

IR — DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

REGINA HELENA COSTA

Procuradora do Estado de São Paulo

EMENTA: Tributário. Imposto de renda. Distribuição disfarçada de lucros. Subscrição de capital social mediante conferência de bem imóvel. Lei 4.506/64, art. 72, II, Dec. 58.400/66, art. 251, "b"; Dec. 76.186/75, art. 233, "b". A norma do art. 72 da Lei 4.506/64 (Dec. 58.400/66, art. 251; Dec. 76.186/75, art. 233), não contém definição de incidência tributária, constituindo-se, sim, numa imposição de penalidade, pelo que é norma de Direito Tributário Penal. Por isso, está jungida ao princípio da tipicidade, que não admite exegese analógica ou extensiva.

Inocorrência da infração tipificada no art. 72, II, da Lei 4.506/64 (Dec. 76.186/75, art. 233, "b") no caso de subscrição de capital social realizada mediante a incorporação de imóvel por valor superior ao de mercado. Remessa oficial improvida.

TFR — REO 104.577 — DF — 6.ª T. — j. 18.12.85 — rel. Min. Carlos Mário Velloso — v. u.

ACÓRDÃO — Vistos e relatados os autos, em que são partes as acima indicadas: Decide a 6.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, por unanimidade, confirmar a sentença, nos termos do relatório e notas taquigráficas anexas, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Custas como de lei. Brasília, 18 de dezembro de 1985 — CARLOS M. VELLOSO, pres. e relator.

RELATÓRIO — O Min. Carlos M. Velloso: A sentença de fls. 131-135, da lavra do Juiz Federal Jacy Garcia Vieira concedeu a segurança impetrada por Pró-Solo Mineração S/A e por Marcos René Olivé de Souza contra ato do Delegado da Receita Federal em Brasília, com o objetivo de eximirem-se do pagamento do imposto de renda e multa exigidos em decorrência de autuação fiscal que apurou distribuição disfarçada de lucros, configurada pela "conferência de imóvel pertencente a acionista contralador, em aumento de capital da empresa, por valor notoriamente superior ao de mercado".

Argumentou a sentença que a conferência de imóvel pertencente ao sócio ou acionista, mesmo por preço superior ao de mercado, não constitui distribuição disfarçada de lucros. Tal hipótese não é prevista pelo art. 72, I e II, da Lei 4.506/64, porque não se confunde com aquisição. A questão já é bastante conhecida dos Tribunais brasileiros, conforme os acórdãos colacionados pelos impetrantes, cujas ementas transcreveu.

Não tendo havido recurso voluntário, subiram os autos em razão do obrigatório duplo grau de jurisdição, apenas.

Nesta E. Corte, a ilustrada Subprocuradoria-Geral da República oficiou a fls. 142-144, opinando pelo desprovemento da remessa oficial.

É o relatório.

VOTO — O Min. Carlos M. Velloso (relator): A segurança visa a anular auto de infração lavrado sob argumento da ocorrência de distribuição disfarçada de lucros. É que um dos sócios da firma impetrante, Marcos René Olivé de Souza, também impetrante, subscreveu e integralizou o aumento do capital, no ano base de 1977, exercício de 1978, mediante a incorporação de um imóvel por valor superior ao de mercado.

A sentença deferiu a segurança, ao argumento básico seguinte:...

"A conferência de imóvel pertencente ao sócio ou acionista mesmo por preço superior ao de mercado não constitui distribuição disfarçada de lucro. Tal hipótese não é prevista pelo art. 72, I e II, da Lei 4.506/64 porque não se confunde com aquisição. A hipótese já é bastante conhecida de nossos Tribunais e, conforme reconhece a digna Autoridade coatora, citam os impetrantes "vários julgados recentes do TFR e do STF, favoráveis ao seu ponto-de-vista, inclusive o RE 95.905-0-PR, da 2.ª Turma do STF, afirmando a não incidência tributária, em casos como o versado nos autos"... (fls. 133).

Está correta a sentença.

Com efeito.

Dispõe a Lei 4.506, de 30.11.64, art. 72, I e II:

"Art. 72. Consideram-se formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica:

"I — a alienação, a qualquer título, a acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica, ou aos respectivos parentes ou dependentes de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao de mercado:

"II — a aquisição de qualquer das pessoas referidas no artigo anterior, de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado;..."

O RIR de 1966, Dec. 58.400, de 1966, no art. 251, "a" e "b", regulamentou o art. 72, I e II, acima transcrito. O RIR de 1975, Dec. 76.186, de 2.9.75, assim também o fez, art. 233, "a" e "b".

Importa perquirir, no caso, se a disposição inscrita no art. 72, II, da Lei 4.506/64, ou art. 233, "b", do RIR de 1975, Dec. 76.186/75, compreenderia a hipótese ocorrida, no caso: a subscrição de capital realizada mediante incorporação de imóvel por valor superior ao de mercado.

A resposta é negativa.

No julgamento da Ap. Cível 46.865-SP, sustentei a tese no sentido de que a norma do art. 72 da Lei 4.506/64, não contém definição de incidência tributária, constituindo-se, em verdade, numa imposição de penalidade. Ela é, pois, uma norma de Direito Tributário Penal, pelo que a sua aplicação está jungida ao princípio da tipicidade, "isto é, só se reputam materializados os requisitos que integram a definição legal da figura se a esta corresponder estrita e exatamente a situação de fato verificada. Qualquer exegese analógica ou extensiva do texto estaria proscrita" (Antônio Roberto Sampaio Dória, "Distribuição disfarçada de lucros", RDP 25/73).

Em síntese: a norma do art. 72 da Lei 4.506/64 (RIR de 1966, Dec. 58.400/66, art. 251; RIR de 1975, Dec. 76.186/75, art. 233), não contém definição de incidência tributária; ela se constitui, sim, numa imposição de penalidade, pelo que é norma de Direito Tributário Penal. Por isso, está jungida ao princípio da tipicidade, que não admite exegese analógica ou extensiva.

Sendo assim, não é possível, mediante interpretação analógica ou extensiva, pretender abarcar na hipótese descrita no art. 72, II, da Lei 4.506/64, a operação ocorrente no caso — subscrição de capital realizada mediante incorporação de imóvel por valor superior ao de mercado.

A jurisprudência parece ser pacífica, a esse respeito. Nos EAC 50.210-PR, relator o Sr. Min. Sebastião Reis, a E. 2.ª Seção decidiu:

"Tributário. Imposto de renda. Distribuição disfarçada de lucros. Substituição de capital mediante bens.

"Não há cogitar-se da distribuição disfarçada de lucros tipificada na letra "b" do art. 72 da Lei 4.506/64 (art. 251, "b", do RIR aprovado pelo Dec. 58.400/66), no caso de subscrição de capital realizada mediante incorporação de bens imóveis. Precedentes jurisprudenciais do alto Pretório e deste Tribunal. Rejeitaram-se os embargos" (DJU de 15.9.83).

Na REO 101.679-AM, relator o Sr. Min. Torreão Braz, outro não foi o entendimento da 6.ª Turma:

"Tributário. Imposto de renda.

"Não existe distribuição disfarçada de lucros na integralização de capital social mediante conferência de bem imóvel. Sentença confirmada" (DJU de 13.6.85).

No voto, que transcreve parecer da douta subprocuradoria-Geral da República, o Sr. Min. Torreão Braz menciona o decidido na Ap. cível 56.729, por S. Exa. relatada, bem assim o decidido nas Ap. cíveis 50.210-PR, relator o Sr. Min. Ferrante (DJU de 17.12.81) e 50.209-PR, relator o Sr. Min. Armando Rollemberg. Na REO 48.635-PR, relator o Sr. Min. José Dantas, decidiu a E. 4.ª Turma:

"Ementa — Imposto de Renda. Distribuição disfarçada de lucros (art. 251, "b", do RIR — Dec. 58.400/66).

"Inocorre a infração no caso de incorporação de bens ao capital, ainda que por preço superior ao do mercado, dado que a operação não se confunde com a de aquisição de bens nessas circunstâncias" (fls. 85).

A Corte Suprema não discrepa do entendimento. É conferir os RE 95.905-PR, relator o Sr. Min. Cordeiro Guerra, 75.150-SP, relator o Sr. Min. Bifac Pinto, 72.624-PR, relator o Sr. Min. Thompson Flores (RTJ 62/706).

Diante do exposto, confirmo a sentença.

Nego, em consequência, provimento à remessa oficial.

EXTRATO DA MINUTA — REO 104.577-DF — (5658489) — Rel.: Min. Carlos M. Velloso. Remet.: Juízo Federal da 4.ª Vara. Partes: Pró-Solo Mineração S/A e outro e União Federal. Adv.s.: Dra. Vera Lúcia Santana Araújo e outro.

Decisão: A Turma, por unanimidade, confirmou a sentença. 18.12.85, 6.ª Turma.

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Américo Luz e Eduardo Ribeiro. Ausente, justificadamente, o Sr. Min. Miguel Ferrante. Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Min. Carlos M. Velloso.

COMENTÁRIOS

A questão objeto do presente acórdão, a despeito de não constituir novidade, nem na doutrina, nem na jurisprudência, enseja considerações de interesse, das quais brevemente nos ocuparemos.

O instituto da distribuição disfarçada de lucros é um instrumento legal destinado a impedir a evasão de imposto de renda, entendida esta como a ação consciente e voluntária tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do referido tributo.¹

Tal figura encontrava-se prevista nos arts. 72 e 73 da Lei 4.506, de 30.11.64, cujos termos foram repetidos pelos Decs. 58.400, de 10.5.66 (arts. 251 a 253) e 76.186, de 2.9.75 (arts. 233 a 235). Estes dispositivos vigoraram até 31.12.78, quando foram expressamente revogados pelos arts. 60 a 62 do Dec.-lei 1.598, de 26.12.77, atualmente em vigor, mas já bastante alterado por legislação posterior.

Os citados diplomas legais contemplam situações nas quais observamos ações ou omissões unilaterais da sociedade, ou negócios jurídicos por ela celebrados com seus sócios ou terceiros, estranhos às suas atividades normais e que, em seu prejuízo, acarretam vantagem patrimonial àquelas pessoas. Apresentam-se essas situações como presunções (absolutas ou relativas) ou como ficções, postas pelo legislador.

O ilustre Mestre Antônio Roberto Sampaio Dória, em valioso trabalho sobre o tema, apontou os pressupostos genéricos exigidos pela lei para a configuração da distribuição disfarçada de lucros:² a) tipicidade; b) interpretação estrita; c) existência de lucros; e d) operação envolvendo uma pessoa jurídica e uma pessoa física. A nosso ver, todos podem ser resumidos no pressuposto da tipicidade, vez que estão compreendidos na perfeita adequação que deve existir entre os elementos da hipótese legal e os do caso concreto.

A hipótese legal em pauta, prevista no art. 72, II, da Lei 4.506/64, transcrito no julgado, consubstancia-se na aquisição, pela pessoa jurídica, de bem ou direito de acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros, bem como dos seus respectivos parentes ou dependentes, por valor notoriamente superior ao de mercado. Encerra, assim, um caso de presunção relativa, ou seja, "verdade legal transitória, baseada em verdade real provável, até prova em contrário".³ Parte o legislador, *in casu*, da idéia consistente na acentuada probabilidade dessa operação envolver uma distribuição disfarçada de lucros, com o conseqüente prejuízo à

pessoa jurídica. Sendo, porém, presunção *juris tantum*, sujeita-se à prova da inexistência de lucros.

O caso em tela, por sua vez, trata de integralização de capital social subscrito mediante a incorporação de bem imóvel por valor superior ao de mercado. O aresto bem apreendeu que referida situação não está compreendida na hipótese do art. 72, II, da Lei 4.506/64. Entretanto, permitimo-nos discordar de certos argumentos utilizados como motivação da r. decisão.

Primeiramente, afirma-se que a tipicidade exigida não se perfaz porque não se cuida de "aquisição". Por "aquisição", devemos entender "o ato jurídico em que se funda a transmissão da propriedade da coisa ou do direito, olhada em relação à pessoa que, por ela, se transforma em proprietário da coisa ou titular do direito".⁴

Destarte, não nos parece ser essa a razão pela qual a tipicidade não foi alcançada, porque evidente a ocorrência de um ato jurídico no qual se transmitiu a propriedade do bem. Efetivamente, temos uma aquisição, pela pessoa jurídica, de bem pertencente a sócio, por valor notoriamente superior ao de mercado. A distribuição disfarçada de lucros, contudo, não se implementa, pelo simples fato de inexistirem lucros a serem distribuídos.

A conferência de bens ao capital social não é ato de comércio, o que nos faz rejeitar, de plano, a idéia de lucro. Ensina Miranda Valverde que "o ato de comércio, ainda que dispensada, para efeitos tributários, a habitualidade, implica na existência de uma intermediação. O comerciante, mesmo não habitual, é intermediário na transação".⁵ Autores europeus afastam também a natureza comercial da conferência de bens por faltar-lhe o requisito de preço.⁶

O que realmente se verificou na conferência do bem imóvel para integralização do capital social subscrito foi a troca daquele por ações no valor correspondente. Inadmissível falar-se em lucro, ainda que seja atribuído àquele valor superior ao de mercado. Em suma, tal fato mostra-se irrelevante, já que não há renda a ser tributada.

Outra colocação da qual divergimos, apresentada desde a ementa do julgado, é a de que a norma do art. 72 da Lei 4.506/64 é "norma de Direito Tributário Penal, pelo que sua aplicação está jungida ao princípio da tipicidade", não admitindo-se exegese analógica ou extensiva.

Parece-nos redundante tal afirmação. Esclareça-se, inicialmente, que Direito Tributário Penal, ou Direito Penal Tributário, é "o conjunto de normas jurídicas que regulam tudo aquilo que diz respeito à infração tributária não delitual e à sua correspondente pena".⁷ Não se confunde com a antinômica, porém defendida por alguns, "tributação penal", que consistiria na eleição de fatos ilícitos, transformados em lícitos para efeitos tributários.⁸

Necessário lembrar-se que a tipicidade é peculiar não ao Direito Tributário Penal, mas ao próprio Direito Tributário. Assim o é por força do princípio constitucional da estrita legalidade tributária (arts. 153, §§ 2.º e 29, e 19, I), do qual a tipicidade é a principal decorrência. Outra consequência do mesmo princípio é a mencionada vedação de interpretação analógica ou extensiva para a exigência de tributo, a qual o CTN resolveu consignar expressamente (art. 108, § 1.º) e que conduz à conclusão de que o rol das hipóteses legais é taxativo (*numerus clausus*). Portanto, a tipicidade é característica intrínseca do Direito Tributário, não apenas das normas tributárias de cunho sancionatório.

Em última análise, o entendimento abraçado pelo Tribunal homenageia o princípio constitucional da estrita legalidade tributária, apesar de não mencioná-lo. Bastaria, desse modo, fulcrar-se a decisão na desconformidade da pretensão fiscal com a Constituição.

1. Dória, Antonio Roberto Sampaio, *Elisão e Evasão Fiscal*, 2.ª ed., São Paulo, Bushatsky, 1977, pp. 37 e 38.
2. Dória, Antônio Roberto Sampaio, "Distribuição disfarçada de lucros", in *RDP* 25/75.
3. *Idem*, p. 70.
4. Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, v. I/143, 1961.
5. Miranda Valverde, Trajano de, *Sociedades por Ações*, v. I/108, 2.ª ed., 1953.
6. Escarra, Jean, *Cours de Droit Commercial*, 1952, p. 316; Vivante, *Trattato di Diritto Commerciale*, v. II/30; entre outros.
7. Villegas, Hector, *Direito Penal Tributário*, 1974, p. 191.
8. Martins, Ives G. da Silva, "Distribuição disfarçada de lucros", in *Primeiro Ciclo de Conferências sobre Temas Tributários*, 1979, p. 99.

CRÉDITO PRÊMIO DE IPI E IMPOSTO SOBRE A RENDA

CLAUDIA J. ALMEIDA PRADO

Mestranda em Direito pela Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo

EMENTA: Imposto de renda. Incentivo fiscal. Exportação. Crédito de IPI incidente sobre operações no mercado interno, CTN, art. 43, Dec.-lei 491, de 5.3.69, Dec. 64.833, de 17.7.69, RIR, Dec. 58.400/66, arts. 153, 154, 156, 157, 161, 243 e 245. Incentivos atribuídos em forma de crédito tributário sobre as vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente. Dec.-lei 491/69, art. 1.º Esses créditos, na forma do § 1.º, do art. 1.º, do Dec.-lei 491/69, são deduzidos do valor do IPI incidente nas operações no mercado interno. Dec.-lei 491/69, art. 1.º, § 1.º. Se o IPI pago inclui-se nos custos (RIR, Dec. 58.400/66, art. 161, "d"), força é concluir que o crédito deduzido do valor do IPI pago pela empresa constitui devolução de custo. Por isso, integra a receita bruta operacional (RIR, Dec. 58.400/66, art. 157, "c"), assim sujeito ao imposto de renda. Recurso desprovido.

TFR — Ap. 37.514 — CE — 4.ª T. — j. 12.5.82 — rel.: Min. Carlos Mário Velloso — v. u.

ACÓRDÃO — Vistos e relatados os autos, em que são partes as acima indicadas, decide a 4.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e notas taquigráficas anexas, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Custas, como de lei. Brasília, 12 de maio de 1982 — ARMANDO ROLLEMBERG, presidente — CARLOS MÁRIO VELLOSO, relator.

RELATÓRIO — O Min. Carlos Mário Velloso: Caju do Brasil S/A — Agro-Indústria, com sede em Fortaleza — CE, propôs ação declaratória contra a União Federal, alegando, em síntese: como exportadora de produtos industrializados para o exterior, recebeu, como estímulo fiscal do Ministério da Fazenda, de acordo com o art. 1.º, do Dec.-lei 491/69, regulamentado pelo Dec. 64.833/69, a importância de Cr\$ 601.674,47,

que deixou de incluir como lucro tributável nas declarações de imposto de renda do exercício de 1972, ano-base de 1971. Entendeu o Fisco no entanto que tais estímulos integram a receita bruta operacional das empresas exportadoras, sofrendo, assim a incidência do imposto de renda. Sustentando a ilegalidade dessa pretensão, requereu fosse declarado, por sentença, não estar obrigada a esse recolhimento.

Contestou a Fazenda Nacional (fls.), alegando, preliminarmente, a impropriedade da ação escolhida para o deslinde do assunto ventilado nos autos. No mérito, disse não proceder a dúvida da autora, frente à clareza das leis e regulamentos regedores da espécie, eis que o caso ajuizado não se enquadra na exceção deixada às pessoas físicas (art. 36, b, do RIR), ficando englobado na regra geral e dando margem à incidência do imposto de renda. Requereu fosse declarada a legalidade do imposto de renda sobre os incentivos recebidos pela autora ou a extinção do processo.

Sobreveio, ao cabo, a sentença (fls.), que julgou improcedente a ação, entendendo que a autora está obrigada a pagar o imposto sobre a renda, em face do disposto nos arts. 1.º, §§ 2.º e 7.º, do Dec.-lei 491/69, cc. o Dec. 64.833/69 e Dec.-lei 1.158/71. Condenou a autora ao pagamento das custas e honorários advocatícios de 10% sobre o valor da causa.

Argumentou:

1. **Inviável atribuir-se, ao crédito-estímulo** instituído pelo Dec.-lei 491, de 5.3.69, o caráter de doação. Esta, segundo a definição legal, é "o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere de seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita" art. 1.165, do CC.

2. O art. 1.º, do Dec.-lei 491/69, com o propósito de incentivar a exportação de manufaturados, disse que as empresas gozarão, nas suas vendas para o exterior, em ressarcimento de tributos pagos internamente, de crédito correspondente ao valor do Imposto Sobre Produtos Industrializados incidente no mercado interno.

Poder-se-ia pensar que o Fisco doou o crédito relativo ao IPI que seria devido. Contudo, o mesmo Dec.-lei 491/69, ainda no art. 1.º, § 2.º, esclarece que, feita a dedução e, existindo excedente, este será empregado no pagamento de outros impostos federais ou aproveitado, na forma prevista no art. 3.º do Dec. 64.833, de 17.7.69.

Acaso a União Federal quisesse excluir o imposto de renda, quando se referiu a "outros tributos federais", tê-lo-ia dito expressamente.

O regulamento instituiu a "Nota de Crédito Fiscal de Exportação" para ser utilizado no pagamento daqueles tributos. No art. 11, de modo a insistir no pagamento do imposto de renda, aduz que as empresas podem "imputar ao custo, para fins de imposto sobre a renda, os gastos no exterior que efetuarem com a promoção e propaganda de seus produtos"...

O legislador, deliberadamente, não esqueceu o imposto de renda.

"É permitido às empresas exportadoras, inclusive às entidades mencionadas no art. 8.º, in fine, imputar ao custo, para fins do imposto sobre a renda, os gastos no exterior que efetuarem com a promoção e propaganda de seus produtos, com a participação em feiras, exposições e certames semelhantes, com a manutenção de filiais de escritórios e de depósitos ou congêneres, na forma, limites e condições determinadas pelo Ministro da Fazenda". Art. 11, do Dec.-lei 64.833, de 17.7.69.

3. Pelo que se viu, a Ré não transferiu de seu patrimônio bens ou vantagens, por liberalidade, para o do Autor. Concedeu-lhe um incentivo que não deixa de integrar a sua receita bruta operacional.

4. O conceito de renda formou-se paulatinamente. Em alemão, significa algo que vem de fora. Em economia, quer dizer alguma coisa que procedendo de fora entre na economia própria (A. A. Contreiras de Carvalho, *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*, p. 309).

O crédito-estímulo provém de fora e entra na economia da empresa. Constitui renda, economicamente.

De acordo com o CTN, art. 43, I, "renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos".

Se o imposto de renda tem como fato gerador a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica", por força, tem-se de concluir que aquele crédito resultante do IPI não pago, transforma-se em disponibilidade econômica, em renda.

5. Custos são as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria (Lei 4.506, art. 46), tais