sob pena de a diferença paga a maior ser considerada distribuição disfarçada de lucros, de conformidade com o previsto no artigo 233, alíneas "a" e "b" do referido regulamento."

O prazo de recolhimento do tributo e também a decadência do direito de lançar, evidentemente nada tem a ver com a natureza do fato gerador (instantânea ou complexiva), mas com a natureza do lançamento, que, segundo o Código Tributário Nacional, pode ser por homologação ou por declaração, visto que o ex officio pode ter lugar, qualquer que seja a natureza do fato gerador, é o prazo fixado em lei.

Ora, segundo o aludido diploma tributário, para depararmos com um lançamento por homologação era necessário que a lei atribuísse ao sujeito passivo

Acórdão nº 101-74.740

"O dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa". (art. 150).

o que evidentemente não ocorre por falta de norma que disponha nesse sentido.

Já o lançamento por declaração é aquele que

"é efetivado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro," (art. 147).

Embora os manuais de orientação da pessoa jurídica sejam totalmente silentes quanto à tributação dos lucros disfarçadamente distribuídos, não cuidando de suas alíquotas, as declarações de rendimentos sempre tiveram um quadro para a "DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO DISTRIBUÍDO DURANTE O PERÍODO-BASE", onde além de especificar algumas de suas modalidades, dispõe de uma linha para "outros".

Assim, no silêncio das normas legais, parece-nos fora de dúvida que o lucro disfarçadamente distribuído deverá ser arrolado no quadro do "lucro distribuído no período-base".

Evidentemente que tratando-se de fato gerador instantâneo, embora não sujeito a lançamento por homologação (por falta de expressa determinação legal que imponha o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa e fixe data especial para a antecipação, vez que não tem aplicação ao caso o art. 150 do C.T.N.) nada impede que o sujeito passivo, mesmo antes de encerrar o seu balanço se apresente para recolher o tributo incidente sobre a distribuição.

Nesse sentido também conclui o Acórdão nº 103P-01.743, de 07.06.77, quando o seu Relator textualmente consignou:

"Por essa razão, a forma de distribuição disfarçada de lucros, necessariamente pode



ser identificada fora da declaração de rendimentos, e o imposto pode ser calculado e pago sem sua apresentação."

A nosso ver, todavia, não pode, em face da legislação atual, ser autuado o contribuinte por distribuição disfarçada de lucros antes de esgotado o prazo legal para a entrega da respectiva declaração de rendimentos.

O prazo decadencial, por razões óbvias, tem de ser contado na forma prevista no art. 173, visto não se tratar de lançamento por homologação.

Em face de todo o exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo a importância de Cr\$2.710.000,00, no ano-base de 1976.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR