

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Alpheu Júlio

Em nosso direito positivo o imposto de renda surgiu no ano de 1922, graças à lei nº 4.625, de 31 de dezembro, a qual lhe consagrou o artigo 3º. Todavia, a Constituição de 1891, então vigente, não o incluíra na discriminação das receitas, de sorte que, então, o tributo emergia da competência concorrente e cumulativa reservada pelo Magno Diploma.

De início tímido, evoluiu porém, sendo objeto de novas leis, como as de nºs. 4.738, de 1.923 e 4.894, de 1.924, das quais resultou o regulamento SOUSA REIS, decretado em 1926.

Ganhou, por fim, foros constitucionais no Diploma de 16 de julho de 1934, que assim dispunha:

“Art. 6º — Compete também, privativamente, à União:

I — decretar impostos:

.....

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis.”

A Constituição de 1934 trouxe em seu bojo profundas modificações de ordem social, início da nova era que haveria de romper com nossa tradição econômica agro-pastoril e fecundar no desenvolvimentismo industrial, que ainda hoje vivemos.

Com isto, a problemática tributária ganhou novas matizes, crescendo de importância à medida em que o país alterava sua estrutura econômica. Os tributos, aliás, se revelaram úteis instrumentos no direcionamento e propulsão da nova ordem econômico-social.

Diante desse quadro, a necessidade de codificação própria, de âmbito nacional, era sentida e reclamada por todos. Passo inicial foi dado com a designação da Comissão Especial do Código Tributário, que tendo à frente RUBENS GOMES DE SOUSA e OSVALDO ARANHA, elaborou o respectivo projeto em 1.954.

Não obstante, somente no ano de 1966 é que o Código viria a se tornar uma realidade jurídica. Deu-lhe vida a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A lei, com força de disposição complementar, dentro da ampla normatização a que submeteu o tema, cuidou de traçar o perfil dos diversos tributos. Na parte que mais de perto nos interessa, dedicou a Seção IV do Capítulo III do Título ao “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”. Dispôs:

"Art. 43 — O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44 — A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45 — Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único — A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam."¹

Entre prós e contras que podem ser adicionados à estratificação do fato gerador, uma vantagem inegável, parece-nos, é a superação do arredo conceito doutrinário de renda.

Com efeito, não desdobrando dos limites que sugere o "nomem" encampado pelo Diploma Constitucional, o Código Tributário Nacional adotou, como se pode ver, dois conceitos, dando a um o nome de "renda" e a outro o de "proventos".

Entre as doutrinas fiscais prevalecentes, conhecidas como do "rédito-produto", do "rédito-incremento patrimonial" (ou do "rédito-ingresso") ou da "conceituação legalista", o Código acabou por adotar esta última. Pontificam em sua defesa juristas do renome de RUBENS GOMES DE SOUSA, DINO JARACH e GIULIANI FONROUGE. Na síntese que colhemos em BELSUNCE², encontramos as bases dessa doutrina:

"Es particularmente consiso GIULIANI FONROUGE cuando dice que el rédito es un concepto eminentemente funcional, que asume forma y contendios diversos, según la función que está llamado a desempeñar, dentro de los objetivos económicos-sociales tenidos en mira por la legislación. La conveniencia ou inconveniencia de adoptar una u otra tesis, sostiene dicho autor, constituye una cuestión de política fiscal, estraña a la materia que debe considerar el derecho financiero y así, su posición positivista es terminante, considerando innecesaria la definición del rédito."

É dentro do amplo panorama, que a lei veio de estabelecer, que surgiu a distribuição disfarçada de lucros, formulando hipótese de incidência³ geradora de obrigação tributária autônoma para a pessoa jurídica e acarretando rendimentos tributáveis para a pessoa física. O vasto recorte do fato gerador do imposto de renda e sua submissão ao conceito legalista, oferecem suficiente base para a sustentação legal e doutrinária das premissas em que se erigiu.

É verdade que o Instituto já se achava legislado por ocasião da edição do CTN, visto que a Lei 4.506, que o concebeu, é de 30 de novembro de 1964 (artigos 72 e 73), problema cronológico que não invalida a conclusão.

De qualquer maneira, o instituto da distribuição disfarçada de lucros pode ser visto, em que pese ao rigor de sua concepção original, como um conjunto de disposições voltadas também à superação de infundáveis controvérsias resultantes dos negócios contratados entre as pessoas jurídicas e respectivos membros.

É tradicional, entre nós, a exigência do imposto de renda, quer das pessoas físicas, quer das pessoas jurídicas.

Na verdade, ao contrário do que ocorre nos sistemas americanos e inglês, onde somente as grandes empresas são tributadas, no Brasil o são todas as pessoas jurídicas (ressalvados os casos de imunidade e de isenção), esmerando-se a lei, inclusive , em produzir equiparações, como ocorre, só para exemplificar, com as chamadas empresas individuais, que para fins da legislação do imposto de renda são pessoas jurídicas.

Ao realismo jurídico-tributário que consagra a dualidade de sujeitos contribuintes, cada qual suportando um ônus tributário autônomo, contrapõe-se o efetivo jogo de interesses, que sem maior esforço de imaginação, pode ser centrado em torno da pessoa física. Ela é, inegavelmente, a beneficiária final das atividades da pessoa jurídica.

Esse desencontro de realidades, propicia o surgimento de esquemas negociais, entre pessoas jurídicas e pessoas físicas componentes, pelos quais são deslocados rendimentos ou capitais das primeiras para as segundas, com o propósito velado de aliviar ou mesmo elidir as incidências tributárias.

Os mais significativos casos foram pinçados pela jurisprudência judicial e, sobretudo, pela jurisprudência administrativa. Por conseguinte, a concepção original do instituto da distribuição disfarçada de lucros, viu eleita suas hipóteses de incidência arrimado na experiência.

Conferindo, porém, maior complexidade ao problema, havia o fato de que nem sempre determinado esquema negocial, entre os celebrados pela pessoa jurídica com os integrantes do corpo social e mesmo parentes destes últimos, assumia caráter evasivo.

É de convir que correndo por conta do fisco a apresentação de prova de que o negócio servira para a deslocação de rendimentos ou de capitais da pessoa jurídica para a pessoa física, as dificuldades de caracterização eram enormes.

Alusão aos precedentes legislativos, nos julgados judiciais e administrativos da época, encontra-se na excelente monografia de ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA⁴, no texto que temos o prazer de transcrever:

“O primeiro grupamento dessas hipóteses se pode fazer em função de um aspecto a elas comum, que era o de serem pagamentos, realizados às expensas da empresa, de despesas pessoais dos sócios, não diretamente relacionados com a perseguição de seus propósitos mercantis. A glosa, invariavelmente procedida nessas circunstâncias, fundamentava-se no princípio geral (aliás suficiente em sua normalidade para abranger os casos considerados) de que só são dedutíveis as despesas societárias necessárias a atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Como ilustração, versavam os precedentes administrativos sobre as seguintes situações de fato:

- a) inadmissibilidade da dedução de despesas de alimentação de sócio, de suas viagens particulares e de manutenção e reparo de seu carro;
- b) também inadmissível deduzir despesas de funeral de sócios, de campanhas políticas e para fundos de partidos políticos;
- c) por fim, não se admitiria a dedução, como despesa da sociedade, de imposto de renda a cargo do sócio, mas pago por aquela.

.....

A segunda categoria de casos, filtrados da jurisprudência administrativa, reúne situações de fato em que a contratação de serviços de cônjuge ou filho de sócio se fazia quer de modo simulado, inexistindo contraprestação da pessoa contratada, quer em violação dos objetivos societários, por exceder sua remuneração de muito os níveis de mercado ou serem desproporcionais aos lucros da empresa. Em ambas as hipóteses, recusou-se dedutibilidade às respectivas despesas. Note-se

certa debilidade da fundamentação jurídica, amparada em argumentos de relativa fluidez.

O terceiro e último conjunto de decisões apresenta padrão de fatos mais significativos e mais tipicamente de distribuição disfarçada de lucros, na configuração legislativa ulterior. Trata-se da transferência aos sócios por valor inferior ao de mercado, com conotação de negócios simulados. Não é fácil, entretanto, fundamentar claramente do prisma jurídico, na ausência de norma expressa, a conclusão atingida nos julgados então proferidos, seja na esfera administrativa, seja na judiciária, nunca convincentes.

O instrumento legislativo anterior à Lei 4.506, como se pode perceber, possibilitava, embora com as dificuldades apontadas, o levantamento de casos de distribuição de lucros dissimulados, de sorte a submetê-los à incidência reinante.

Tanto que inúmeros foram os pronunciamentos da jurisprudência nesse sentido.

A lei 4.506 veio a lume com o propósito de contornar todas essas dificuldades, criando um incidência "sui generis". Num primeiro aspecto por erigir os negócios, por ficção⁵, em instrumento de distribuição disfarçada de lucros; noutro, por estabelecer um gravame fiscal elevado, de sorte a desencorajar a prática.⁶

Sua posição rigorosa, como salientamos, tanto mais se compararmos as diversas hipóteses legais com a definição de fato gerador de imposto de renda, acabou cedendo lugar ao redesenho do Instituto, mais conforme com este. Fê-lo o Decreto-Lei nº 1.598/77.

Entretanto, a despeito disso, parece-nos que longe estamos de ver afastados os conflitos. Além de problemas doutrinários do remodelado Instituto, carentes de melhor investigação, salta à vista notórias dificuldades na eleição de determinados sujeitos passivos, aliadas a certas impropriedades do texto legal, além da conhecida dificuldade na fixação do conceito de "valor de mercado", conjunto se tenha esforçado em contorná-lo.

NOTAS

(1) Inda hoje, encontramos aqui e acolá, ora de leigos e até mesmo de profissionais, considerações com respeito às incertezas e contradições que encerram o conceito de renda; a improcedência da crítica resulta flagrante, posto que há um descuidado abandono do direito posto, à busca de uma conformação do conceito jurídico-tributário aos adotados pela ciência econômica e financeira, não menos sujeitos a subjetivismos, segundo as várias escolas que os perfilham.

(2) Belsunce, H. G. A., "El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario", Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1967, p. 193.

- (3) Categoria doutrinal, de quase unânime aceitação, que compreende a formulação abstrata ("in hipotesy") da categoria jurídico-positiva de "fato-gerador".
- (4) Dória, Antonio Roberto Sampaio, "Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda", S. Paulo, EDUC, 1975, pp. 5 — 8.
- (5) O ínclito Antônio R. S. Dória, em seu estudo já referido, entende que as hipóteses da Lei 4.506 ora se referem a ficções, ora a presunções absolutas, ora a relativas.
- (6) Autores de nomeada entedem que o gravame fiscal elevado constitui tributação penal. Antônio Roberto Sampaio Dória inclui, ao lado da tributação penal, casos de tributação extrafiscal.