

LUÍS EDUARDO SCHOUBERI

DISTRIBUIÇÃO
DISFARÇADA DE
LUCROS



mfo

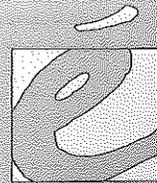
DIALÉTICA

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Luis Eduardo Schoueri

DIA

341.396217
S399d



ISBN 85-86208-03-5



9788586208034

II.4.2 Distribuição Disfarçada de Lucros e Abuso de Formas Jurídicas

Não obstante tenhamos concluído pela inviabilidade da adoção da teoria do abuso de formas jurídicas no sistema tributário nacional, à luz da vedação expressa do uso da analogia em matéria tributária gravosa, parece-nos importante examinar se a distribuição disfarçada de lucros pode ser considerada um caso de abuso de formas. A resposta positiva não implicará sua inconstitucionalidade, uma vez que o legislador pátrio, em vez de adotar norma ampla como o § 42 AO da Alemanha, elencou uma série de *numerus clausus*, afastando a problemática sobre a analogia, acima discutida.

Da reprodução dos excertos acima, fica claro não se poder falar em abuso de formas jurídicas quando o ato jurídico questionado ocorrer efetivamente e sua escolha não se dever exclusivamente por razões de ordem fiscal.

Efetivamente, caracteriza o abuso de formas jurídicas a cumulação de três requisitos: (a) a ocorrência de uma operação não habitual, não usual para os casos em que se pretendem atingir os resultados finalmente alcançados; (b) uma finalidade de ordem tributária que permite explicar a razão da escolha; e (c) uma economia tributária.

Assim, a teoria do abuso de formas jurídicas encontra seu limite nos casos em que, embora houvesse uma economia tributária decorrente de uma operação não usual, esta não tivesse por única fundamentação razões de ordem fiscal. Neste sentido, por exemplo, nos diversos casos de distribuição disfarçada de lucros, temos, além dos aspectos fiscais envolvidos, outros de ordem societária e comercial que podem servir de fundamento para a operação, tais como o desejo do sócio controlador de retirar lucros da sociedade em prejuízo dos minoritários.

Semelhante conclusão foi a de Fröhlich, para quem a teoria do abuso de formas jurídicas pode ser afastada, quando se pesquisa a natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros, em virtude do elemento subjetivo inerente àquela teoria. Lembra o autor que a hipótese normativa do abuso de formas jurídicas exige, como elemento subjetivo, a intenção de se desviar da incidência tributária (*Steuerumgehungsabsicht*), enquanto em todos os casos em que a jurisprudência alemã reconheceu a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros, os tribunais não examinaram se houve, ou não,

a intenção de se afastar a ocorrência do imposto³⁷⁰. A idêntica conclusão chegou Flauger³⁷¹.

Diante de tal fato, tornou-se necessário à doutrina desenvolver outra teoria, que dispensasse a finalidade tributária do ato, para que se tornasse indedutível a despesa ou computado o ganho não contabilizado, decorrentes de ato que produzisse conseqüências fiscais diversas daquelas esperadas pelo legislador fiscal.

II.5 Ato Anormal de Gestão como Natureza Jurídica da Distribuição Disfarçada de Lucros

A teoria do ato anormal de gestão questiona o dilema que decorre do fato de que, em princípio, não cabe ao fisco julgar a qualidade ou os resultados da gestão financeira ou comercial de uma empresa: é provável, que se a empresa tivesse sido melhor administrada, seu resultado seria mais positivo e, portanto, maior seria a arrecadação dali proveniente. Se este raciocínio é suficiente para justificar a atuação do sócio/acionista que, por participar dos lucros da empresa, pode questionar os atos praticados por seus dirigentes, o mesmo não se dá no caso do fisco. Embora também este tenha interesse no bom desempenho da empresa, não está ele titulado a questionar os atos de sua direção.

De tal postulado, entretanto, não se pode extrair a conclusão de que todo e qualquer ato praticado pelos dirigentes de uma empresa está livre do crivo fiscal. Daí ter surgido, na França, a teoria do ato anormal de gestão, que se fundamenta na idéia de que a atividade dos administradores de sociedades deve ser ditada pelo interesse destas, não por seu interesse pessoal.

Assim, em virtude da teoria do ato anormal de gestão, não se admite sejam consideradas, na determinação do lucro tributável da empresa, as despesas que, por princípio, não têm qualquer ligação com o interesse da empresa, ou cujo valor se revele exagerado. Entre as primeiras, estariam, por exemplo, liberalidades concedidas a um parente, a um amigo ou a outra sociedade com a qual o administrador tenha laços pessoais, ou, ainda, se o administrador concorda com a concessão de caução em operação estranha ao interesse social. Exemplo das últimas seriam os excessos de remuneração de dirigentes³⁷².

370 Op. cit. (nota 1), PP. 40-41.

371 Cf. Flauger, Elfriede. *Verdeckte Gewinnausschüttung und das Problem ihrer Erfassbarkeit*. (Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Ciências Econômicas e Sociais de Colômbia, 1958), pp. 8-9.

372 Cf. Cozian, Maurice. op. cit. (nota 56), pp. 206-207.

Quando o fisco entende que uma despesa não se coaduna com o interesse da sociedade, rejeitando a dedução por aplicação da teoria do ato anormal de gestão, duas conseqüências se aplicam: (i) a sociedade deverá pagar um imposto sobre as sociedades suplementar; e (ii) o beneficiário do ato anormal de gestão será tributado sobre o valor que ele recebeu em excesso³⁷³.

A possibilidade de o fisco, *a posteriori*, vir questionar valores pagos pela sociedade, configurando uma “inquirição fiscal do fisco dentro da gestão empresarial”, encontra seu limite em outra teoria, desenvolvida concomitantemente com a do ato anormal de gestão: a da não interferência do fisco na gestão das empresas privadas. Assim, o juiz via-se diante de dois princípios antagônicos: o contribuinte não poderia atuar sem limites e o fisco deveria ser moderado, sob pena de degenerar sua atuação em abuso de poder³⁷⁴.

Por outro lado, a teoria do ato anormal de gestão apresenta um espectro muito mais amplo que as do abuso do direito ou de formas jurídicas: enquanto estas exigem a prática de um negócio jurídico, cuja ocorrência deve ser comprovada pelo Fisco para daí extrair o abuso, a primeira trata de um ato de gestão que, embora possa compreender um ato jurídico formal, não se limita a este, estendendo-se o conceito de ato de gestão até a todos os atos jurídicos, que se tornam relevantes, do ponto de vista do imposto de renda, quando se traduzem em um lançamento contábil incidente sobre os resultados da empresa³⁷⁵. Obviamente, o ato de gestão somente será questionado pelo fisco quando implicar um acréscimo nas despesas do contribuinte, ou uma diminuição em suas receitas (por exemplo, por a empresa deixar de cobrar um valor que lhe seria devido).

Relevante, entretanto, é que se configure a anormalidade do ato de gestão. Ocorre que a “anormalidade” do ato, que é apontada pela jurisprudência como requisito para questionar-se a dedutibilidade de determinada despesa, ou para exigir o cômputo de receita não auferida, não possui, ela mesma, uma conceituação suficientemente precisa para que se conheçam de antemão seus contornos.

Blaevoet, em monografia versando sobre “o normal e o anormal no direito”³⁷⁶, apresenta três características da anormalidade ju-

373 Cf. Cozian, Maurice. op. cit. (nota 56), p. 322.

374 Cf. Masson, op. cit. (nota 360), p. 294.

375 Cf. Masson, op. cit. (nota 360), pp. 296-302.

376 Apud Masson, op. cit. (nota 360), p. 309.

rídica: (i) a ilicitude; (ii) a inobservância das regras da prudência, da honestidade ou da razoabilidade; e (iii) a imprevisibilidade.

Se confrontarmos os requisitos acima com as hipóteses geralmente questionadas pelas autoridades fiscais, concluiremos que a jurisprudência francesa não se valeu do conceito jurídico de anormalidade, para caracterizar a ocorrência de um ato anormal de gestão.

Efetivamente, já no primeiro requisito, constata-se que não é necessária, no pagamento de despesas consideradas indedutíveis, a prática de qualquer ilícito fiscal, não se confundindo com a fraude. Embora as perdas decorrentes da prática de um ato ilícito sejam, de regra, indedutíveis, do ponto de vista fiscal, diversos são os casos em que se aponta a indedutibilidade independentemente da ilicitude.

Tampouco a questão da responsabilidade é considerada pela jurisprudência francesa para a caracterização do ato anormal de gestão, já que se admite a dedutibilidade, por exemplo, de despesas decorrentes de faltas pessoais dos dirigentes³⁷⁷. Não se considerará necessariamente indedutível uma indenização por responsabilidade civil da empresa, quando esta (ou seus administradores) agiu com imprudência, negligência ou imperícia.

Finalmente, não se pode considerar a imprevisibilidade como caracterizadora do ato anormal de gestão: se assim o fosse, todo ato do contribuinte “extra-legal” (não previsto pelo legislador, positiva ou negativamente), seria um ato anormal de gestão.

Por tais razões, sustenta Masson que o conceito de anormalidade não deve ser buscado na teoria jurídica tradicional, mas a partir de critérios econômicos: não basta apenas tratar-se de ato justo e equitativo; importa ser, ainda, lucrativo para a empresa³⁷⁸.

Neste sentido, o fisco questionará a anormalidade a partir de critérios matemáticos, investigando o montante da despesa, a partir da comparação com terceiros ou pela relação custo/benefício (anormalidade objetiva), ou adotará critérios teleológicos, requalificando o ato como um todo, seja por encontrar, na prática do ato, o atendimento a um interesse estranho à empresa, seja por inexistir contrapartida econômica para a empresa (anormalidade subjetiva, qualitativa).

Este conceito muito se aproxima do que apresentamos, na primeira parte deste estudo, quando nos referimos à distribuição

377 Cf. Masson, op. cit. (nota 360), p. 314.

378 Cf. op. cit. (nota 360), pp. 316 a 334).

disfarçada de lucros. Naquela oportunidade, dissemos que um requisito comum a todas as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros é que o ato não tenha sido praticado no interesse da pessoa jurídica³⁷⁹.

Para que, entretanto, possamos afirmar que a distribuição disfarçada de lucros configura prática de ato anormal de gestão e daí sua natureza jurídica, necessária se faz a demonstração de que nossa legislação recepcionou a teoria do ato anormal de gestão.

No artigo 242 do RIR/94, encontramos a definição de despesas operacionais, ali encontrando aquelas *necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*.

O conceito é explicitado nos dois parágrafos que lhe seguem, que determinam:

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa

No primeiro parágrafo acima transcrito, a par da previsão expressa da dedutibilidade de despesas meramente incorridas, encontramos que somente são operacionais as despesas *necessárias* para a realização das operações *exigidas* pela atividade da empresa, de onde se extrai que as despesas que não se relacionarem com a própria empresa não se podem considerar necessárias³⁸⁰. Presente, pois, a normalidade subjetiva como condição de dedutibilidade de despesa. Ao mesmo tempo, não se podem considerar necessárias as despesas cujo valor exceda ao razoável, à vista da lucratividade esperada (normalidade objetiva).

Ademais, o conceito de "normalidade" ou "usualidade" também se apresenta no § 2º do artigo 242 do RIR/94, desta vez permitindo uma comparação com terceiros, complementando, pois, o quadro da normalidade objetiva, acima descrita. Neste sentido, Bulhões Pedreira esclarece que o critério da normalidade *não se baseia na experiência da própria empresa mas do tipo de atividades que ela exerce, podendo uma despesa ser normal ou usual para determinada*

379 Cf. *supra*, subitem I.2.2.3.

380 Cf. Nepomuceno Filho, Fernando. *Imposto de Renda - Enfoque do Lucro Tributável*. São Paulo: Soc. Edit. Ipanema, 1972. p. 43.

*empresa ainda que sua ocorrência seja excepcional ou esporádica no curso dos seus negócios*³⁸¹.

Concluímos, portanto, que a teoria do ato anormal de gestão foi recepcionada em nosso ordenamento do imposto de renda, positivada no artigo 242 do RIR/94.

A confirmação de que é de ato anormal de gestão, a natureza da distribuição disfarçada de lucros, impõe que se retomem as hipóteses elencadas no artigo 432 do RIR/94, confrontando-as com a teoria do ato anormal de gestão.

Partindo da primeira hipótese elencada pelo legislador (alienação de bem por valor notoriamente inferior ao de mercado), já encontramos o desafio que consiste em conciliar conclusão acerca da natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros, com a afirmação de Sampaio Dória de que porque a distribuição disfarçada de lucros pressupõe a existência de lucros, certas das hipóteses descritas pelo legislador configurariam presunções relativas, já que autorizariam a demonstração da inexistência de lucros³⁸². Entre tais hipóteses estaria, exatamente, a ora em exame.

Argumenta Sampaio Dória que ainda que a alienação de bem por valor notoriamente inferior ao de mercado implique a probabilidade de constituir lucro potencial a diferença entre o preço de alienação e o valor de mercado do bem, inexistirá lucro e, portanto, inexistirá distribuição disfarçada de lucros, por exemplo, *se possuir a sociedade prejuízos acumulados, de tal sorte que, embora fosse o bem alienado por seu valor de mercado, o lucro emergente da operação seria abatido, para efeitos fiscais, das perdas verificadas, tornando-se, destarte, irrelevante*³⁸³.

Pela teoria do ato anormal de gestão, a conclusão a que chegamos não coincide com a de Sampaio Dória. Mais do que a mera probabilidade de constituir lucro potencial, a alienação de bens ou direitos por valor inferior ao de mercado se permite à tributação porque o acréscimo patrimonial do contribuinte, decorrente da valorização de seu bem (se o custo de aquisição foi menor que o valor de mercado) efetivamente nasceu durante o período em que o possuiu, revelando sua alienação, simplesmente, o momento de sua realização. É este ganho de capital efetivo (não simplesmente potencial)

381 Cf. Bulhões Pedreira, José Luiz. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 621.

382 Cf. Sampaio Dória, op. cit. (nota 92), p. 41.

383 Cf. Sampaio Dória, op. cit. (nota 92), p. 30.

que é tributado pelo imposto de renda. O ato anormal de gestão surge quando o contribuinte aliena bem por valor inferior a seu valor e daqui decorre a indedutibilidade da perda sofrida.

O fato de o contribuinte, eventualmente, possuir prejuízos em nada pode prejudicar a conclusão acima, posto que de todo modo terá ocorrido o acréscimo patrimonial durante o período em que o contribuinte manteve o bem, sujeito à tributação quando de sua realização. A alienação do bem em condições de favorecimento implicará, sempre, um ato anormal na gestão da empresa. Esta circunstância não pode ser considerada irrelevante, hoje, tendo em vista que a legislação tributária permite, ainda que com certas limitações, a compensação do prejuízo fiscal de um exercício com os lucros que vierem a ser auferidos em períodos subsequentes.

De toda valia revela-se, destarte, a teoria do ato anormal de gestão, para configurar a primeira das sete hipóteses elencadas pelo legislador entre as de distribuição disfarçada de lucros.

Voltando-nos à segunda hipótese (aquisição de bem por valor notoriamente superior ao de mercado), devemos novamente enfrentar a argumentação de Sampaio Dória de que também se trataria de presunção, posto admitir prova em contrário.

Já demonstramos acima que não é correto falar-se em distribuição disfarçada de lucros como presunção. Para que possamos, agora, afastar qualquer dúvida acerca de que se trata de ato anormal de gestão, dois caminhos nos restam: (i) discordar de Sampaio Dória, sustentando ser possível uma distribuição disfarçada de lucros quando estes não existem; ou (ii) demonstrar que os atos anormais de gestão, por sua natureza, não contrariam a necessidade de existência de lucros para a ocorrência da tributação.

Que não pode haver tributação da renda onde inexistente ganho é evidente, à luz do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Assiste razão, assim, a Sampaio Dória, quando sustenta que embora a distribuição disfarçada de lucros seja, de regra, configurada na hipótese de aquisição de bem por valor superior ao de mercado, esta só é possível quando se faz com disponibilidades livres da empresa (resultados), quando se verifica, realmente, distribuição de lucros, e não mercê do emprego de recursos financeiros societários, classificáveis como capital, ou do pagamento do preço com entrega de ações de emissão da empresa (conferência de bens ao capital)³⁸⁴.

384 Cf. Sampaio Dória, op. cit. (nota 92), p. 30.

Ao mesmo resultado chegou, também, na Alemanha, Meilicke, para quem a restituição de capital, como o retorno de empréstimos, não se sujeita ao imposto de renda e, por isso, configurar tal hipótese como distribuição disfarçada de lucros implicaria tributação inadmissível³⁸⁵.

Se confirmamos, no caso citado por Sampaio Dória, que efetivamente não se poderia configurar uma distribuição disfarçada de lucros, quando a aquisição de bem por valor superior ao de mercado afetasse o capital da sociedade e não seu resultado, cumpre ver, agora, se o emprego da teoria do ato anormal de gestão também levaria à mesma conclusão, afastando a tributação. Se a distribuição disfarçada de lucros se compreende na teoria dos atos anormais de gestão, importará que se demonstre que entre os atos anormais de gestão somente se incluem aqueles que afetam o resultado da empresa.

Os atos anormais de gestão, já esclarecemos, foram recepcionados por meio do artigo 242 do RIR/94, que trata do conceito de despesa operacional, dedutível, afetando, daí, o resultado da empresa.

Quanto aos pagamentos efetuados à conta do capital da empresa, são eles feitos no interesse dos sócios e não se compreendem como usuais, dado o princípio da continuidade da empresa, princípio de contabilidade geralmente aceito que, como tal, foi expressamente recepcionado em nossa legislação societária (art. 177 da Lei nº 6.404/76). Não são, entretanto, atos anormais de gestão, visto que fogem à gestão da empresa. Assim, não é pertinente falar em ato anormal de gestão quando se tratar de ato que, por afetar a estrutura de capital da empresa, não se relaciona com sua administração (gestão) mas com sua formação.

Assim, chegamos ao mesmo resultado de Sampaio Dória, sem nos valeremos da teoria das presunções legais (posto a termos afastado) mas da relativa aos atos anormais de gestão, que bem explica somente configurar-se a distribuição disfarçada de lucros quando a aquisição de bem por valor notoriamente superior ao de mercado se der à conta de resultados (e, portanto, configurar ato anormal de gestão).

Por oportuno, devemos acrescentar que, hoje, sendo a distribuição de lucros da pessoa jurídica a seus sócios isenta do imposto de renda, a aquisição de um bem por valor superior ao de mercado não configurará hipótese de distribuição disfarçada de lucros se feita

385 Cf. Meilicke, Hans. Verdeckte Gewinnausschüttung ohne Ausschüttung bei Rückgewährpflicht. *Betriebsberater*, pp. 1231-34 1990. p. 1233.

contra a conta de lucros acumulados. Com efeito, esta conta, na sistemática atual de integração entre pessoa jurídica e seus sócios, já se considera, do ponto de vista do imposto de renda, passível de distribuição sem ônus tributário e, neste sentido, não há qualquer óbice de natureza tributária a impedir o pleno acesso dos sócios a ela. A distribuição disfarçada de lucros somente ocorrerá, destarte, quando a prática do ato afetar o resultado do exercício. Mais uma vez, confirma-se a natureza de ato anormal de gestão, cuja prática apenas afeta o resultado do exercício.

A terceira hipótese contemplada pelo legislador (perda de sinal, depósito em garantia ou semelhante) também se adapta aos contornos do ato anormal de gestão, posto que complementada - como as demais hipóteses de distribuição disfarçada de lucros - pela condição geral a que se refere o § 3º do artigo 242 do RIR/94, que trata, exatamente, da normalidade subjetiva (negócio no interesse da pessoa jurídica) e da objetiva (condições estritamente comutativas ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros).

A quarta hipótese (transferência de direito de preferência à subscrição de valores mobiliários) muito se aproxima da primeira e por isso a ela se aplicam as conclusões já apresentadas, que confirmam a ocorrência de ato anormal de gestão.

Quanto ao mútuo, já se mostrou que, hoje, se trata de hipótese que não provoca conseqüências tributárias, seja para a pessoa jurídica, seja para a pessoa ligada, ainda que existentes reservas de lucros ou lucros acumulados (desde que, obviamente, sejam eles apurados a partir de 1996). Interesse pode provocar, entretanto, a falta de cobrança de juros, quando, novamente com o emprego da teoria do ato anormal de gestão, não poderemos aceitar por normal o fato de a pessoa jurídica pagar juros a terceiros e, ao mesmo tempo, emprestar dinheiro a pessoa ligada sem repassar ao menos o montante que lhe foi exigido.

Tratando-se de aluguéis, "royalties" e assistência técnica, o pagamento de montante que excede notoriamente ao valor de mercado em muito se assemelha à segunda hipótese (aquisição de bem por valor notoriamente superior ao de mercado). Se neste caso já se mostrou tratar-se de ato anormal de gestão, o mesmo raciocínio vale para a sexta hipótese do artigo 432 do RIR/94.

Finalmente, a sétima hipótese (qualquer outro negócio em condições de favorecimento) traz em seu bojo a normalidade objetiva (*condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que pre-*

valeçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros). Trata-se, destarte, de ato anormal de gestão, o negócio em condições de favorecimento.

Lícito se revela, destarte, concluir que se trata de ato anormal de gestão, a natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros.

Dentre os atos anormais de gestão, entretanto, destacam-se os que se referem a distribuição disfarçada de lucros, porque aqui, encontramos, sempre, a par da ocorrência de um ato anormal de gestão, um favorecimento a uma pessoa ligada. Em outras palavras, entende-se ser a distribuição disfarçada de lucros um ato anormal de gestão em benefício de pessoa ligada.

O resultado a que chegamos acima nos força a retornar à conclusão da primeira parte de nosso estudo³⁸⁶, quando nos manifestávamos acerca da definição enumerativa, escolhida pelo legislador, para a distribuição disfarçada de lucros. Fosse o instituto de caráter penal, então necessária seria a conclusão de sua taxatividade. Em matéria tributária, também, temos o princípio da legalidade. Aqui, entretanto, em virtude da existência do artigo 242 do RIR/94, que acolhe integralmente os atos anormais de gestão, podemos entender que outros atos em benefício de pessoa ligada, ainda que não enumerados no artigo 432 do RIR/94, também poderão configurar distribuição disfarçada de lucros³⁸⁷. Este dispositivo serve, destarte, apenas para exemplificar casos que já se compreenderiam na hipótese geral de ato anormal de gestão, sendo, neste sentido, de grande utilidade para impedir que o aplicador da lei, seguindo o exemplo que se encontrou nos Estados Unidos em casos como *Anaheim*³⁸⁸, venha a afastar a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros em negócios que não se compreendam na gestão normal da empresa e de que decorra o favorecimento da pessoa ligada.

Concluimos, destarte, que a teoria do ato anormal de gestão se presta para caracterizar a natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros, servindo de parâmetro confiável para sua configuração. O elenco do artigo 432 do RIR/94 é apenas enumerativo, não se afastando, pela teoria do ato anormal de gestão, a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros em outras hipóteses.

386 Cf. *supra*, item I.3.

387 O que explica o fato de que, no item I.2.2.1.8 deste estudo, concluíamos pela continuidade das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros não mais elencada no RIR/94.

388 Cf. *supra*, subitens I.1.4 e I.2.2.1.7.

Ressalte-se, outrossim, que no concernente à tributação da pessoa ligada, inexistente dispositivo legal tão amplo quanto o artigo 242 do RIR/94. Assim, a tributação da pessoa ligada somente se pode dar quando houver previsão expressa em lei, o que, no caso da distribuição disfarçada de lucros, apenas se encontra no artigo 437 do RIR/94, que se vincula exclusivamente ao artigo 432 do mesmo diploma. Assim, caso o artigo 437 do RIR/94 implique a existência de tributação para a pessoa ligada (lucros auferidos antes de 1996), não se estenderá ele a casos não previstos no artigo 432 do RIR/94, ainda que, configurando distribuição disfarçada de lucros e, portanto, ato anormal de gestão, impliquem a indedutibilidade, na pessoa jurídica, à luz do artigo 242 do RIR/94.

II.6 Conclusão da 2ª Parte

1. Numa perspectiva histórica, a ficção não vinha ligada à mentira, configurando mera equiparação.

1.1 No campo do direito romano, encontramos a ficção como instrumento de que se valia o direito para permitir que novos fatos sociais se adaptassem a normas pré-existentes.

1.2 A idéia de ficção enquanto mentira exigiria assumir a existência de uma “verdade”, contra a qual se colocaria a norma que emprega a ficção. Tal “verdade” seriam as normas do direito natural. Para quem defenda ser o sistema jurídico exclusivamente abstrato, não há como se falar em “mentira”, se uma norma emprega um conceito de modo diverso do de outra.

1.3 Tampouco dentro do próprio sistema jurídico abstrato, é próprio falar em “mentira”, no caso de ficção.

1.4 Daí porque adotamos o entendimento de que ficção jurídica é uma norma, através da qual o legislador determina que se aplique, a dada hipótese de incidência (“hipótese ficta”), determinadas sanções previamente definidas para outra situação (base da ficção). A ficção configura, assim, mera remissão legal.

1.5 Não se confunde a ficção com a analogia, seja do ponto de vista material, seja formal.

2. Presunções se distinguem entre as simples, que decorrem do raciocínio do aplicador da lei, e as legais; estas, entre relativas e absolutas.

2.1 As presunções se incluem no campo da teoria das provas.

2.2 Ficção e presunção absoluta não se confundem.

3. Em matéria tributária, não é válido o emprego da mera presunção simples para se concluir a respeito da ocorrência de um fato gerador.

3.1 Presunções relativas se prestam em matéria tributária.

3.2 Já as presunções absolutas são condenadas, quando impedem a prova da ocorrência do fato gerador do tributo. É do princípio da ampla defesa que se extrai tal conclusão, reforçado, em matéria tributária, pelo princípio da capacidade contributiva.

3.3 No sentido acima apresentado, é possível o emprego da ficção em matéria tributária.

3.4 Não é de presunção, a natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros, já que a ela lhe falta o caráter de norma processual, adjetiva. Ao contrário, a aplicação de seus preceitos é mandatória, na presença de seus pré-requisitos.

3.5 O conceito de ficção jurídica também é imprestável à distribuição disfarçada de lucros, tal como desenhada pelo legislador pátrio, posto que, aqui, as sanções para o instituto são previstas pelo próprio legislador, que não exige a busca de uma base de ficção para daí se localizarem as sanções para a hipótese ficta.

4. Vários autores defendem ser de natureza penal a distribuição disfarçada de lucros, visto punir a prática de ilícito por meio de atos contrários ao direito do fisco, ou, mesmo, fraude.

4.1 A tal argumento se soma a questão de que as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros não configuram, para a pessoa jurídica, acréscimos patrimoniais.

4.2 Em nosso entender, o que se tributa, na pessoa jurídica, é seu acréscimo patrimonial, resultado do somatório das receitas tributáveis e despesas dedutíveis. Esta renda é que não se reduz por despesas ditas “inedutíveis”, posto que não relacionadas à obtenção do rendimento tributável.

4.3 Ademais, fosse a distribuição disfarçada de lucros um ilícito, então estaria ela definida como tal e sua prática implicaria ato nulo.

5. A idéia do abuso do direito já existia na antiguidade, entendendo-se que só não é responsável pelo dano que possa vir a causar a outrem aquele que, ao exercer seu direito, age com prudência e atenção. Na Idade Média também se encontram antecedentes do que se chama “abuso do direito”, na teoria dos atos emulativos, própria do campo dos direitos de vizinhança, exigindo, para sua aplicação, a intenção dolosa como motor exclusivo para a prática do ato.