

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

DISTRIBUIÇÃO  
DISFARÇADA DE  
LUCROS

**DIALÉTICA**

São Paulo - 1996

© by Luís Eduardo Schoueri

Todos os direitos desta edição reservados  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24  
CEP 04004-050 - São Paulo - SP  
Fone/Fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527 - 288.6440

ISBN 85-86208-03-5

Na capa, reproduz-se, em destaque,  
obra de Marola Omartem.

Projeto (miolo)/Editoração Eletrônica  
**Phoenix Ass. Editorial Ltda.**

Fotolito da Capa  
Process

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

Schoueri, Luís Eduardo  
Distribuição disfarçada de lucros / Luís Eduardo  
Schoueri. – São Paulo : Dialética, 1996.

**Bibliografia**

1. Direito tributário - Brasil 2. Lucros - Empresas -  
Tributação - Brasil I. Título.

96-4534

CDU-34:336.215.2:347.72.035(81)

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Brasil : Distribuição disfarçada de lucros : Empresas :  
Imposto de renda : Direito tributário  
34:336.215.2:347.72.035(81)
2. Brasil : Empresas : Imposto de renda : Distribuição  
disfarçada de lucros : Direito tributário  
34:336.215.2:347.72.035(81)

Para Denise, com amor, sempre.  
Para Ana Carolina, fruto mais concreto deste amor,  
que os seus olhos nunca deixem de brilhar  
de felicidade.

## Agradecimentos

Das lições do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, aquela que mais me marcou foi o entusiasmo de seus olhos, ao falar do direito tributário, que ele descrevia como "paixão". Foi este amor contagiante que me levou - sempre com o incentivo e torcida do Catedrático - a investigar tema com o qual, afinal, eu convivo diariamente mas cuja natureza jurídica e alcance sempre provocaram minha curiosidade. Ao Professor Ruy, portanto, meu primeiro agradecimento, em cuja pessoa rendo homenagem a todos os componentes do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à Universidade de São Paulo, hoje presidida pelo Prof. Alcides Jorge Costa, cujas "mesas de debates" constituem laboratório permanente para a evolução do direito tributário.

Aliado e cúmplice na paixão pelo direito tributário, não posso deixar de mencionar, reconhecer e agradecer a enorme ajuda do Dr. Brandão Machado, sem dúvida alguma incluído entre os maiores juristas de nossa pátria, que me franqueou acesso a sua biblioteca, em cujas prateleiras se encontraram as mais valiosas obras jurídicas nacionais e estrangeiras. Com o Dr. Brandão Machado, tive o prazer de discutir por horas a fio acerca de diversos dos conceitos jurídicos que acabaram por aqui se materializar. Também ao Dr. Brandão Machado devo a gentileza da elaboração dos índices onomástico e temático desta edição.

Especial agradecimento dirijo, igualmente, à Sra. Vera da Costa Manso, viúva do meu tio-avô, Desembargador Young da Costa Manso, por me haver doado o enorme acervo bibliográfico jurídico que tio Young colecionou, a partir de obras que foram de meu bisavô, Ministro Manoel da Costa Manso, cujas memórias reverencio.

Pelo apoio firme e decisivo de meus pais, Robert e Maria Lúcia, sempre me encorajando com seu ânimo e carinho, muitíssimo obrigado.

Àquelas, finalmente, cujo amor obrigou a renunciar a um sem-número de fins de semana e feriados absorvidos neste trabalho, dedico esta obra, como consagrei minha vida.

## Prefácio

Luis Eduardo Schoueri brinda-nos com este livro, que cuida da distribuição disfarçada de lucros e seus reflexos no campo do imposto de renda. Saliento bem este último pormenor porque esta figura pode ter conseqüências também no campo societário. Se uma sociedade vende a sócio um imóvel do seu ativo por valor inferior ao de mercado, os demais sócios estarão sendo prejudicados. A prestação aos sócios será conteúdo de norma ou normas de direito privado. Entretanto, leis de natureza fiscal que dispensem tratamento adequado à distribuição disfarçada de lucros podem, ainda que de modo indireto, constituir uma proteção aos sócios, sobretudo os minoritários. No mínimo, estes terão na fiscalização tributária um aliado na descoberta de irregularidades que os prejudiquem.

O livro cuida do assunto com grande eficiência. Não se trata apenas de mera exegese de dispositivos legais, embora trabalhos exegéticos sejam muito úteis e por vezes muito valiosos. Trata-se de estudo que, além de examinar os textos legais aplicáveis à espécie, expõe legislação e doutrina de outros países. Mais do que isto, a segunda parte do livro estuda a natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros e o faz de maneira abrangente e profunda, analisando a presunção e a ficção, o ato ilícito, o abuso do direito e das formas jurídicas, para terminar com o ato anormal de gestão, que lhe parece ser a justificativa da tributação da distribuição disfarçada de lucros. Entende, mais, que o artigo 432 do Regulamento do Imposto de Renda consagrou a teoria do ato anormal de gestão e conclui que todas as hipóteses da distribuição disfarçada de lucros se enquadram nesta teoria. Como diz o autor, "lícita, pois, a conclusão de que, do ponto de vista da empresa, distribuição disfarçada de lucros será uma espécie no gênero dos atos anormais de gestão, qualificada pelo benefício conferido à pessoa ligada".

Enfim, o livro é valioso para o estudo do tema. Com ele, seu jovem autor mostra que não é mais uma simples promessa de tributarista mas uma realidade de quem se esperam outras contribuições de idêntico ou maior porte para o direito tributário.

## Sumário

Introdução .....	15
1ª Parte	
Evolução e Contornos da Distribuição Disfarçada de Lucros .	17
I.1 Evolução da Distribuição Disfarçada de Lucros no Direito Comparado .....	17
I.1.1 Alemanha .....	17
I.1.2 Suíça .....	29
I.1.3 França .....	31
I.1.4 Estados Unidos .....	36
I.2 Contornos da Distribuição Disfarçada de Lucros no Direito Brasileiro .....	46
I.2.1 Evolução do Instituto .....	46
I.2.2 Distribuição Disfarçada de Lucros no Direito Brasileiro .....	49
I.2.2.1 As Sete Hipóteses de Incidência da Distribuição Disfarçada de Lucros .....	50
I.2.2.1.1 Venda de Bem do Ativo a Pessoa Ligada ..	50
I.2.2.1.2 Aquisição de Bem de Pessoa Ligada .....	56
I.2.2.1.3 Perda de Sinal ou Depósito em Garantia para Aquisição de Bem .....	58
I.2.2.1.4 Transferência de Direito de Preferência ....	60
I.2.2.1.5 Empréstimo em Dinheiro .....	61
I.2.2.1.6 Aluguéis, "Royalties" ou Assistência Técnica acima do Valor de Mercado .....	67
I.2.2.1.7 Outros Negócios em Condições de Favorecimento .....	70
I.2.2.1.8 Casos não expressamente Elencados na Legislação Atual .....	74
I.2.2.2 Conceitos Comuns na Configuração da Distribuição Disfarçada de Lucros .....	75

I.2.2.2.1	O Conceito de “Pessoa Ligada” .....	75	II.4	Abuso de Formas Jurídicas .....	151
I.2.2.2.2	O Conceito de “Valor de Mercado” .....	81	II.4.1	A Teoria do Abuso de Formas Jurídicas em Matéria Tributária .....	152
I.2.2.3	Requisito Essencial para a Configuração da Distribuição Disfarçada de Lucros ....	85	II.4.2	Distribuição Disfarçada de Lucros e Abuso de Formas Jurídicas .....	154
I.2.2.4	Conseqüências da Distribuição Disfarçada de Lucros .....	88	II.5	Ato Anormal de Gestão como Natureza Jurídica da Distribuição Disfarçada de Lucros .....	155
I.2.2.4.1	Conseqüências para a Pessoa Jurídica ....	88	II.6	Conclusão da 2ª Parte .....	164
I.2.2.4.1.a	Adição ao Lucro Líquido .....	88	Índice Onomástico .....	169	
I.2.2.4.1.b	Não Reconhecimento do Valor Pago a Maior .....	89	Índice Temático .....	175	
I.2.2.4.1.c	Indedutibilidade das Perdas .....	90	Bibliografia .....	179	
I.2.2.4.1.d	Contratos de Mútuo em Dinheiro .....	91			
I.2.2.4.2	Conseqüências para o Beneficiário .....	91			
I.3	Conclusão da 1ª Parte .....	93			
2ª Parte					
Natureza Jurídica da Distribuição Disfarçada de Lucros .....	97				
II.1	Presunção ou Ficção .....	97			
II.1.1	A Ficção Jurídica .....	97			
II.1.1.1	Ficção Jurídica e Analogia .....	107			
II.1.2	Presunção Jurídica .....	108			
II.1.3	Presunção Absoluta e Ficção Jurídica .....	115			
II.1.4	Presunção em Matéria Tributária .....	121			
II.1.4.1	Presunção Simples em Questões Tributárias .....	121			
II.1.4.2	Presunções Legais em Questões Tributárias .....	122			
II.1.5	Ficções Jurídicas em Matéria Tributária .....	129			
II.1.6	Distribuição Disfarçada de Lucros e Presunção .....	130			
II.1.7	Distribuição Disfarçada de Lucros e Ficção .....	131			
II.2	Distribuição Disfarçada de Lucros e Ato Ilícito .....	133			
II.3	Abuso do Direito .....	136			
II.3.1	A Teoria do Abuso do Direito .....	136			
II.3.2	Distribuição Disfarçada de Lucros e Abuso do Direito .....	150			

## Introdução

A distribuição disfarçada de lucros não é, propriamente, matéria inédita em nosso ordenamento jurídico. Surgida em nosso sistema normativo em 1964, o legislador já pôde tomar por base longa tradição jurisprudencial, que fornecia material suficiente para um elenco de hipóteses em que ela seria constatada. A norma de 1964 provocou manifestações de nossa doutrina, cujos resultados, se não levavam a conclusões definitivas, permitiam, pelo menos, a compreensão dos problemas que ali se envolviam.

Desde então, pouco se escreveu acerca da distribuição disfarçada de lucros, apesar das profundas reformas, datadas de 1977 e 1983, de onde se extraíram seus contornos atuais.

A primeira parte deste estudo propõe-se a compreender o alcance do instituto da distribuição disfarçada de lucros, tal como apresentada na legislação em vigor. Não se trata, outrossim, de figuras afins, tais como excesso de remuneração a dirigentes ou salários indiretos que, ainda que possam ser inspirados na figura da distribuição disfarçada de lucros, receberam disciplina própria em nossa legislação tributária.

A partir de lições extraídas do direito comparado, pretende-se verificar se é possível encontrar um ponto comum entre as diversas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros. Ponto de partida de nosso estudo será, pois, a análise dos ordenamentos jurídicos onde se encontrou maior dedicação, por parte da doutrina e jurisprudência, à problemática da distribuição disfarçada de lucros.

Concluída a análise do direito comparado, partiremos para o direito pátrio, onde, depois de breve incursão em aspectos históricos, estudaremos a distribuição disfarçada de lucros, tal qual consolidada no vigente Regulamento do Imposto de Renda. Examinar-se-ão as sete hipóteses de distribuição disfarçada de lucros ali elencadas, seus conceitos comuns ("valor de mercado" e "pessoa ligada") e requisito essencial a sua configuração. Finalmente, estudar-se-ão, principalmente em vista da recente reforma na legislação do imposto de renda, que implicou certa integração entre a tributação da pessoa jurídica e de seus sócios, quais as conseqüências previstas em lei para a distribuição disfarçada de lucros.

Somente depois de compreendido o instituto da distribuição disfarçada de lucros no Brasil e no direito comparado é que se torna possível, numa segunda parte, a pesquisa de sua natureza jurídica.

Iniciaremos a segunda parte com pesquisa sobre os conceitos de presunção e de ficção, cujo resultado demonstrará que parte da doutrina emprega-os até mesmo como sinônimos ou, quando são diferenciados, parte de uma idéia de uma oposição entre possível (presunção) e impossível (ficção). De tais problemas conceituais, resultam também dificuldades na própria análise da questão da natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros. Por isso iniciaremos pela distinção entre presunção e ficção e a aplicabilidade de ambos os conceitos em matéria tributária para respondermos se em alguma das categorias se encaixa a distribuição disfarçada de lucros.

Em seguida, colocamos em prova a afirmativa de Rubens Gomes de Sousa, seguida por ilustres tributaristas pátrios, de que a distribuição disfarçada de lucros se incluiria entre os casos de sanção por ato ilícito.

A idéia, surgida principalmente na França, de que na teoria do abuso do direito é que se encontraria a natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros, será o objeto de nossa análise seguinte. Para tanto, necessário se fará compreender os contornos da teoria do abuso do direito, desde sua origem.

Uma breve passagem pela teoria do abuso de formas jurídicas será feita em etapa subsequente, para também aqui investigarmos se poderia ela dar abrigo ao instituto da distribuição disfarçada de lucros.

Finalmente, estudaremos a teoria do ato anormal de gestão, investigando se é apropriada à distribuição disfarçada de lucros e se foi tal teoria acolhida em nosso ordenamento tributário.

## 1ª Parte

### Evolução e Contornos da Distribuição Disfarçada de Lucros

#### I.1 Evolução da Distribuição Disfarçada de Lucros no Direito Comparado

##### I.1.1 Alemanha

Embora parte da literatura germânica sustente que as raízes da distribuição disfarçada de lucros estejam no período que sucedeu a primeira guerra mundial (quando o imposto do "Reich" sobre a renda das pessoas jurídicas substituiu as diversas leis estaduais, surgindo uma jurisprudência nacional sobre o tema), Fröhlich mostra que a pesquisa de tais origens deve partir de tempos bem mais remotos, ou seja, quando se firmou o conceito de pessoas jurídicas e, simultaneamente, o antigo imposto de classes era substituído por um sistema baseado na renda verdadeira<sup>1</sup>.

Naquela época, três questões começaram a multiplicar-se nos tribunais, já sinalizando o conceito de distribuição disfarçada de lucros.

O primeiro caso foi o da distribuição através de sociedades cenouzeiras ("Zuckerrüben-Aktiengesellschaften bzw.-GmbH"), quando se questionou se seria lícito a tais sociedades, que tivessem entre seus fornecedores seus próprios sócios, pagar pelas cenouras fornecidas por estes sócios preços que se fixariam conforme o lucro da operação. Decidiu a corte que todos os pagamentos efetuados pela sociedade que ultrapassassem o preço normal de mercado das cenouras seriam distribuições de lucros, sujeitas à tributação. Tratando dessa decisão, mostra Fröhlich que já naquela época forneceu a jurisprudência alguns elementos para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, a saber: (a) o reconhecimento de que não são operacionais as transações de direito societário; (b) o critério para a determinação de uma despesa no interesse da sociedade deve ser o preço de mercado, não o fixado no estatuto ou no contrato de forne-

<sup>1</sup> Cf. Fröhlich, Eberhard. *Die verdeckte Gewinnausschüttung - Eine rechtssystematische Untersuchung*. Munique: C. H. Beck, 1968, p. 7.

cimento celebrado entre a sociedade e seu sócio; (c) o fato de que é possível considerar como ato societário, para fins tributários, um pagamento que, para fins civis, é uma despesa<sup>2</sup>.

O segundo grupo de casos que propiciaram a análise da questão despesa operacional *versus* distribuição de lucros foi o das cooperativas de consumo. A questão era se bonificações sobre mercadorias (isto é, mercadorias entregues aos cooperados adquiridas com o resultado das transações do período; excesso) seriam dedutíveis ou deveriam incluir-se no lucro distribuído. A Corte decidiu que, desde que haja previsão estatutária para tanto, aquelas verbas poderiam ser deduzidas do lucro tributável da sociedade, já que tais verbas nada mais eram do que uma devolução de preços pagos a mais durante o ano pelos próprios cooperados<sup>3</sup>.

Finalmente, o último grupo refere-se à questão do excesso de retiradas de administradores que sejam simultaneamente sócios, o que se tornou principalmente relevante a partir de 1892, com a criação das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, que ofereciam diversas alternativas para que um lucro pudesse ser declarado como despesa operacional. Neste tema, como mostra Fröhlich, não é possível falar em uma jurisprudência uniforme, decidindo-se os casos isoladamente. De uma fase em que todos os pagamentos eram considerados indedutíveis, passou-se a aceitar a dedução, quando houvesse um contrato de prestação de serviços que não se confundissem com os de administração para, finalmente, em fase posterior, deixar-se de exigir um contrato formal, reconhecendo-se que o administrador tem direito a uma remuneração por seu trabalho. Essa deve ser dedutível, desde que não revele uma distribuição disfarçada de lucros claramente identificável<sup>4</sup>.

Nos anos seguintes ao final da primeira guerra mundial, com a entrada em vigor do imposto de renda federal sobre o lucro de pessoas jurídicas, a jurisprudência evoluiu, também, para nova etapa, quando os casos individualizados passavam a ser examinados desde o ponto de vista geral da distribuição disfarçada de lucros, independentemente da forma societária do contribuinte ou da situação concreta. Assumia, assim, a distribuição disfarçada de lucros, na Alemanha, os traços de um instituto jurídico<sup>5</sup>.

2 Cf. op. cit. (nota 1), pp. 8-9.

3 Cf. op. cit. (nota 1), pp. 9-10.

4 Cf. op. cit. (nota 1), pp. 10-11.

5 Cf. op. cit. (nota 1), p. 13.

Não se encontrava, ainda naquela época, qualquer dispositivo legal que tratasse especificamente da distribuição disfarçada de lucros. Assim, o Tribunal de Finanças do "Reich" (*Reichsfinanzhof*) viu-se obrigado a basear-se, primeiramente, na idéia do abuso de formas (§ 5º do Código Tributário do "Reich" - RAO - de 1919; depois § 10 do RAO de 1931, § 6º da Lei de Adaptação de Impostos - *StAnpG*; hoje § 42 AO). Como nota Pezzer, a Corte não demonstrou, naqueles julgados, terem ocorrido os pressupostos para a aplicação dos referidos dispositivos legais, passando, a partir de 1925, a declarar expressamente que poderia haver distribuição disfarçada de lucros, ainda que não estivessem presentes os requisitos especiais do § 5º do RAO, vindo alguns julgados a ser fundamentados no próprio conceito de renda ou no da consideração econômica no direito tributário; a maioria deles, entretanto, citava os precedentes jurisprudenciais, sem dar uma base legal para a decisão<sup>6</sup>.

Somente a lei do imposto de renda das pessoas jurídicas (*Körperschaftsteuergesetz*) de 1934 tratou da distribuição disfarçada de lucros. Entretanto, como lembram Herrmann e Heuer, o legislador só esclareceu quais seriam as consequências daquele fato (inclusão no conceito de renda tributável e tratamento de lucro distribuído)<sup>7</sup>. Ainda assim, o legislador optou por não descrever os contornos do instituto, limitando-se o § 6º, I a dizer:

(1) *O que deve ser considerado renda e como ela deve ser calculada determina-se de acordo com as normas da lei do imposto de renda (das pessoas físicas e jurídicas não sujeitas ao imposto de renda das pessoas jurídicas) e com as normas dos §§ 7 a 16 desta lei. Também devem ser levadas em conta as distribuições disfarçadas de lucros*<sup>8</sup>.

Disposição semelhante se encontra, hoje, na *Körperschaftsteuergesetz* desde 1977 (§ 8º, 3).

Assiste razão, assim, a Pezzer, quando afirma que o § 6º da *Körperschaftsteuergesetz* de 1934 teve caráter meramente declarató-

6 Cf. Pezzer, Heinz-Jürgen. *Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht: Erfassung, Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Rückgängigmachung*. Colônia: O. Schmidt, 1986. pp. 36-37; no mesmo sentido, Fröhlich, op. cit. (nota 1), p. 15.

7 Cf. Herrmann, Carl, Heuer, Gerhard. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, edição de páginas soltas (atualizada até 1977). Observação 62 ao § 6º.

8 No original: *Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und den §§ 7 bis 16 dieses Gesetzes. Hierbei sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen*.

rio, não pretendendo o legislador inovar, mas apenas levar em conta uma evolução do direito que ocorrera independentemente do texto legal de então, constituindo, assim, mero *esclarecimento*, por parte do legislador, de que a distribuição disfarçada de lucros deveria ser considerada na determinação da renda<sup>9</sup>.

Coube, pois, à jurisprudência, mesmo depois de ter sido o instituto contemplado nas leis de 1934, 1968 e 1977, a tarefa de descrever os contornos da distribuição disfarçada de lucros, não obstante haja o Executivo, através de regulamentos, descrito algumas hipóteses de sua ocorrência<sup>10</sup>, sempre, entretanto, esclarecendo ser a lista meramente exemplificativa.

Faz-se mister, destarte, discorrermos acerca dos critérios mais relevantes, levantados pela jurisprudência e coletados pela doutrina alemã, para a descrição do instituto que ora estudamos.

Diz-se ocorrer a distribuição disfarçada de lucros "quando uma sociedade de capital outorga uma vantagem patrimonial a seu sócio, que não se confunda com uma distribuição de lucros regulada pelo direito societário e que ela, mediante mera aplicação do cuidado que se espera de um administrador escrupuloso e normal, não daria a um terceiro, em iguais condições, que não se revestisse da condição de sócio"<sup>11</sup>. Reconhece-se, ademais, a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros, quando a vantagem auferida pelo sócio se dá indiretamente, isto é, fluindo para uma pessoa próxima ao sócio, que não pertence, ela mesma, ao quadro social<sup>12</sup>. A definição, originalmente empregada para sociedades de capitais, foi estendida, posteriormente, para cooperativas<sup>13</sup>. O conceito apresentou variações em sua dicção, nunca, entretanto, implicando mudança fundamental na jurisprudência consolidada<sup>14</sup>.

9 Cf. Pezzer, op. cit. (nota 6) p. 35.

10 Por exemplo, o § 19 da KStDV.

11 *Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte.* - Cf. Pezzer, op. cit. (nota 6), p. 39, com diversas referências jurisprudenciais embasando o conceito corrente.

12 Cf. Birkholz, Hans. *Verdeckte Gewinnausschüttung* (verbete). *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluss von betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*. In: Strickrodt, Georg et al. (Orgs). 2ª ed. Munique: Beck, 1981, pp. 1498-1499. vol. 2 (1498).

13 Cf. Herzig, Norbert. *Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Mitgliedergeschäften von Genossenschaften*. *Betriebs-Berater*, ano 45, nº 9, pp. 603-609, *passim*.

14 Cf. Döllerer, Georg. anotação a jurisprudência da Corte Fiscal alemã. In *Betriebs-Berater*, Ano 45, Caderno 29, pp. 2030 a 2032 (2032); Buyer, Christoph. *Ist die Minderung des*

Aparece, no conceito acima transcrito, o requisito subjetivo levantado por Lange como fundamental para caracterizar a ocorrência da distribuição disfarçada de lucros: a outorga de vantagem decorrente da relação societária, que não se dá na forma regulada pelo direito societário. Tal conceito exclui, de imediato, as vantagens conferidas por motivos diversos da mera relação societária entre o beneficiado e a sociedade. Ao mesmo tempo, exige o conhecimento e intenção ("Wissen und Wollen der Vorteilszuwendung"), por parte da sociedade, de que se dê tal vantagem<sup>15</sup>.

Depois de citar opiniões doutrinárias que dispensam o requisito subjetivo para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, Rauch debruça-se sobre a questão, valendo-se do raciocínio "por absurdo". Assim, indaga Rauch como se julgaria a hipótese de pagamentos efetuados por engano pela sociedade ao sócio: se fossem tomados apenas os requisitos objetivos, ter-se-ia uma distribuição disfarçada de lucros, o que não corresponderia à realidade. Assim, conclui Rauch que retirar-se o requisito subjetivo da definição da distribuição disfarçada de lucros é alargá-la em demasia, de modo a não mais corresponder a seu conceito<sup>16</sup>.

Tendo em vista o grau de subjetividade para se determinar se, afinal, a vantagem se conferiu em virtude da relação societária ou não, verificamos que, na prática, opta a jurisprudência pelos critérios da comparação com terceiros e do parâmetro do comportamento do "administrador escrupuloso e normal".

O método da comparação com terceiros (*Fremdvergleich*) consiste na averiguação quanto a se a sociedade teria conferido semelhante vantagem a um terceiro estranho, que não se revestisse da condição de sócio. Pezzer alerta para o fato de que este método foi introduzido nas decisões jurisprudenciais a partir de 1925, quando as Cortes decidiram afastar o abuso de formas como fundamento para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros. A comparação com terceiros apareceu, ali, para se decidir se determinado pagamen-

*Gesellschaftsvermögens Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung?* *Betriebs-Berater*, Ano 45, Caderno 26, pp. 1809-1818 (1815).

15 Cf. Lange, Joachim. *Verdeckte Gewinnausschüttungen - Eine systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen*. 2. ed. ampl. Herne e Berlin: Verlag Neue Wirtschaftsbriefe GmbH, 1969. p. 60.

16 Cf. Rauch, Udo. *Verdeckte Gewinnausschüttungen - kritische Betrachtung ausgewählter Hauptprobleme*. (Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade de Mainz) 1969. p. 22.

to havia sido notoriamente elevado. Daí evoluiu até que, hoje, é incluída na própria definição da distribuição disfarçada de lucros<sup>17</sup>.

Já a idéia do "administrador escrupuloso e normal", que passou a ser adotada a partir de 1967, juntamente com a comparação com terceiros, para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, tem seu fundamento legal claramente identificado: a lei das sociedades anônimas de 1965, que se refere a tal figura, ao tratar do direito a reparação civil contra as referidas sociedades. O que fica em aberto é a base legal para se tomarem parâmetros da legislação comercial/civil em questões tributárias. Ademais, como lembra Pezzer, o conceito do "administrador escrupuloso e normal" causa, na prática, bastante insegurança. Basta imaginar, como exemplifica Pezzer, o caso do comerciante principiante e inexperiente que, por um erro de contas, passa a vender seus produtos abaixo do custo. Do ponto de vista do imposto de renda, ninguém pretenderia incluir na base de cálculo do imposto a diferença entre o preço de venda efetivo e o preço de mercado das mercadorias. Se fosse levado em conta, outrossim, o requisito da prática do "administrador escrupuloso e normal", então aquela diferença passaria a ser incluída na base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, quando houvesse vendas ao próprio sócio do vendedor<sup>18</sup>.

Do que foi exposto acima, verificamos que, embora a distribuição disfarçada de lucros tenha como requisito uma vantagem conferida em razão da qualidade de sócio do beneficiário, essa condição se considera cumprida, pela jurisprudência, a partir de outros dois testes: a comparação com terceiros e a prática do "administrador escrupuloso e normal".

Em outras palavras, podemos entender que os tribunais alemães *presumem* a ocorrência de uma vantagem conferida em razão da condição de sócio, quando constatam serem preenchidos os dois outros critérios eleitos.

Tratando-se de evidente presunção simples, entendemos que o raciocínio das Cortes merece críticas. Deixamos de lado as questões acerca da possibilidade do emprego, em geral, das presunções simples em matéria tributária, já que tais considerações, como se verá abaixo, devem ser tecidas em vista do ordenamento constitucional brasileiro, não se estendendo, pois, ao direito comparado<sup>19</sup>.

17 Op. cit. (nota 6), p. 41.

18 Op. cit. (nota 6), p. 43.

19 Cf. *infra*, subitem II.1.4.

Não obstante, como se mostrará abaixo, um dos limites da presunção simples encontra-se no fato de que, através dela, não pode o juiz pretender investigar um elemento subjetivo da hipótese de incidência legal. A presunção simples não serve para apontar a intenção do agente<sup>20</sup>. Ora, se é verdade que só ocorre a distribuição disfarçada de lucros quando a sociedade confere vantagens ao sócio *em virtude de sua condição* de pessoa ligada, parece-nos que tal elemento subjetivo (a razão por que a vantagem foi conferida) não se pode presumir a partir dos indicadores escolhidos pela jurisprudência, que se baseiam em mera experiência, à luz da frequência da observação mas sem qualquer relação necessária de causa e efeito.

Forçosa parece a conclusão de que, não obstante o discurso dos julgadores alemães, estes já não mais exigem, para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, a presença do elemento subjetivo (vantagem conferida em razão da qualidade de sócio) constante do conceito repetidamente reproduzido pela própria jurisprudência.

Daí, pois, a explicação para a constatação de Fröhlich, de que a maior parte das decisões judiciais já examinam as relações entre os sócios e as sociedades desde critérios menos subjetivos, para confirmar se há natureza societária, ou não, em determinado negócio. Adota-se o princípio de que não podem ser convalidadas, do ponto de vista tributário, liberalidades conferidas pela sociedade a seus sócios: toda transferência patrimonial não remunerada - seja a não remuneração desejada ou não - deve ser considerada com caráter societário. Assim, dispensando-se a vontade das partes envolvidas, examina-se o valor da prestação e da contraprestação, daí concluindo-se pela ocorrência de distribuição disfarçada de lucros<sup>21</sup>.

A base do raciocínio, aí, é clara: se os contratos comerciais são sempre onerosos, há de haver, na totalidade dos casos, contraprestações equivalentes. Obviamente, tratando-se de uma presunção, que generaliza uma constatação apenas provável, sujeita-se o raciocínio a críticas, quando se menciona que nem sempre a onerosidade de um contrato se reflete em valores monetários nem em bilateralidade: é oneroso o contrato quando traz vantagens a ambas as partes; isto não implica obrigações recíprocas. Assim, por exemplo, se uma sociedade toma emprestado certo valor do sócio (contra-

20 Cf. *infra*, subitem II.1.4.1.

21 Cf. Fröhlich, *op. cit.* (nota 1), p. 28.

to unilateral) e utiliza-o em suas atividades, auferindo grandes ganhos, temos um contrato mercantil de natureza não-societária, embora não decorram, dele, prestações equivalentes.

Aliás, a falta de atenção para os efetivos motivos do negócio torna-se ainda mais evidente quando se toma em consideração caso de distribuição disfarçada de lucros, desenvolvido pela jurisprudência alemã, em que sequer há um negócio entre a pessoa jurídica e seu sócio. Referimo-nos à hipótese relatada por Wochinger, que com base em diversos julgados da Corte Fiscal da Alemanha, que, partindo de um princípio da proibição de concorrência (*Wettbewerbsverbot*), entendeu que o sócio controlador ou administrador de uma empresa atua no interesse desta. Assim, se ele tiver qualquer ganho no exercício de atividade que constitui objeto da empresa, os lucros assim auferidos devem ser computados à empresa, sob risco de configuração de distribuição disfarçada de lucros. A única forma de se afastar tal configuração, segundo aquela jurisprudência, é se o sócio, no momento da constituição da sociedade, formalizar com seus sócios um acordo no sentido de que ele poderá continuar a exercer, em paralelo, sua profissão (liberal). Não se aceita, entretanto, um acordo em termos gerais, sendo necessário descrever qual a atividade, bem como elaborar uma lista individualizada de clientes atendidos, os limites territoriais, os sócios com que atuará na atividade paralela e os clientes que, embora ainda não atendidos, serão objeto da atividade paralela e por isso não devem ser alcançados pela sociedade<sup>22</sup>.

Não obstante a fixação de critérios objetivos, Fröhlich acusa a ocorrência de diversas decisões em que os julgadores se referem a elementos subjetivos, o que se revela mais claro quando se trata de distribuição disfarçada de lucros por meio de terceiros "próximos" aos sócios: neste caso, investiga-se a intenção de se distribuírem lucros aos sócios por meio de benefícios concedidos àqueles terceiros<sup>23</sup>.

De todo modo, o estudo da jurisprudência recente acerca da distribuição disfarçada de lucros revela que dificilmente se utiliza a intenção da sociedade ou de seus administradores, para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros (embora freqüentes os casos em que o referido elemento subjetivo é mencionado, sem maior exame, como se decorresse dos fatos apontados), entrando em seu lugar

22 Cf. Wochinger, Peter. *Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen*. 2ª ed. Bonn: Stollfuß Verlag, 1992. p. 147.

23 Op. cit. (nota 1), p. 32.

critérios menos subjetivos, baseados na comparação com precedentes jurisprudenciais.

Tal afirmação se faz a partir da análise do anuário alemão de direito tributário, que compila a doutrina e a jurisprudência de fala alemã acerca de matéria tributária. Tomando o volume referente a 1994, encontram-se pouco mais de cinquenta ementas, referentes à Corte Fiscal Federal (*Bundesfinanzhof*) e ao Juízo fiscal (*Finanzgerichten*), todas sob a rubrica da "distribuição disfarçada de lucros"<sup>24</sup>. Em nenhuma delas se encontra a investigação acerca do elemento subjetivo (negócio efetuado em razão da qualidade de sócio), mas apenas referência a ele, sem que se mostre relevante para a decisão.

Com o intuito de elucidarmos os critérios que se revelaram suficientes para as cortes alemãs, para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, apresentamos algumas das ementas encontradas no anuário acima referido, selecionadas exclusivamente em virtude da clareza de seus textos, que não exigem prévio conhecimento do direito alemão, sem pretendermos, pois, esgotar o universo dos casos em que se aponta a ocorrência da distribuição disfarçada de lucros na Alemanha<sup>25</sup>:

9246 *Em princípio, decorre da relação societária a concordância com o pagamento de uma pensão ao sócio controlador/administrador com 68 anos. Constituem distribuições disfarçadas de lucros as transferências de recursos para a constituição de uma reserva para o pagamento da pensão*<sup>26</sup>.

Empregando a figura do "administrador escrupuloso e normal" para a avaliação da ocorrência da distribuição disfarçada de lucros, temos o seguinte exemplo:

9254 *Se uma sociedade limitada desiste de um crédito e se seus devedores são pessoas próximas a seus sócios controladores, então ocorre distribuição disfarçada de lucros, quando se constatar que um administrador escrupu-*

24 Cf. Mössner, Jörg Manfred. *Steuerrecht-Fundstellen 1994*. Munique: C. H. Beck, 1995. pp. 707 a 712.

25 A numeração refere-se à ordem seqüencial do próprio anuário.

26 *Eine Pensionszusage an einen 68-jährigen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt. Die Zuführungen zur Pensionsrückstellung sind verdeckte Gewinnausschüttungen*. BFH 10.11.1993 - I R 36/93; BFH/NV 1994, 827.

loso e normal teria avaliado ser positiva a situação patrimonial do devedor<sup>27</sup>.

Realmente, se, de um ponto objetivo, o devedor ainda era solvente, o fato de a sociedade ter aberto mão do crédito caracteriza atitude que não se esperaria de um administrador escrupuloso e normal, que, no interesse da empresa, procuraria haver seus créditos. Da discrepância entre a atitude da sociedade e a do parâmetro jurisprudencial, revela-se a distribuição disfarçada de lucros.

A comparação com terceiros revela-se presente na jurisprudência recente acerca da distribuição disfarçada de lucros:

9268 *Também a partir de uma comparação com o modo como um negócio seria conduzido com estranhos, pode-se determinar se uma diminuição patrimonial sofrida por uma sociedade em favor de um sócio deveu-se à relação societária existente. Modificações constantes em acordos referentes a uma atividade remunerada ou não, firmados entre uma sociedade limitada e seu sócio controlador, implicam que o pagamento não deve ter sido em remuneração à prestação recebida mas decorrente da relação societária existente*<sup>28</sup>.

9261 *Mesmo não havendo um contrato específico escrito, não implica distribuição disfarçada de lucros a prática observada há muitos anos e de forma regular, de crescer ao aluguel acertado por escrito entre a sociedade limitada e seu sócio controlador, o valor anual do imposto territorial e do seguro do imóvel*<sup>29</sup>.

27 *Verzichtet eine GmbH auf ein Darlehen und stehen die Darlehensschuldner ihren beherrschenden Gesellschaftern nahe, so liegt darin eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die wirtschaftliche Lage der Darlehensschuldner positiv eingeschätzt hätte.* FG Baden-Württemberg 26.4.1994 - 6V 37/93; EFG 1994, 901.

28 *Ob eine Vermögensverminderung der Gesellschaft zugunsten eines Gesellschafters auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, ist auch nach einem Fremdvergleich zu ermitteln. Häufig wechselnde Vereinbarungen zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer über eine entgeltliche oder unentgeltliche Tätigkeit führen dazu, daß Gehaltszahlungen insgesamt nicht durch einen Leistungsaustausch sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind.* FG Münster 18.8.1993 - 9K 4472/90 K, G; EFG 1994, 117; DB 1994, 305.

29 *Die seit mehreren Jahren regelmäßig vorgenommene jährliche Bezahlung der GrSt und der Gebäudeversicherung durch die GmbH als Pächterin neben der monatlichen Entrichtung des schriftlich vereinbarten Pachtzinses an den beherrschenden Gesellschafter führt nicht zur verdeckten Gewinnausschüttung, auch wenn sie nicht auf einer besonderen schriftlichen Vereinbarung beruht.* FG Düsseldorf 11.1.1994 - 6 K 562/90; EFG 1994, 680.

9262 *Excepcionalmente, pode ser reconhecida, para fins tributários, uma participação no faturamento paga ao sócio/administrador de uma sociedade limitada, desde que esta equivalha a uma participação nos lucros ou a uma remuneração fixa, representando uma retribuição justa pela atividade exercida*<sup>30</sup>.

9276 *Se uma sociedade limitada aumenta o "pro-labore" de seu sócio/administrador que fora contratado em 1º de agosto, de 20.000 marcos para 25.000 marcos a partir de 1º de fevereiro do ano seguinte e para 30.000 marcos a partir de 1º de julho, então a velocidade dos aumentos indica a intenção de distribuição de lucros*<sup>31</sup>.

Em todos os casos acima, encontra-se o parâmetro da comparação com terceiros (ainda que não ostensiva), para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros. A pedra-de-toque, aqui, é a noção de que, se a sociedade estivesse contratando com terceiros, não permitiria mudanças constantes em prestações anteriormente fixadas. Espera-se dos contratos entre a sociedade e seus sócios/administradores o mesmo comportamento que aquela teria para com terceiros, exigindo destes o pagamento de suas prestações, ou ela mesmo cumprindo as suas nos estritos termos anteriormente fixados (ou do modo como sempre se fez). Qualquer mudança deve ser justificada, uma vez que modificações constantes podem revelar a prática de se ajustar a remuneração ao lucro apurado, de forma a diminuir este, disfarçadamente.

Por outro lado, vale mencionar que os Acórdãos acima confirmam o que já se esclarecera<sup>32</sup> quanto à questão do excesso de remuneração de administradores: na Alemanha, aceita-se o pagamento de uma remuneração adequada aos dirigentes da organização, por serviços prestados, independentemente da existência de contrato escrito.

30 *Eine Umsatzbeteiligung als Entlohnung für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist in Ausnahmefällen steuerlich anzuerkennen, sofern sie wie eine Gewinnbeteiligung oder ein Festgehalt wirkt und eine angemessene Entlohnung für die geleistete Tätigkeit darstellt.* FG Hessen 22.10.1992 - 4 K 5015/89; EFG 1994, 219.

31 *Erhöht eine GmbH das monatliche Gehalt ihres Gesellschafter-Geschäftsführers, den sie zum 1. August angestellt hat, mit Wirkung vom 1. Februar des Folgejahres von 20000 DM auf 25000 DM und ab 1. Juli auf 30000 DM, so deutet die rasche Abfolge der Gehaltserhöhung auf die Absicht der Gewinnausschüttung hin.* FG Saarland 8.2.1994 - 1 K 157/93; EFG 1994, 678.

32 Cf. supra, neste subitem.

Também neste sentido, cite-se Acórdão publicado no *Steuerrecht Fundstellen* de 1993<sup>33</sup>:

8469 *Podem-se aceitar, para fins tributários, as mudanças feitas verbalmente a um contrato escrito referente a "pro labore" celebrado com um sócio/administrador, se essas poderiam ser reconhecidas como um acordo claro, por um terceiro estranho ao negócio, em vista de seu regular cumprimento*<sup>34</sup>.

Interessante questão é a levantada por Pezzer, em sua monografia sobre a distribuição disfarçada de lucros. Lembra o autor que, desde 1977, foi introduzida na Alemanha a tributação integrada entre as pessoas físicas e jurídicas. A partir daí, é de se indagar se o instituto da distribuição disfarçada de lucros ainda faz sentido, tendo em vista que, afinal, o novo sistema acaba por desconsiderar a própria diferenciação entre a pessoa jurídica e seus sócios, para fins tributários. O dilema se resolve, quando se tem em vista que a intenção da tributação das pessoas jurídicas, na Alemanha, após a reforma, deixou de ser a imposição do lucro auferido por tais entidades. Desde 1977, tributam-se os resultados da pessoa jurídica como forma de se assegurar que os lucros dos sócios/acionistas sejam tributados. Embora formalmente o fato gerador do imposto seja a obtenção de lucro pela pessoa jurídica, materialmente trata-se de um imposto de renda na fonte, incidente sobre os rendimentos do capital. A razão por que o legislador alemão não optou por isentar os lucros das pessoas jurídicas, criando apenas um imposto de renda na fonte sobre sua distribuição (o que implicaria a coincidência entre a tributação formal e a material) encontra-se, ao ver de Pezzer, no fato de que a Alemanha possui dezenas de acordos de bitributação que limitam a tributação na fonte sobre rendimentos do capital, sem limitarem a tributação das pessoas jurídicas<sup>35</sup>. Neste diapasão, encontra-se sentido na decisão do legislador alemão, em continuar incluindo na base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (*Körperschaftsteuer*) os lucros distribuídos disfarçadamente, uma vez que,

33 Cf. Mössner, Jörg Manfred. *Steuerrecht-Fundstellen 1993*. Munique: C. H. Beck, 1994. As numerações se referem às adotadas no próprio Anuário.

34 *Die mündliche Änderung einer schriftlichen Gehaltsvereinbarung mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer kann steuerlich anerkannt werden, wenn aus der regelmäßigen Durchführung für einen außenstehenden Dritten erkennbar ist, daß eine klare Vereinbarung vorlag*. BFH 26.2.1992 - I R 39/91; BFH/NV 1993, 385

35 Cf. Pezzer, op. cit. (nota 6), pp. 6-7.

em caso contrário, estes escapariam da tributação alemã, quando fossem distribuídos a residentes no exterior ou a entidades isentas.

Corolário interessante do raciocínio de Pezzer é o que se encontra quando o autor enfrenta a questão dos casos em que os lucros distribuídos disfarçadamente não deixaram de se submeter ao imposto alemão. Isto ocorre quando tais lucros acabam por integrar a base de cálculo do imposto de renda dos sócios.

Um exemplo servirá para ilustrar a questão: tome-se o caso de um bem, alienado pela pessoa jurídica a seu sócio, por valor notoriamente inferior ao de mercado. Ter-se-ia, aqui, hipótese clássica de distribuição disfarçada de lucros.

Imagine-se, entretanto, que, no mesmo exercício social, o referido bem fosse alienado pelo sócio a terceiro, por seu valor de mercado. O sócio apontaria, em sua declaração de renda, um ganho de capital, decorrente da diferença entre o preço da alienação e o custo da aquisição do bem. Em outras palavras, o lucro distribuído pela pessoa jurídica acabou se submetendo à tributação do imposto de renda da pessoa física.

Baseado em seu entendimento de que o imposto de renda das pessoas jurídicas, na Alemanha, nada mais é, materialmente, que uma tributação na fonte sobre os rendimentos de capital, sustenta Pezzer que, em tal caso, o lucro distribuído disfarçadamente não deve ser incluído na base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, uma vez que já foi submetido à tributação. Para o autor, a norma que dispõe deverem ser incluídos na base de cálculo do *Körperschaftsteuer* os lucros distribuídos disfarçadamente sofre, aqui, uma redução teleológica, pois há uma "lacuna oculta" no texto legal. A "lacuna oculta" ocorre quando o texto da lei não apresenta uma restrição, ou limitação, sem a qual ele passa a se estender a casos não previstos nem desejados pelo legislador. Sustentando a ocorrência, *in casu*, de semelhante lacuna, Pezzer menciona que a aplicação tão extensa do texto legal, que implicaria a tributação, pelo imposto de renda das pessoas jurídicas, de lucros já oferecidos à tributação contrariaria o princípio constitucional que impede o exagero na tributação (*Übermaverbot*)<sup>36</sup>.

### 1.1.2 Suíça

Semelhantermente à legislação alemã, ensina Prym que as normas suíças referentes à tributação federal ou cantonal da renda não

36 Cf. Pezzer, op. cit. (nota 6), pp. 13-23.

apresentam uma definição da distribuição disfarçada de lucros, embora seu conceito possa ser extraído de diversas leis<sup>37</sup>. Nenhuma de tais normas, entretanto, possuía descrição completa do fenômeno, exigindo, daí, complementação (*ergänzungsbedürftig*), papel este que foi assumido pela jurisprudência.

Por sua vez, da jurisprudência federal suíça extraem-se os seguintes elementos que devem estar cumulativamente preenchidos, para a caracterização de uma distribuição disfarçada de lucros:

(a) a sociedade deve ter pago uma prestação, sem contraprestação correspondente, pela qual o resultado social demonstrado na conta de lucros e perdas tenha sido diminuído;

(b) um membro da sociedade deve ter sido beneficiado, direta ou indiretamente (por exemplo, através de uma empresa ou pessoa próxima a ele), pela prestação, ou deve ter obtido uma vantagem que não teria sido conferida, ou não em iguais termos, a uma pessoa estranha à sociedade. Neste sentido, trata-se de uma prestação inusual, incompatível com uma condução razoável dos negócios; e

(c) estas características da prestação devem ter sido do conhecimento dos órgãos responsáveis pela gestão da sociedade, de modo que se possa admitir que a vantagem foi intencional<sup>38</sup>.

O elemento subjetivo, isto é, a consciência por parte da administração, é fundamental para a ocorrência da distribuição disfarçada de lucros. Entretanto, Pestalozzi-Heinggeler admite que um dolo eventual seja suficiente para cumprir o requisito (mera culpa da administração não configura a distribuição disfarçada de lucros)<sup>39</sup>. O que importa, no caso, é que a administração saiba que, na tomada de sua decisão, não agiu no interesse da sociedade<sup>40</sup>.

Não é difícil comparar os três elementos acima expostos com a teoria tradicional de Blumenstein, para quem a elusão fiscal exige a conjunção do elemento subjetivo (prova de que o contribuinte não agiria do mesmo modo, se não fossem as razões fiscais.), objetivo (procedimento inusual por parte do contribuinte, caracterizado por uma prestação sem contraprestação) e efetivo (o ato do contribuinte

37 Cf. Prym, Rolf-Jürgen. *Verdeckte Gewinnausschüttung - Ein steuerrechtlicher Vergleich zwischen Deutschland und der Schweiz*. Berna: Verlag Paul Haupt, 1976. p. 27.

38 Cf. Prym, op. cit. (nota 37), pp. 29-30, com diversas remissões jurisprudenciais que confirmam o conceito assim resumido.

39 Cf. Pestalozzi-Heinggeler, Anton. *Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht*. Basileia: Verlag für Recht und Gesellschaft AG, 1947. p. 23.

40 Cf. Pestalozzi-Heinggeler, op. cit. (nota 39), p. 24.

deve gerar uma economia fiscal, caracterizada no benefício ao sócio)<sup>41</sup>. É, entretanto, no elemento subjetivo que se diferencia a distribuição disfarçada de lucros da elusão fiscal: enquanto esta exige que o contribuinte aja movido por razões fiscais, para a primeira o que importa é que o contribuinte tenha consciência de que não age no interesse da sociedade<sup>42</sup>. Assim, por exemplo, se a intenção da administração é favorecer certos sócios na distribuição de lucros, em detrimento de outros, terá seu ato sido movido por razões societárias, não fiscais. Ainda assim, ocorrerá a distribuição disfarçada de lucros.

Comparando-se, finalmente, o conceito de distribuição disfarçada de lucros acima exposto com o alemão, concordamos com Prym, quando este sustenta que coincidem os elementos caracterizadores da distribuição disfarçada de lucros na Suíça e na Alemanha<sup>43</sup>.

### 1.1.3 França

As leis francesas de 1872 e de 1914-1917 adotavam, para fins fiscais, o conceito de distribuição de lucros originário do direito privado, segundo o qual a distribuição somente se daria quando fossem pagos determinados valores aos sócios, extraídos do lucro da empresa. Conforme ensina Wolff-Diepenbrock, isto ocorreria quando os valores fossem efetivamente postos à disposição dos sócios, não bastando, destarte, para a concretização do fato gerador, a deliberação da assembléia geral nem o vencimento do prazo para seu pagamento<sup>44</sup>.

Diante de tal conceituação legal, a administração fiscal enfrentava séria dificuldade para caracterizar a ocorrência de distribuição de lucros, quando tais requisitos não fossem preenchidos, encontrando-se em Blancher menção de que naquela época firmou-se o costume, principalmente entre empresários de menor porte, de não efetuar distribuições abertas do lucro, senão tomarem os titulares empréstimos vultosos de suas empresas, que mais tarde renunciavam a seu pagamento<sup>45</sup>.

41 Cf. Blumenstein, Ernst. *System des Steuerrechts*. 3. ed., ampliada por Irene Blumenstein. Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag AG, 1971. pp. 28-29.

42 Cf. Pestalozzi-Heinggeler, op. cit. (nota 39), pp. 28-31.

43 Op. cit. (nota 37), p. 30.

44 Cf. Wolff-Diepenbrock, Johannes. *Verdeckte Gewinnausschüttungen im französischen Steuerrecht* (Tese de doutoramento apresentada à Universidade de Colônia - prova oral em julho de 1971), edição do autor, p. 72.

45 Cf. Blancher, R. *Les impôts des entreprises industrielles et commerciales*. Paris: [s.n.], 1954, p. 223, *apud* Wolff-Diepenbrock, op. cit. (nota 44), pp. 72-73.

Embora esse procedimento não pudesse, a rigor, ser caracterizado como distribuição disfarçada de lucros, a administração fiscal passou a conceituá-lo como tal, no que foi acompanhada pelo Judiciário que, não se limitando às barreiras da definição legal, entendeu terem igual tratamento, no direito tributário, as distribuições diretas, ou reais, e as indiretas. Exemplos de tal aproximação, citados por Wolff-Diepenbrock, foram o de uma sociedade que assumiu o encargo tributário dos sócios (ou detentores de partes beneficiárias) sobre os dividendos distribuídos, ou quando a sociedade colocara um imóvel à disposição de seus sócios, sem exigir aluguel (ou exigindo aluguel aquém do valor de mercado)<sup>46</sup>.

Para que se compreenda como, no direito francês, se tornou possível a adoção de um conceito de distribuição de lucros que extrapolava os limites do direito privado, antes mesmo da atuação do legislador tributário, mister se faz tecerem-se comentários sobre questão que, naquele país, é de grande importância: a da autonomia do direito tributário.

A noção da autonomia é, hoje, clara: conceitos jurídicos e normas contidas nas leis tributárias podem ter um significado ou alcance diverso daquele existente em outros ramos jurídicos e, em especial, no direito privado. Wolff-Diepenbrock relata a enorme discussão que esse conceito vem gerando, em França, desde de sua introdução datada do período posterior à primeira guerra mundial, em especial por parte dos civilistas, que propugnavam pela unicidade de conceitos jurídicos, parecendo-lhes preocupante que o direito público emprestasse a conceitos de direito privado significados diversos deste<sup>47</sup>.

A discussão da autonomia parece não encontrar terreno, em França, quando ela se limitar à liberdade do legislador para emprestar conteúdo econômico próprio a termo empregado pelo direito privado. Teríamos, então, não propriamente uma autonomia, mas uma lei especial que, enquanto tal, prevaleceria sobre a norma geral<sup>48</sup>. A este propósito, não é inoportuno lembrar que, no Brasil, tal afirmação não se tomara com tanta facilidade, à luz do que dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Se por autonomia se entender, entretanto, a liberdade conferida à Administração de aplicar a lei de acordo com seu espírito, quando

46 Op. cit. (nota 44), p. 73.

47 Op. cit. (nota 44), pp. 110-111.

48 Op. cit. (nota 44), p. 111.

da subsunção de uma situação fática a determinada hipótese de incidência, então passar-se-á a entender melhor por que a Administração pôde, para fins tributários, estender o conceito de distribuição de lucros a casos diversos daqueles contemplados pelo direito privado. Do mesmo modo como o legislador tributário não está limitado pelos conceitos jurídicos do direito privado, podendo buscar a situação fática que subjaz, também a Administração deveria dar mais relevância à situação fática que a seus contornos jurídicos<sup>49</sup>.

Tal o entendimento de Trotabas:

*É preciso, portanto, admitir que o fisco não está preso às regras do direito privado ou às fórmulas da jurisprudência civil. Pode, pelo contrário, por uma "livre pesquisa", estabelecer o lançamento de um imposto: porque as próprias definições da lei civil não são necessariamente válidas em direito fiscal, sendo falso pretender que a lei fiscal se refere sempre à lei civil para conhecer a matéria tributável<sup>50</sup>.*

Para citar apenas o mais famoso opositor de tal teoria, mencionamos François Geny, que fundamenta sua crítica na constatação de que o direito moderno mantém o poder do juiz fiscal estritamente limitado à interpretação da lei de imposto, devendo sua faculdade de apreciação ser restringida, na presença de preceitos constitucionais que reservam ao poder legislativo, manifestando-se na representação nacional, o direito de estabelecer e de determinar os impostos. Sendo reduzidas as normas constitucionais em matéria fiscal, entende Geny que seria muito perigoso deixar margem ao poder discricionário do juiz. Tal poder não teria, para exercer-se, outro guia senão o interesse do fisco, que, sob pretexto de evitar as fraudes, arrisca-se demasiado número de vezes a ferir dolorosamente a justiça. Só o legislador possui a independência suficiente para medir os direitos do fisco, premunindo-o contra a fraude. E completa com a questão: *Sobre que bases o juiz fiscal poderia criar um direito sui generis, diferente do direito comum e assegurando uma garantia suficiente às pessoas?*<sup>51</sup>.

Somente em 13 de janeiro 1941 é que foi inserida, no código francês dos impostos diretos, uma regra geral contra o abuso do direito, cujo teor será estudado mais adiante, que passou a servir de

49 Exposição exaustiva da teoria se encontra em Wolff-Diepenbrock, op. cit. (nota 44), p. 113.

50 Cf. Trotabas, Louis. Ensaio sobre o Direito Fiscal, tradução: Guilherme Augusto dos Anjos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 26, pp. 34-59, 1951, pp. 56-57.

51 Cf. Geny, François. O Particularismo do Direito Fiscal. (trad. por Guilherme Augusto dos Anjos). *Revista de Direito Administrativo*, v. 20, pp. 6-31, 1950, pp. 26-27.

lastro para a atuação da administração fiscal de tomar por ocorrida a distribuição de lucros, em caso de elusão fiscal, pelos quais os lucros se distribuíam indiretamente, principalmente por intermédio de terceiros<sup>52</sup>. Naquela oportunidade, o Ministro das Finanças baixou a Circular 2179, de 31 de outubro de 1941, na qual se incluíam, entre outros casos de abuso do direito, os dos empréstimos, com ou sem juros, concedidos por uma sociedade a seus administradores ou principais sócios, seguidos de uma remissão de dívida, os dos adiantamentos em contas-correntes, os das remunerações excessivamente elevadas etc<sup>53</sup>.

Em 1948, nova modificação legislativa veio auxiliar a atuação fiscal, no sentido de coibir a distribuição disfarçada de lucros. Inse-riu-se, então, por meio do artigo 109-I do código geral dos impostos, novo conceito de distribuição disfarçada de lucros, que passava a incluir:

(a) todos os lucros ou produtos que não forem incluídos em reservas ou incorporados ao capital social; e

(b) todas as somas ou valores postos à disposição dos sócios, acionistas ou portadores de partes beneficiárias e não incluídos nos lucros<sup>54</sup>.

Tal regra se vê concretizada pelo artigo 111, do mesmo código geral dos impostos, que elenca uma série de hipóteses em que se considera ocorrida a distribuição disfarçada de lucros, afirmando que "são notadamente considerados como rendimentos distribuídos: (a) Salvo prova em contrário, os valores colocados à disposição dos sócios diretamente ou por pessoas interpostas a título de adiantamentos, de empréstimos ou de contas correntes; (b) (...); (c) as remunerações e vantagens ocultas; (d) a parte das remunerações que não são dedutíveis em virtude do artigo 39,1-1º; (e) as despesas e encargos cuja dedução, para fins de cálculo do imposto sobre as sociedades, é proibida em virtude dos dispositivos do artigo 39-4"<sup>55</sup>.

52 Cf. Wolff-Diepenbrock, op. cit. (nota 44), p. 74.

53 Cf. infra, subitem II.3.2.

54 *Sont considérés comme revenus distribués: 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital; 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.*

55 *Sont notamment considérés comme revenus distribués: (a) Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes; (b) (...); (c) Les rémunérations et avantages occultes; (d) La fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu de l'article 39-1-1°; (e) Les dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite en vertu des dispositions de l'article 39-4.*

À luz dos dispositivos acima, Cozian propõe uma classificação das distribuições irregulares em camufladas, presumidas e ocultas<sup>56</sup>.

Camufladas seriam aquelas despesas indedutíveis, que implicassem efetivo desembolso por parte da sociedade. Com efeito, Cozian alerta que certo tipo de despesas pode ser indedutível (e, portanto, não passível de reduzir o lucro tributável) sem por isso poderem configurar uma distribuição de lucros, sendo meras despesas contábeis. Tal seria o caso, por exemplo, de uma depreciação a taxas excessivas, ou uma provisão exagerada. Para que houvesse uma distribuição camuflada, haveria que concorrer outro fator: a despesa seria monetária, com o efetivo desembolso ("désinvestissement") do valor<sup>57</sup>.

A consequência fiscal de uma distribuição camuflada é dupla: para a sociedade, que deve computar o valor em seu lucro tributável e para o sócio, que deve oferecer a quantia à tributação. Cozian mostra que, em certos casos, a soma de ambas as tributações poderia implicar tributação acima de cem por cento. Assim, imagine-se uma sociedade que contabiliza despesa particular de seu sócio de \$ 10.000. Ela deverá oferecer à tributação o valor assim deduzido, pagando um imposto suplementar de \$ 5.000. Ademais, o sócio deverá oferecer os mesmos \$ 10.000 à tributação; supondo-se uma alíquota marginal de 65%, teríamos um imposto, na pessoa física, da ordem de \$ 6.500. A carga tributária total seria, pois, de \$ 11.500. Em vista de tal efeito danoso, a legislação fiscal prevê o mecanismo da "cascata": no caso de lançamento de ofício, o beneficiário da distribuição camuflada pode optar por reverter à sociedade o montante do imposto que esta pagou por conta da distribuição (\$ 5.000), tributando-se a pessoa física somente pela quantia líquida que lhe restar (\$ 5.000 x 65% = 3.500). Neste caso, a carga tributária totalizaria apenas 82,5% da distribuição camuflada<sup>58</sup>.

Presumidas seriam aquelas distribuições elencadas no artigo 111-a do código geral dos impostos, que dispõe serem consideradas como lucros distribuídos, "salvo prova em contrário, as somas colocadas à disposição dos sócios diretamente ou por pessoas ou sociedades interpostas, a título de adiantamento, de empréstimo ou de contas-correntes"<sup>59</sup>.

56 Cf. Cozian, Maurice. *Précis de Fiscalité des Entreprises*. 8.ed. Paris: Litec, 1984. pp. 318 e ss.

57 Op. cit. (nota 56), p. 319.

58 Cf. op. cit. (nota 56), p. 320.

59 (...) *sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.*

No caso das distribuições presumidas, não há que se falar em efeito fiscal para a sociedade, uma vez que ela mantivera o valor em seu ativo (contas-correntes), não tendo diminuído seu lucro tributável. O sócio, por outro lado, deverá oferecer o valor à tributação. Cozian alerta que se trata de presunção relativa<sup>60</sup>, porque admite prova em contrário: se o sócio demonstrar tratar-se de verdadeiro empréstimo, documentado em contrato escrito, prevendo juros e com vencimento determinado, estará afastada a presunção. Ademais, mesmo que não se faça tal prova, o sistema francês admite a restituição do imposto sobre a distribuição presumida se, posteriormente, o sócio vier a devolver à sociedade o valor que lhe foi adiantado<sup>61</sup>.

Finalmente, haveria as distribuições ocultas, assim consideradas aquelas efetuadas a beneficiários não identificados: se a administração constatar pagamentos feitos a beneficiários não identificados, a sociedade é intimada a informar a quem o valor foi pago, sob pena de, em não o fazendo, sofrer uma tributação, não dedutível, em montante equivalente ao dobro da maior alíquota do imposto de renda das pessoas físicas (130%). Outrossim, caso a própria sociedade declare ter efetuado uma distribuição oculta (sem que haja prévio questionamento por parte das autoridades fiscais), então o imposto devido será de uma vez e meia a maior alíquota do imposto de renda das pessoas físicas (97,5%)<sup>62</sup>.

#### 1.1.4 Estados Unidos

Distribuições de lucros de empresas somente são contempladas, no código de receitas internas dos Estados Unidos (*Internal Revenue Code - IRC*) quando se tratar de dividendos. Se um valor ou bem oriundo de uma sociedade não for dividendo, então não se lhe aplica a disciplina de dividendos, uma vez que o sistema americano admite que um sócio mantenha mais de uma relação jurídica simultânea com a pessoa jurídica (ex.: empregado, credor ou devedor).

Na tentativa de impedir que tais circunstâncias criassem ambiente propício a transferências patrimoniais de pessoas jurídicas a seus sócios, sem a sujeição do imposto de renda, valeu-se o direito americano - como lhe é característico - de construções jurisprudenciais que, dando interpretação às normas existentes, acabavam por coibir práticas abusivas.

60 O conceito de presunção relativa será discutido mais adiante. Cf. *infra*, subitem II.1.2.

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

62 Cf. Cozian, op. cit. (nota 56), p. 323.

Assim, em vista do dispositivo da "section" 162(a) do IRC de 1954, permitindo a dedução de todas as despesas usuais e necessárias, pagas ou incorridas para o desempenho de atividade empresarial durante o exercício<sup>63</sup>, o fisco norte-americano (*Internal Revenue Service - IRS*) questionava a dedutibilidade de gastos, seja por não serem usuais e necessários, seja por não decorrerem de uma atividade empresarial.

A questão da necessidade e usualidade da despesa pode ser exemplificada no caso *Anaheim Union Water Co.*, relatado por Radoff<sup>64</sup>. Tratava-se de uma sociedade sem fins lucrativos que fornecia água e serviços correlatos a seus acionistas. Paralelamente, Anaheim arrendava terras, de que fruía um lucro substancial, na forma de "royalties" pelo óleo extraído. Anaheim cobrava de seus acionista pela água consumida um preço abaixo de seu custo, com o que reduzia o lucro de sua atividade. O entendimento do fisco, mantido pela Corte Fiscal, foi no sentido de que as despesas com o serviço de água que superavam as receitas dali provenientes não eram usuais e necessárias. Radoff, embora concordando com o resultado, critica, com acerto, a teoria empregada pela Corte e pelo fisco norte-americanos, porque as despesas de Anaheim não eram exageradas em seu valor e revelavam-se estritamente relacionadas com a atividade de distribuição de água aos acionistas. Assim, os requisitos da usualidade e necessidade estavam preenchidos no caso<sup>65</sup>. Por tal razão, a Corte de Apelação reformou a decisão, com o entendimento de que para se apurar o que seria uma atividade usual e necessária a Anaheim, imperativa se faria a comparação com outras empresas do mesmo ramo, não servindo como critério a questão quanto a ter decorrido daí, ou não, um lucro<sup>66</sup>.

Com a derrota sofrida no caso *Anaheim*, o IRS voltou-se à idéia de que, inexistindo a finalidade lucrativa em determinada atividade, não se pode considerar estar uma organização desenvolvendo uma atividade empresarial (*trade or business*), no sentido da regra do artigo 162(a) do IRC de 1954. Foi assim que a Corte Fiscal tratou o caso *Adirondack League Club*, cujos contornos eram bastante simi-

63 No original: *ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business.*

64 Cf. Radoff, Phillip L. Constructive Dividends: an Alternative to Profit Motive as a Test for the Disallowance of Corporate Business Deductions. *The George Washington Law Review*, v. 40, p. 749-763, 1972. p. 752.

65 Cf. op. cit. (nota 64), p. 753.

66 Cf. op. cit. (nota 64), pp. 753-754.

lares ao *Anaheim*: *Adirondack* era um clube, cujas contribuições recebidas dos sócios serviam para manter os custos de atividade recreacional. O clube vendia, também, madeira e o lucro da atividade madeireira era usado para reduzir as contribuições dos associados. A Corte entendeu indedutíveis as despesas do clube que ultrapassassem o valor total das mensalidades cobradas<sup>67</sup>.

Embora a decisão de *Adirondack* se revele mais coerente que *Anaheim*, pois que já não há conflito entre a decisão e os fatos (não há como negar que a atividade de *Adirondack* não se revestiu do caráter empresarial lucrativo exigido pela lei tributária), a decisão da Corte não ficou ileso de críticas, uma vez que, como aponta Radoff, o critério para apurar a base indedutível (o valor das despesas que ultrapassar as receitas das atividades) foi tomado da norma denominada *hobby rule*. Refere-se esta norma ao caso de pessoas físicas que, a par de suas atividades privadas, desenvolve outras lucrativas. A *hobby rule* determina que a pessoa física não pode deduzir da base de cálculo de seu imposto de renda, as despesas com seus passatempos, classificando como tais as atividades cujas receitas obtidas não alcançam seus gastos. Tal regra é, entretanto, específica para pessoas físicas, não havendo permissivo legal para sua extensão a pessoas jurídicas<sup>68</sup>.

Ademais, as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros nem sempre passam pela contabilização de despesas nas quais se tornam aplicáveis os questionamentos quanto à usualidade e necessidade da despesa ou quanto à atividade empresarial. Assim, Davis e McGill cogitam do caso em que a pessoa jurídica faz, no interesse de seu sócio ou acionista, uma contribuição de caridade a uma entidade beneficente. Para as contribuições e doações, a lei tributária norte-americana não cogita da necessidade, usualidade ou intuito empresarial, havendo, apenas, limites quantitativos e da qualidade da donatária. A falta de intuito empresarial na operação não seria, portanto, suficiente para impedir a doação<sup>69</sup>.

Em vista dos problemas decorrentes das soluções jurisprudenciais acima relatadas, desenvolveu-se, nos Estados Unidos, a teoria dos *constructive dividends* ("dividendos virtuais"). Segundo

67 Cf. op. cit. (nota 64), p. 754.

68 Cf. Radoff, op. cit. (nota 64), p. 756.

69 Cf. Davis, Earl F., McGill, JR., Walter C. Corporate Charitable Contributions and the Constructive Dividend Problem, *The Journal of Corporate Taxation*, Boston, v. 8, nº 4, pp. 323-37, inverno de 1982.

esta, um valor apresentado como despesa operacional pode ser um "dividendo virtual", ainda que não tenham sido observadas as formalidades de uma declaração de Dividendos; que a distribuição não tenha sido registrada como tal nos livros societários; que não seja ela proporcional às participações societárias; ou, mesmo, ainda que alguns dos sócios dela sejam privados<sup>70</sup>. Kramer e Phillips reconhecem a existência de "dividendos virtuais" mesmo nos casos em que a diretoria da empresa não a tenha autorizado<sup>71</sup>.

No mesmo sentido, Hoffman, Raabe, Smith e Willis sustentam que o que importa, para a caracterização dos "dividendos virtuais", não é nem sua forma nem a distribuição igualitária a todos os sócios: o fator chave para sua caracterização está na existência de um benefício econômico considerável transferido ao sócio<sup>72</sup>.

Diversos são os casos em que se aponta, no direito norte-americano, a ocorrência de "dividendos virtuais". Assim, elenca Amico as seguintes situações em que o pagamento a um sócio é reclassificado como dividendo ("virtual"), se o esquema for utilizado abusivamente:

- sócio-empregado (pagamento de um salário elevado em vez de declarar dividendos);
- empréstimo do sócio à pessoa jurídica (os juros pagos pela pessoa jurídica são dedutíveis);
- empréstimo da pessoa jurídica ao sócio (os recursos financeiros são colocados à disposição do sócio sem o pagamento do imposto);
- cessão ou locação de bem da empresa ao sócio (as propriedades da pessoa jurídica ficam à disposição dos sócios sem que estes sejam tributados);
- pagamento de aluguel excessivo pela pessoa jurídica ao sócio (aluguéis são dedutíveis para a pessoa jurídica);
- a empresa paga despesas particulares dos sócios; ou
- uso de terceiros para desviar ganhos da pessoa jurídica (por exemplo: o sócio recebe uma "comissão" de um fornecedor da pessoa jurídica)<sup>73</sup>.

70 Cf. Radoff, op. cit. (nota 64), p. 761.

71 Cf. Kramer, John L., Phillips, Lawrence C. (coords.). *Prentice Hall's Federal Taxation*, 1993. Nova Jersey: Prentice Hall, 1993. pp. 17-12.

72 Cf. Hoffman, JR, William H., RAABE, William A., SMITH, James E., WILLIS, Eugene (org). *West's Federal Taxation: Corporations, Partnerships, Estates, and Trusts*. São Paulo (E.U.A.), Nova Iorque, Los Angeles e S. Francisco: West Publishing Company, 1992. pp. 3-25.

73 Cf. Amico, Joseph C. *Introduction to the US Income Tax System*. Deventer e Boston: Kluwer, 1993. p. 138.

Kramer e Nordhauser ensinam que a alienação, pela pessoa física à pessoa jurídica, de bem por valor superior ao de mercado já foi mais interessante no passado, antes da reforma de 1986, já que até então os ganhos de capital decorrentes de bens que o contribuinte mantivesse por longo tempo em sua propriedade (*long-term capital gains*) tinham tributação favorecida em relação aos dividendos. Para a pessoa jurídica, entretanto, a alternativa continua sendo atraente, pois lhe permite contabilizar a aquisição do bem por um valor acima do de mercado, propiciando, por exemplo, maior despesa de depreciação<sup>74</sup>.

No que se refere aos "dividendos virtuais" por meio de empréstimos sem juros, sua ocorrência nem sempre foi pacífica. Relatam Peraino e outros que o tema foi pela primeira vez examinado pela Corte Fiscal norte-americana no caso *Dean*<sup>75</sup>, no qual o fisco, valendo-se de precedentes que apontavam a ocorrência de uma receita tributável no caso de a pessoa jurídica ceder, sem a cobrança de aluguel, o uso de bens imóveis a seus sócios e outros versando sobre despesas particulares de sócios pagas pela pessoa jurídica (viagem de acompanhantes, despesas de recreio etc.), pretendia ver tributado um valor equivalente aos juros em que a pessoa física teria incorrido se tivesse tomado tais recursos no mercado. A Corte Fiscal afastou os argumentos do fisco, sustentando que não havia como comparar os juros ao aluguel, porque, enquanto este constituiria uma despesa indedutível para a pessoa física (e portanto seria tributável o valor recebido), os juros reduzem a renda tributável (então, o mesmo valor que seria tributável seria, simultaneamente, dedutível)<sup>76</sup>. Ademais, a Corte negava, no caso, que um empréstimo gratuito implicasse, necessariamente, um benefício econômico para o mutuário<sup>77</sup>. Doze anos depois da decisão do caso *Dean*, o fisco norte-americano anunciou sua discordância com a jurisprudência firmada, sinalizando que voltaria a trazer o caso às Cortes, o que O'Hare manifestava, já em 1974, estar correto, como traduzimos:

74 Cf. Kramer, John L., Nordhauser, Susan L. *Federal Taxation of Corporations*. Englewood: Nova Jersey, Prentice Hall, 1989, p. 247.

75 Na referência norte-americana, 35 T.C. 1083 (1961).

76 Cf. Peraino, Frank, Toohill, Stephen T., Valdez, Aguinaldo. Neither an Interest-Free Borrower nor a Lender Be: Interest-Free Loans Under *Hardee v. United States*. *The Notre Dame Law Review*, v. 58, n.º 2, pp. 429-39, dez. 1982. pp. 429-431.

77 Cf. Eakins, Jan Elizabeth. Income Taxation of the Economic Benefit of Interest-Free Loans. *Loyola of Los Angeles Law Review*, vol. 13, n.º 2, pp. 503-20, mar. 1980. pp. 507-509.

*um empréstimo sem juros por uma companhia a seu acionista produz receita de dividendos que não deve ser compensada com deduções de juros relativas a juros não pagos nem declarados como tais pela companhia. Se a companhia cobrar juros do acionista, então não haverá dividendos e o acionista terá uma dedução pelos juros pagos à companhia, que serão por esta declarados - um resultado que estará de acordo com a realidade econômica*<sup>78</sup>.

No caso *Greenspun*, relatam Taylor e Schnee resultado semelhante a *Dean*, embora desta vez a Corte Fiscal tenha expressamente reconhecido a existência de um benefício econômico na concessão de um empréstimo a taxas favorecidas o qual, entretanto, estaria compensado pela dedução de juros de igual montante<sup>79</sup>. A Corte afirmava que um empréstimo gratuito de uma empresa a seus empregados ou acionistas não era, do ponto de vista econômico, diferente de uma concessão de empréstimo a taxas de mercado, seguida de um pagamento de salário ou dividendos. Em virtude, entretanto, da dedutibilidade dos juros, não haveria efeito fiscal para a pessoa física<sup>80</sup>.

*Dean* foi novamente confirmada no caso *Zager*, quando o fisco pediu que a Corte revisse seu posicionamento, tendo em vista o flagrante erro da jurisprudência firmada. A Corte rebateu, alegando que, afinal, em quarenta e oito anos de existência do sistema tributário moderno, *Dean* fora o primeiro caso em que o fisco questionara os empréstimos gratuitos embora, certamente, não fosse a primeira ocorrência do evento. Ademais, certos "favores" das empresas a seus funcionários são usuais nem por isso são questionados pelo fisco. Tais "favores" incluiriam, por exemplo, a concessão de descontos aos funcionários na aquisição de produtos produzidos pela pessoa jurídica. Em princípio, também aqui haveria uma vantagem econômica que nunca fora questionada<sup>81</sup>.

A jurisprudência seguiu a decisão *Dean* por mais de duas décadas, passando a impressão de que somente em um caso de evidente abuso é que poderia haver alguma mudança na linha adotada, já que, em princípio, as cortes norte-americanas seguem a doutrina do

78 Cf. O'Hare, James T. The Taxation of Interest-Free Loans. *Vanderbilt Law Review*, v. 27, n.º 6, pp. 1085-1106, nov. 1974. p. 1096.

79 Cf. Taylor, Ronald L., Schnee, Edward J. Interest-Free Loans: a Need for Caution. *Taxes - The Tax Magazine*, Chicago, CCH, v. 58, n. 4, pp. 263-67, abr. 1980. p. 265.

80 Cf. Eakins, op. cit. (nota 77), p. 509.

81 Cf. Taylor e Schnee, op. loc. cit. (nota 79).

*stare decisis*, que, de certo modo, dificulta mudanças drásticas na jurisprudência<sup>82</sup>.

Em 1982, entretanto, foi submetido à apreciação do tribunal federal competente para decidir questões constitucionais nas quais o Estado é parte (*Court of Claims*) o caso *Hardee v. United States*<sup>83</sup>. Hardee, acionista majoritário e presidente de uma companhia fechada, tomou, por mais de vinte anos, empréstimos da companhia, entregando-lhe, em contrapartida, títulos de crédito sem previsão de juros. O tribunal afastou o argumento sustentado pela Corte Fiscal no caso *Dean*, afirmando que o auferimento de receita tributável e a dedutibilidade da despesa devem ser examinados separadamente. No que se refere à receita, entenderam os julgadores que a intenção do legislador, ao definir "receita bruta", foi alcançar todos os ganhos exceto aqueles expressamente isentos. Reconhecendo que Hardee teve um ganho econômico com o uso dos fundos emprestados, entendeu o tribunal que o benefício deveria ser reconhecido como receita bruta. No que se refere à dedução dos juros, o tribunal negou o entendimento da Corte Fiscal, argumentando que só são dedutíveis os juros "pagos ou incorridos", o que não teria acontecido no caso *Hardee*. Assim, decidiu o tribunal que um empréstimo sem juros, feito por uma empresa a seu sócio, caracteriza apenas uma renda tributável, sem que se admita a dedução dos juros: se o sócio tomou o empréstimo sem juros, não há como deduzi-los<sup>84</sup>.

Hoje, aceita-se, nos Estados Unidos, que todo empréstimo que não seja realizado dentro do parâmetro da boa-fé (*bona fide loans*) caracteriza "dividendos virtuais". Para determinar a existência da boa-fé, tomam-se os seguintes parâmetros:

- se o valor adiantado está numa conta em aberto ou se está comprovado por um instrumento escrito;
- se o sócio ofereceu alguma garantia do pagamento do valor adiantado;
- o tempo em que o valor permaneceu em aberto;
- a ocorrência de pagamentos parciais do empréstimo;

82 Em 1980, tomava-se por pacificada a jurisprudência criada no caso *Dean*. Cf. Bond, Michael J. The Use of Interest-Free or Low-Interest Loans by Publicly Held Corporations to Reward Executives. *Taxes - The Tax Magazine*, Chicago, CCH, v. 58, n° 8, pp. 542-45, ago. 1980), p. 543.

83 Na referência norte-americana, [*U.S. Tax Cases*] Stand. Fed. Tax Rep. (CCH) . 9459 (Ct. Cl. July 6, 1982).

84 Cf. Perraino et al (nota 76), pp. 433-434.

- a capacidade financeira individual do sócio de pagar o empréstimo;
- a destinação que o sócio deu ao recurso (ex: pagamento de suas contas pessoais ou de despesas inesperadas, extraordinárias);
- a regularidade com que se deram os empréstimos;
- a tradição da empresa de pagar ou não dividendos<sup>85</sup>.

Também a hipótese de resgate de ações, por parte da companhia, dá azo à configuração de "dividendos virtuais" no direito norte-americano. O vigente IRC dispõe, na *section 302(d)*, que o resgate deve ser tratado como dividendo, exceto se a transação se enquadrar em uma das seguintes categorias cuja ocorrência afasta a distribuição de dividendos, configurando-se, então, uma compra e venda, cujo resultado é tributável segundo as regras aplicáveis a ganhos de capital:

1. uma distribuição não equivalente a dividendo;
2. um resgate de ações que não seja proporcional a todos os acionistas;
3. um resgate de todas as ações de determinado acionista; e
4. um resgate de ações de um acionista que não se revista da condição de sociedade anônima (*non-corporate shareholder*), em liquidação parcial da companhia.

No caso *Davis*<sup>86</sup>, a Corte Suprema norte-americana teve a oportunidade de se manifestar sobre o que seria uma distribuição não equivalente a dividendo. Para a Corte, o objetivo do legislador foi afastar qualquer consideração acerca do propósito empresarial (*business purpose*) para fins de determinar se o pagamento corresponde a um dividendo, pondo de lado, pois, a questão sobre a presença, ou não, do intuito de impedir ou reduzir a incidência tributária. Para a Corte, um resgate de parte das ações corresponde a uma venda (e não a uma distribuição de dividendos) quando dele resultar uma "significativa redução do interesse proporcional do acionista na companhia"<sup>87</sup>.

Para Amico, a decisão da Corte Suprema soa bem próxima da categoria seguinte (resgate desproporcional de ações), sendo difícil encontrar uma diferença, exceto, unicamente, no caso em que uma companhia resgate, de modo proporcional (afastando-se, então, a

85 Cf. Hoffman, Raabe, Smith e Willis, op. cit. (nota 72), pp. 3-27.

86 Cf. Swennes, II, Robert H. "Not essentially equivalent to a dividend" exception still viable despite *Davis*. *The Journal of Taxation*, v. 41, 1974, pp. 78.83 (78).

87 *a meaningful reduction of the shareholder's proportionate interest in the corporation.*

configuração do resgate desproporcional), uma porção substancial de ações sem direito a voto de sua emissão, implicando uma "significativa redução do interesse proporcional" daqueles acionistas que só tinham ações sem direito a voto<sup>88</sup>. Vale lembrar que a regra da *section 302(a)* é aplicada acionista-a-acionista, de modo que um mesmo resgate pode ser considerado uma distribuição de dividendos, para um acionista e uma compra e venda, para outro.

Swennes<sup>89</sup>, por outro lado, entende que não obstante a Suprema Corte não se tenha manifestado sobre o que seria a "significativa redução do interesse proporcional do acionista na companhia", é possível ao intérprete chegar a algumas conclusões, tomando de início dois tipos de companhias, a saber: (i) aquelas cujas ações são todas de igual espécie, dando iguais direitos aos acionistas; e (ii) aquelas que emitem parte das ações sem direito a voto.

Para as companhias com uma única classe de ações e um único acionista, qualquer resgate de ações seria equiparado a um dividendo (era esta a situação no caso *Davis*).

Havendo mais de um acionista e uma única classe de ações, o resgate poderá ser considerado uma operação de compra e venda (e não uma distribuição de dividendos) para o majoritário se implicar uma significativa mudança em seu interesse societário. Swennes, embora reconhecendo ser indefinido a partir de quando ocorre uma mudança significativa, reporta-se a dois casos jurisprudenciais que indicam certos parâmetros para o caso concreto. Em *Fehrs Finance Company*, os acionistas majoritários tiveram uma redução de dez por cento em sua participação, passando a ter, após o resgate, pouco menos de oitenta e nove por cento do capital votante. A redução de participação societária não foi, no caso, considerada significativa e o resgate de ações foi equiparado a distribuição de dividendos. Em *Wright*, a Corte tratou de um caso em que um acionista tinha uma redução na participação de oitenta e cinco por cento para cerca de sessenta por cento. Desta feita, a redução foi considerada significativa e o resgate não foi equiparado a dividendo, em vista da redução do poder de voto do acionista, uma vez que, nas leis do Estado de Arkansas, certas matérias, como fusões, incorporações ou liquidações de empresas devem ser votadas por acionistas representando dois terços do capital da sociedade. Em *Wright*, a redução de participação do acionista implicou a perda de seu poder de decidir sozinho acerca de tais matérias.

88 Cf. Amico, op. cit. (nota 73), p. 139.

89 Cf. Swennes, op. cit. (nota 86), *passim*.

Finalmente, tratando-se de acionistas minoritários em uma companhia com uma única espécie de ações, um resgate de ações sempre implicará, para Swennes, uma compra e venda protegida pela *section 302(a)*, já que o acionista não tem poder de decidir a seu respeito e, excetuado o caso de um resgate *pro-rata*, implicará sempre uma redução em seu já reduzido poder de voto.

Havendo ações preferenciais, além das ordinárias, Swennes sustenta que, ainda assim, importará ver a participação do acionista no capital votante, antes e depois do resgate. De fato, o resgate das ações preferenciais do acionista controlador em nada lhe afeta o interesse na companhia, principalmente tendo em vista que poderá ele mais tarde, com os lucros acumulados, determinar a emissão de novas ações preferenciais, das quais será ele o maior beneficiado.

Configurando-se a segunda hipótese acima elencada (resgate não proporcional de ações), então, em princípio, se estará diante de uma compra e venda, não de uma distribuição de dividendos. O IRC elenca, entretanto, na *section 302(b)(2)*, três testes que devem ser efetuados, para que se configure um resgate não proporcional de ações, a saber, que o acionista, imediatamente após o resgate:

- deve possuir menos de cinquenta por cento das ações com direito a voto;
- deve possuir menos de oitenta por cento da participação no capital votante que possuía antes do resgate; e
- deve possuir menos de oitenta por cento das ações que ele possuía antes do resgate.

Se o resgate de ações implicar a própria exclusão do acionista, então estará preenchida a terceira hipótese em que não se configura distribuição de dividendos mas efetiva compra e venda de ações.

Finalmente, a quarta hipótese versa sobre uma liquidação parcial da companhia que se dá, por exemplo, quando a companhia decide deixar de atuar em determinado segmento e por isso resgata parte de suas ações.

Outro caso em que aparecem, nos Estados Unidos, os "dividendos virtuais" é o do "pagamento de fiança em ações preferenciais" (*preferred stock bail-outs*)<sup>90</sup>. O exemplo dado por Amico ilustra bem a estrutura do "pagamento de fiança", como traduzimos:

90 O termo "bail" significa fiança e o verbo "to bail out" significa pagar a fiança de outrem. Pode significar, também, baldear (tirar água de um navio com um balde, ou transferir passageiros de uma embarcação a outra), ou saltar de pára-quadras, abandonar o avião. Em matéria de imposto de renda, o termo *preferred stock bail-outs* é definido como uma estra-

*Mojave Corp. é uma companhia fechada, pertencente ao Chefe Búfalo Sentado. Mojave tem lucros acumulados, que deveriam ser pagos na forma de dividendos. Entretanto, Mojave paga dividendos na forma de emissão de ações preferenciais ao Chefe, que não são tributáveis. O Chefe vende suas ações preferenciais a um investidor, perfazendo um ganho de capital. Então, Mojave resgata as ações preferenciais do investidor em um ano subsequente, pagando um prêmio, com o quê o investidor tem um lucro. Para o investidor, o ganho será tratado como decorrente de compra e venda (não como dividendo), já que ele terá vendido integralmente sua participação acionária. O Chefe terá recebido seu dinheiro aplicando alíquotas válidas para os ganhos de capital, não para os dividendos<sup>91</sup>.*

As vantagens da prática do "pagamento de fiança" foram afastadas, nos Estados Unidos, nos termos da *section 306* do IRC, que nega o tratamento de ganho de capital tanto à venda efetuada pelo Chefe quanto ao resgate por parte do investidor.

## L.2 Contornos da Distribuição Disfarçada de Lucros no Direito Brasileiro

Estudada a figura da distribuição disfarçada de lucros nos principais ordenamentos estrangeiros, passamos a estudar sua evolução e contornos no direito pátrio.

### L.2.1 Evolução do Instituto

Semelhantemente ao que se observou no estudo do direito comparado, nota-se, que também no Brasil, algumas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros já eram contempladas em decisões judiciais e administrativas mesmo antes de que o legislador tomasse conhecimento do instituto.

Os referidos julgados constituem a era que Sampaio Dória denominou "a fase pré-legislativa da distribuição disfarçada de lucros", na qual o autor agrupou três categorias fáticas de larga ocorrência<sup>92</sup>.

tégia de emitir, sem impostos, ações preferenciais a acionistas, seguida pela venda de tais ações a terceiros, que as resgatam ("a pattern of issuing preferred stock to shareholders taxfree, followed by sales of such stock to outsiders who redeem the stock.") Cf. Westin, Richard A. *Lexicon of Tax Terminology*. Nova Iorque: John Wiley & Sons, 1984. p. 544.

91 Cf. Amico, op. cit. (nota 73), p. 141.

92 Cf. Sampaio Dória, Antonio Roberto. *Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1977. pp. 5 a 12.

À primeira categoria pertenciam os casos em que despesas pessoais dos sócios, não diretamente relacionadas com a perseguição dos propósitos mercantis da empresa, eram lançadas às expensas desta. Nestes casos, a legislação então em vigor já permitia a glosa das despesas, sob o fundamento de que não são dedutíveis as despesas desnecessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Ao segundo grupo, Sampaio Dória imputou os casos em que a empresa contratava serviços de cônjuge ou filhos de sócios. Aqui, desdobravam-se os casos em que a contratação era simulada (e, portanto, desconsiderada aos olhos do fisco) e outros em que se entendia fugir a contratação aos objetivos societários, por exceder sua remuneração os níveis de mercado ou por ser desproporcional aos lucros da empresa. Em tais casos, Sampaio Dória reconhece uma "certa debilidade da fundamentação jurídica, amparada em argumentos de relativa fluidez".

No último grupo Sampaio Dória incluiu os casos que, posteriormente, vieram a ser disciplinados pelo legislador, mas que, à época em que as decisões examinadas foram prolatadas, não era fácil, na opinião do mestre, "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". Aqui se incluíam, por exemplo, as vendas de bens, por empresa a seus sócios/acionistas, por valor notoriamente inferior ao de mercado.

A fase legislativa do instituto da distribuição disfarçada de lucros encontra seu marco inicial na edição da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, cujo artigo 72 elencou, casuisticamente, hipóteses de distribuição disfarçada de lucros. A origem da referida lei foi encontrada por Brandão Machado no Anteprojeto de Código do Imposto de Renda, de José Luiz Bulhões Pedreira<sup>93</sup>, cujo artigo 267 já enumerava, com poucas alterações, o texto que se tornou lei.

O texto foi reproduzido no Regulamento do Imposto de Renda de 1965 (Decreto 55.866, de 25.3.65, arts. 192 e 193) e de 1966 (Decreto nº 58.400, de 10.5.66, arts. 233, 234 e 235) e, com modificações, no de 1975 (Decreto nº 76.186, de 2.9.75, arts. 234 e 235). Os referidos Regulamentos, como anota Schüller<sup>94</sup>, inovaram, ao

93 Publicado, como anota Brandão Machado, pela Fundação Getúlio Vargas, Rio, 1965.

94 Cf. Schüller, Harry Conrado. *Lucros Disfarçadamente Distribuído*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 16.

disciplinar que se deveria compensar o tributo calculado em virtude da distribuição disfarçada de lucros (com alíquota mais gravosa de 50%) com o imposto já lançado em condições normais. Ao mesmo tempo, dispunha que a cobrança do imposto à alíquota maior não impedia seu acréscimo com multas e demais encargos legais cabíveis.

A matéria da distribuição disfarçada de lucros recebeu nova disciplina legal por meio dos artigos 60 a 62 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, que revogou, em seu artigo 67, VI, de modo expresso os artigos 72 e 73 da Lei nº 4.506/64. A partir de então, passava-se a admitir uma prova contrária à "presunção" de distribuição disfarçada de lucros (art. 60, § 2º) e se entendeu ocorrer a distribuição disfarçada de lucros ao acionista controlador, ainda que indiretamente, por meio de terceiro, pessoa física ou jurídica (art. 61, § 1º). Finalmente, visando a proteger as minorias societárias, a nova legislação, em seu art. 62, responsabilizou pelos ônus legais da pessoa jurídica a pessoa beneficiada com a distribuição disfarçada de lucros<sup>95</sup>. O Regulamento do Imposto de Renda baixado em 1980 (Decreto nº 85.450, de 4.12.80, arts. 367 a 374) reproduziu a nova disciplina da distribuição disfarçada de lucros.

Nova modificação à matéria foi trazida pelo Decreto-lei nº 2.064, de 20.10.83, reproduzida, neste assunto, pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26.10.83, que, além de prever nova hipótese de distribuição disfarçada de lucros, de caráter mais amplo, tratou dos negócios de mútuo e deu novo conceito ao que se considera uma "pessoa ligada à Pessoa Jurídica", ali passando a incluir outras pessoas jurídicas. Segundo a exposição de motivos que acompanhou o Decreto-lei nº 2.065, publicada no *Diário do Congresso Nacional* de 1º de novembro de 1983, o Decreto-lei nº 1.598 não previa hipótese de distribuição disfarçada de lucros entre pessoas jurídicas associadas, porquanto admitia a tributação em conjunto dessas empresas. Com a revogação dos dispositivos que facultavam às empresas interligadas a tributação em conjunto, tornou-se necessário modificar a legislação nessa parte, para incluir nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros os negócios realizados entre pessoas jurídicas ligadas, por valor notoriamente diverso do de mercado.

95 Cf. Oliveira, Ricardo Mariz de. *Distribuição Disfarçada de Lucros a Empresa Interligada*. In: *Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Suplemento de Comentários, Jurisprudência e Atos Administrativos*, ano 1986, vol. 2, pp. 1 a 19 (3).

Na mesma oportunidade, se estenderam as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros ao favorecimento do sócio-controlador de qualquer tipo societário (não mais apenas às sociedades anônimas), além de se prever a distribuição disfarçada de lucros por intermédio de outra pessoa.

Por outro lado, como anota Mariz de Oliveira, a nova legislação descuidou da proteção de sócios prejudicados, já que restituiu a responsabilidade tributária pela distribuição disfarçada de lucros à pessoa jurídica, não mais à pessoa física beneficiada<sup>96</sup>.

Finalmente, o vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 1.041, de 11.1.94 - RIR/94) tratou da distribuição disfarçada de lucros em seus artigos 432 a 438), onde se incorporaram as modificações trazidas pelos Decretos-leis nºs 2.065 e 2.065/83.

A par de tais normas, encontramos outras que, por sua natureza, muito se assemelham à distribuição disfarçada de lucros, mas que receberam tratamento diferenciado por parte do legislador pátrio, que optou por não as incluir neste capítulo. Tal o caso, por exemplo, das normas referentes a benefícios indiretos a administradores ou, mesmo, ao excesso de retiradas. Tendo em vista que o objeto de nosso estudo se limita à distribuição disfarçada de lucros, deixaremos de lado as normas que fogem a este capítulo do direito tributário pátrio.

### 1.2.2 Distribuição Disfarçada de Lucros no Direito Brasileiro

Estudadas a distribuição disfarçada de lucros no direito comparado e sua evolução histórica no direito pátrio, passamos a examinar as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros tal como regidas pela legislação hoje em vigor.

Nesta primeira parte de nosso estudo, limitar-nos-emos a traçar os contornos das hipóteses legais, tendo por objetivo principal compreendermos seu alcance. As conclusões aqui extraídas permitir-nos-ão debruçar-nos sobre a questão da natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros.

Tendo em vista que, como já foi apontado, o vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94) consolida as normas hoje em vigor acerca da distribuição disfarçada de lucros, parece-nos acertado, por razões práticas, seguir a ordem que ali se encontra, o que haverá de facilitar a compreensão da matéria e de sua extensão.

96 Op. cit. (nota 95), p. 4.

### 1.2.2.1 As Sete Hipóteses de Incidência da Distribuição Disfarçada de Lucros

O artigo 432 do RIR/94 elenca sete casos em que se considera ocorrida a distribuição disfarçada de lucros.

Na verdade, o "caput" do referido dispositivo pretende dar a entender que se está diante de uma presunção (*Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica ...*), o que se confirma pelo teor do § 3º do mesmo dispositivo legal (*A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros*). Mais adiante, estudaremos se é possível, em matéria de distribuição disfarçada de lucros, falar-se em presunção, ocasião em que será oportuno o estudo do mencionado § 3º<sup>97</sup>.

#### 1.2.2.1.1 Venda de Bem do Ativo a Pessoa Ligada

Reporta-se o inciso I do artigo 432 do RIR/94 ao *negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada*.

A hipótese hoje em vigor, que encontra semelhante no direito alemão<sup>98</sup>, pode encontrar sua origem histórica, no direito pátrio, no artigo 72 da Lei 4.506/64, que já dizia:

*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;*

De início, já se nota que a evolução legislativa se encontrou, basicamente, na substituição da expressão *acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoa jurídica, ou aos respectivos parentes ou dependentes* pela forma *pessoa ligada*, cujo conceito se encontra definido no artigo 434 do RIR/94 e que será examinado a seguir<sup>99</sup>.

Outra mudança legislativa encontra-se na troca da expressão *bem ou direito por bem do seu ativo*. A expressão "ou direito", usada pelo legislador de 1964 era, de fato, redundante, posto que o termo

97 Cf. *infra*, subitem II.1.6.

98 Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 136.

99 Cf. *infra*, subitem 1.2.2.2.1.

"bem", na lição clássica de De Plácido e Silva, já compreende *a coisa ou o direito, incorporado ao patrimônio privado ou pertencente ao patrimônio público*<sup>100</sup>. Igual entendimento se extrai de Clóvis Bevilacqua, em seu *Código Civil Comentado*<sup>101</sup>.

Entende-se por alienação de um direito e, portanto, incluída na hipótese ora em exame, por exemplo, a hipótese sugerida por Wochinger com base na jurisprudência alemã, quando uma pessoa jurídica cede a seu sócio, uma opção de compra de um terreno<sup>102</sup>. A mera *renúncia* a uma opção de compra, entretanto, não implica alienação de direito, já que para que se configure essa, necessário se faz haja um adquirente, o que não se dá no caso. Possível, entretanto, a configuração de "outro" negócio em condições de favorecimento, de que se tratará adiante, desde que caracterizada a ocorrência de um negócio jurídico<sup>103</sup>.

Tampouco parece acrescer à disciplina da distribuição disfarçada de lucros, a inclusão da expressão *de seu ativo*, qualificando o bem cuja alienação foi contemplada pelo legislador. Não se há de entender, aí, uma restrição legal, em decorrência da qual somente a alienação de bem contabilizado no ativo é que poderia caracterizar a distribuição disfarçada de lucros: sendo dever do contribuinte a contabilização de todos os seus bens, sua alienação sempre se sujeitará à norma ora em comento. O único caso que conseguimos imaginar, em que o emprego da expressão *de seu ativo* poderá trazer alguma dificuldade é o em que a pessoa jurídica, como comissária, aliena bem pertencente a outrem, gerando um ganho à pessoa ligada e possivelmente sendo obrigada a reparar o comitente pelos danos causados. Neste caso limite, não estará configurada a venda de bem *de seu ativo* e, portanto, afastada a hipótese contemplada. A perda da pessoa jurídica em virtude da indenização paga poderá, entretanto, ser questionada, à luz do artigo 242 do RIR/94, que apenas torna dedutíveis as despesas necessárias e usuais à pessoa jurídica.

A hipótese de incidência contempla, também, a venda de ações em tesouraria, assemelhando-se, assim, a situação idêntica prevista no direito alemão<sup>104</sup>. Necessariamente, entretanto, para que se confi-

100 De Plácido e Silva. *Vocabulário Jurídico*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. V. I. p. 293.

101 Bevilacqua, Clóvis. *Código Civil Comentado*. Francisco Alves: - Ed. Paulo de Azevedo, 1959. p. 214.

102 Cf. Wochinger, *op. cit.* (nota 22), p. 175.

103 Cf. *infra*, subitem 1.2.2.1.7.

104 Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 181.

gure a distribuição disfarçada de lucros, o adquirente deve ser considerado "pessoa ligada" antes da celebração da compra e venda (caso contrário, mesmo a negociação com terceira pessoa poderia configurar distribuição disfarçada de lucros, visto que, após a compra, o terceiro passaria a ser sócio da sociedade e, portanto, "pessoa ligada") Tal o requisito exigido, também, no direito alemão, onde se fala em "qualidade de acionista" (*Gesellschaftereigenschaft*)<sup>105</sup>. Com esta hipótese não deve ser confundida, entretanto, a chamada de capital: ainda que a pessoa ligada possa vir a adquirir uma participação no capital da sociedade, a operação não será de compra e venda e o bem adquirido não estará no ativo da sociedade. Questionável, aqui, se se trata de "outro negócio em condições de favorecimento", do que se tratará adiante<sup>106</sup>.

No regime da Lei nº 4.506/64, questionava-se se a hipótese de distribuição disfarçada de lucros ocorria no caso de alienação de bens que não tivessem um valor de mercado notório, já que, em tal caso, não se poderia falar em alienação por valor abaixo do notório de mercado. Assim sustentava Sampaio Dória que a expressão "notoriamente", empregada pelo legislador, poderia permitir duas interpretações: (i) ligada ao adjetivo que lhe segue, e, assim teríamos o valor "notoriamente inferior" representando o grau de intensidade com que a inferioridade se manifesta; ou (ii) o próprio valor de mercado, que seria objeto de conhecimento notório, o que implicaria soar a *mens legis* como "valor inferior ao notório valor de mercado". Aceitando ser a segunda acepção a pretendida pelo legislador, posto que o *ser inferior (ou superior) é matéria de quantificação, não de notoriedade*, conclui o tributarista que, *referindo a lei valor notório de mercado, pressupõe o conhecimento generalizado, ainda que especializado, das transações de que aquele vem a emergir*<sup>107</sup>.

Schüler também enfrentou o dilema, ressaltando que o texto legal não exige notoriedade no preço ("valor inferior ao notório valor de mercado") mas na subavaliação ("valor notoriamente inferior ao de mercado")<sup>108</sup>. Tal discussão perdeu, hoje, seu conteúdo, à vista da clara inclusão, na lei, do conceito do valor de mercado, mesmo quando este não seja notório, definido-se critérios para sua determinação, ainda que não haja mercado ativo para o bem (e, portanto, não seja

105 Cf. Lange, op. cit. (nota 15), p. 182.

106 Cf. *infra* subitem 1.2.2.1.7.

107 Cf. Sampaio Dória, op. cit. (nota 92), pp. 57-60.

108 Op. cit. (nota 94), p. 37.

notório seu valor)<sup>109</sup>. Mantida, entretanto, a expressão *valor notoriamente inferior ao de mercado* no texto legal e dispensada a notoriedade do valor de mercado, não há mais como se afastar o entendimento de que exige o legislador notoriedade quantitativa, isto é, na subavaliação.

Questão que até há pouco gerou grandes dificuldades na hipótese de distribuição disfarçada de lucros ora em estudo foi a do conceito de alienação. Principalmente, indagava-se acerca da ocorrência da hipótese, no caso de a pessoa jurídica restituir seu capital na forma de bens, emprestando-lhes seu valor contábil, notoriamente inferior ao de mercado.

A opinião das autoridades fiscais, formalizada por meio do Parecer Normativo (CST) nº 449/71, foi a de que falando a lei em "alienação", ali prevaleceria o sentido amplo que abrangeria *todos os atos e acontecimentos, voluntários ou involuntários, por meio dos quais uma coisa ou um direito se desmembra do patrimônio de seu titular*. Alienante seria, *in casu*, a pessoa jurídica, representada por quem de direito e a transferência seria *ato de vontade dos sócios*, operando-se mediante os requisitos previstos no estatuto civil para a transmissão de propriedade: tradição ou registro no registro de imóveis, conforme o caso. O entendimento oficial foi reafirmado por meio do Parecer Normativo (CST) nº 105/78.

Na doutrina, a grande maioria dos juristas posicionava entendimento contrário ao sustentado pelo fisco.

Assim, para não elencarmos o rol dos juristas que se manifestaram acerca do tema, citamos Antonio Roberto Sampaio Dória, cuja respeitada monografia versando sobre a distribuição disfarçada de lucros apresenta a "fragilidade principal da tese" do fisco, localizada no fato de que a alienação implica ato de vontade, enquanto na dissolução de uma sociedade, a transferência dos bens não resulta da vontade dos sócios. Desta decorre apenas a extinção da sociedade, da qual a transferência do ativo é uma consequência. Assim, o elemento vontade, quando presente (pois nem sempre há vontade na dissolução - basta imaginar o caso da dissolução de sociedade por falecimento dos sócios), atua sobre um pressuposto da deslocação dos bens, nunca sobre esta, para caracterizar uma alienação<sup>110</sup>. Idêntico o raciocínio de Fernando Albino de Oliveira, que entende que não bas-

109 Cf. *infra*, subitem 1.2.2.2.2.

110 Op. cit. (nota 92), pp. 52-53, com numerosa referência bibliográfica e jurisprudencial.

ta, para caracterizar a alienação, a existência de alienante e adquirente; por se tratar de conceito de direito privado, aos elementos transmissão e patrimônio, alienante e adquirente, deve-se adicionar outro: o acordo de vontades específico dos detentores tanto do patrimônio alienante quanto do patrimônio adquirente. No caso de dissolução de sociedade, a transmissão ocorre como mera consequência de uma manifestação unilateral de vontade - e, note-se bem, como única consequência possível, em face do nosso sistema jurídico positivo. O conteúdo e alcance de tal manifestação unilateral restringem-se ao término do contrato societário. A repartição dos bens comuns configura-se, pois, como decorrência desta manifestação<sup>111</sup>.

Outro argumento interessante é o trazido por Brandão Machado, que sustenta que com a dissolução da sociedade, extingue-se a personalidade jurídica (artigo 21 do Código Civil) e, ainda que no conceito de dissolução se possa incluir o de liquidação, a sociedade perde sua capacidade jurídica no instante em que, dissolvido o vínculo contratual, se lhe partilham os bens sem liquidação. Não há, pois, que se falar em alienação, posto que ausente a figura do alienante. Em lugar de alienação, há apenas divisão de bens comuns, que, como lembra o autor, tem efeito declaratório, e não atributivo, da propriedade<sup>112</sup>.

Não obstante tais entendimentos, Ricardo Mariz de Oliveira, depois de examinar a jurisprudência acerca do tema, revelando a existência de divergências, seja nas decisões administrativas, seja em julgados proferidos pelo Poder Judiciário, decidiu por recomendar cautela com relação à hipótese de liquidação da sociedade<sup>113</sup>.

A referida questão parece ter perdido o interesse prático, em vista da recente edição da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, cujo artigo 22 expressamente facultou a avaliação pelo valor contábil ou de mercado dos bens e direitos do ativo da pessoa jurídica entregues ao titular, sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social:

*Art. 22 - Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título*

111 Cf. Oliveira, Fernando Albino de. Tributação sobre Ganhos de Capital e seu Regime Atual. *Revista de Direito Tributário*, ano 4 n. 13/14, p. 187-94, 1980. P. 190-192.

112 Op. cit. *infra* (nota 221), subitem II.1.7.

113 Cf. Oliveira, Ricardo Mariz de. Hipóteses de Distribuição Disfarçada de Lucros a partir de 20.10.1983. In: *Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica*, Procedimento nº XII.4 (atualização nº 07/95 - outubro de 1995), pp. 06 a 07.

*de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.*

§ 1º - *No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.*

§ 2º - *Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.*

§ 3º - *Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.*

§ 4º - *A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.*

Tem-se, pois, por expressamente admitida pelo legislador fiscal, a restituição de bens ou direitos do ativo da pessoa jurídica a seus titulares, pelo valor contábil, diverso do de mercado. Para tal hipótese, as consequências legais estão descritas no dispositivo legal acima transcrito. Tratando-se de norma especial para o caso, prevalece ela sobre a regra geral, segundo a qual da alienação a pessoa ligada por valor inferior ao de mercado, decorre a distribuição disfarçada de lucros.

Questão ainda não tratada por nossa doutrina é a levantada por Pezzer<sup>114</sup>, na Alemanha, acerca da existência de uma lacuna oculta na legislação da distribuição disfarçada de lucros, que afastaria a con-

114 Cf. *supra*, subitem I.1.2.

figuração do tipo tributário, na hipótese de o lucro vir, posteriormente, a ser tributado. Tal seria o caso se a pessoa jurídica alienasse bem a seu sócio por valor inferior ao de mercado e o mesmo bem viesse a ser alienado pelo sócio durante o próprio exercício, pelo valor de mercado, apurando o sócio, então, ganho de capital tributável.

Em nosso entender, no Brasil, não afastaria a aplicação do dispositivo referente à distribuição disfarçada de lucros, o fato de eventualmente o ganho de capital da pessoa física ser tributado, já que, diferentemente da Alemanha, o Brasil ainda mantém clara distinção entre as sistemáticas de tributação das pessoas físicas e jurídicas, estando estas sujeitas à contribuição social sobre o lucro, enquanto as pessoas físicas têm um regime próprio de tributação dos ganhos de capital, seja em virtude da alíquota beneficiada, seja em razão da aplicação do regime de "caixa", que permite que os rendimentos sejam tributados apenas na medida de seu efetivo recebimento.

Questão diversa é se a pessoa física pode computar como custo de aquisição do bem o valor imputado a título de distribuição disfarçada de lucros. Isto se verá adiante<sup>115</sup>.

#### 1.2.2.1.2 Aquisição de Bem de Pessoa Ligada

Trata o inciso II do artigo 432 do RIR/94 do *negócio pelo qual a pessoa jurídica adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada*.

Semelhantemente à hipótese acima tratada, também a ora enfocada se origina do artigo 72 da Lei 4.506/64, que já dizia:

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

*(...)*

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

Aplicam-se aqui, evidentemente, os comentários expostos para a primeira hipótese, acerca das mudanças havidas entre ambos os textos legislativos, no que concerne: (i) à introdução da expressão "pessoa ligada"; e (ii) da exclusão do termo "direito".

Questão que merece ser examinada, à luz do dispositivo legal ora em comento, é o da integralização de capital mediante a conferência de bens, avaliados por valor acima do de mercado.

115 Cf. *infra*, subitem 1.2.2.4.1.b.

Na doutrina, encontramos para o caso da conferência de bens a sociedades, entendimento que muito se assemelha ao acima exposto, concernente ao conceito de alienação.

Assim, sustenta Albino de Oliveira:

*(...) a manifestação unilateral de vontade de cada sócio visa exclusivamente à realização de um contrato, através do qual surgirá uma outra pessoa, ordenada à consecução de determinados fins comuns. Este o conteúdo do ato de vontade. A outorga de bens ao patrimônio da recém-criada pessoa não constitui ato de vontade isolado ou distinto, mas concomitante e indissociado ao que externa a intenção de se associar. Este ato jurídico escolhido e desejado, de que decorre e faz parte a separação de certos bens a serem destinados, como meros instrumentos, aos fins colimados. Não ocorre, pois, alienação, por inexistir acordo de vontade nesse sentido, ainda que se dê transmissão, de resto sujeito a ocorrer, também, na dissolução<sup>116</sup>.*

Para refletirmos a opinião da jurisprudência, citamos o Acórdão unânime da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 23.841-2-CE, relatada pelo Ministro Hélio Mosimann:

*Tributário. Imposto de renda. Distribuição disfarçada de lucros. Subscrição de capital social. Incorporação de bens. Artigo 60, inciso II, do Decreto-lei nº 1.598/77. Nulidade do lançamento. Precedentes jurisprudenciais. Sendo a incorporação de bens ao capital social da empresa um ato típico regulado por lei especial, não se traduzindo em dinheiro, mas em ações correspondentes ao valor daqueles bens, afastada está a idéia de lucro. Ilegal a presunção de distribuição disfarçada de lucros, o que já ensejaria o reexame de provas inadmitido no recurso nobre, o fato descrito no auto de infração era imprestável para fundamentar o lançamento<sup>117</sup>.*

Em que pese a autoridade da decisão e o possível acerto de seu resultado, não podemos deixar de mencionar, na espécie, nossa discordância com a posição do julgador, ao entender que não haveria lucro onde não houvesse dinheiro. Para nós, sempre que houver uma nova aquisição de disponibilidade sobre renda, representada por um

116 Cf. Op. cit. (nota 111), pp. 191-192.

117 D.J.U 1 05.06.95, p. 16.648. *Repertório IOB de Jurisprudência* (1995), 1/8865.

acréscimo patrimonial, poder-se-á exigir o imposto de renda, à luz do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Em nosso entender, a questão poderia ser resolvida já pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (lei das sociedades anônimas), cujo artigo 8º exige avaliação, por três peritos ou empresa especializada, dos bens conferidos à sociedade. Destarte, uma alienação de bens por valor notoriamente superior ao de mercado estaria afastada, uma vez que não poderia a Assembléia desconsiderar o laudo de avaliação elaborado, realizado para se apurar o valor máximo dos bens incorporados na anônima e se realiza para que se apure simultaneamente a porção de capital, que se realiza (sic) totalmente desde logo<sup>118</sup>. Também descartando a possibilidade de superavaliação, cite-se a opinião de Fran Martins, para quem visa a avaliação dos bens a evitar que eles se incorporem ao patrimônio social por valor superior ao que efetivamente possuem, gerando prejuízos para os demais acionistas e, principalmente, para os credores, que são garantidos pelo patrimônio social, ficando, assim, ludibriados quando o valor real desse patrimônio é inferior a seu valor contábil<sup>119</sup>. A integridade do laudo de avaliação se assegura pelo § 6º do artigo 8º da lei das sociedades anônimas, que responsabiliza os avaliadores e os subscritores, inclusive perante terceiros, por danos causados por culpa ou dolo na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham incorrido.

Finalmente, deve-se mencionar que a hipótese contempla a aquisição de qualquer bem, ali se incluindo até mesmo a compra de ações, pela companhia, para mantê-las em tesouraria (art. 30, "b" da Lei nº 6.404/76), cujo preço não poderá superar as condições de mercado. Tratando-se de resgate de ações, não haverá, por parte da companhia, uma "aquisição" e, portanto, não se aplicará a hipótese ora em foco. Resta o tratamento como outro negócio em condições de favorecimento<sup>120</sup>.

#### 1.2.2.1.3 Perda de Sinal ou Depósito em Garantia para Aquisição de Bem

A terceira hipótese de distribuição disfarçada de lucros, contemplada pelo inciso III do artigo 432, diz-se ocorrer *no negócio*

118 Cf. Costa, Philomonte J. da. *Anotações às Companhias*. São Paulo: Revista das Tribunaes, 1980. V. 1, p. 161.

119 Cf. Martins, Fran. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*: artigos 1º a 105. 3ª ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 1989. V. 1: p. 66.

120 Cf. *infra*, subitem 1.2.2.2.

*pelo qual a pessoa jurídica perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição.*

Também este caso encontra sua origem no artigo 72 da Lei nº 4.506/64:

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

*(...)*

*VI - o não-exercício de direito à aquisição de bem ou direito pertencentes a qualquer das pessoas referidas no item I quando dele resultar a perda do sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;*

Além da inclusão da "pessoa ligada", encontramos na nova hipótese um alargamento do campo de incidência da norma, já que enquanto no passado se cogitava de um negócio entre a pessoa jurídica e o beneficiário, acerca de bem ou direito a ele pertencente, na redação atual temos que o bem pode pertencer inclusive a terceiros, podendo, até mesmo, o beneficiário nem mesmo tomar parte da transação: se a pessoa ligada auferir benefício decorrente da perda do sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição, já teremos concretizada a hipótese legal. Para que não se pense que só houve mudança de palavras, basta cogitar de caso em que a pessoa jurídica deixa de exercer a opção de compra para a aquisição de um bem de terceiro, possibilitando, com isso, que pessoa ligada venha a adquiri-lo.

Embora o dispositivo legal acima transcrito não deixe explícito, é claro que somente se considera ocorrida a hipótese se a perda sofrida não se deu no interesse da pessoa jurídica. Assim, se ficar demonstrado, por exemplo, ter sido conveniente para a pessoa jurídica a perda de tal sinal (por exemplo, se posteriormente à contratação, é oferecida à pessoa jurídica outra opção de contratação, em condições tão vantajosas que lhe seja preferível perder o sinal pago anteriormente a deixar de celebrar o novo e melhor contrato), então não estará configurada a hipótese. Tal o raciocínio que se pode extrair da leitura do dispositivo acima, combinado com o § 3º do mesmo artigo 432 do RIR/94, que exclui a distribuição disfarçada de lucros caso se comprove que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica<sup>121</sup>.

121 Cf. *infra*, subitem 1.2.2.3.

#### 1.2.2.1.4 Transferência de Direito de Preferência

A quarta hipótese de distribuição disfarçada de lucros, que se extrai do inciso IV do artigo 432 do RIR/94, trata do negócio pelo qual a pessoa jurídica *transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão da companhia.*

Também deste caso já cogitava a Lei nº 4.506/64, em seu artigo 72, *verbis*:

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

*(...)*

*X - a transferência aos sócios ou acionistas, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, do direito de preferência à subscrição de ações no capital de outra sociedade;*

Além da inclusão da expressão "pessoa ligada", encontramos no novo texto maior abrangência, pois que substitui a expressão "ações" por "valores mobiliários", admitindo, assim, a ocorrência da hipótese de distribuição disfarçada de lucros com relação à alienação do direito de preferência de subscrição de outros valores mobiliários.

A norma em apreço parte da premissa de que o direito de preferência à subscrição de valores mobiliários tem, em si, valor patrimonial. Sobre a *mens legis*, confira-se o pensamento de Schüler:

*O direito de preferência à subscrição de ações normalmente representa a vantagem financeira de adquirir referidos títulos ao valor nominal ou a preço sensivelmente inferior ao valor corrente no mercado. O próprio direito é, por isso, objeto de negócios no mercado acionário.*

*Quando a sociedade tem direito a essa subscrição, em relação a outra empresa que está aumentando seu capital, e não o exercitar por qualquer motivo, deixa, por isso, de auferir um lucro potencial, para não dizer certo, eis que, mesmo não desejando permanecer com as novas ações, poderia revendê-las a preço superior ao da subscrição; ou transferir diretamente a preferência, ao preço corrente.*

*Ao ceder seu direito a sócio ou acionista, sem pagamento ou por valor inferior ao que obteria no mercado, por esse direito, está a sociedade favorecendo aquela pessoa, em detrimento de seus interesses econômicos. Há aí uma ca-*

*muflada e injustificável doação implícita desse direito patrimonial, de valor econômico, com a omissão da receita subrepticamente transferida ao sócio ou acionista*<sup>122</sup>.

A reprodução do trecho acima se faz necessária, para evidenciar que a hipótese de que versa o dispositivo legal é bastante restrita. Para que se configure a distribuição disfarçada de lucros, importante se faz que o direito de preferência a subscrição de valores mobiliários tenha valor patrimonial independente do preço de emissão dos últimos. Com efeito, se a vantagem patrimonial auferida pelo subscritor equivaler ao próprio preço pago pelos valores mobiliários, então nenhuma vantagem terá ele tido pela preferência. Ademais, caso não tenha valor patrimonial o direito de preferência, então nenhum acréscimo patrimonial representará sua aquisição pela pessoa ligada, inviabilizando-se a tributação.

Por outro lado, havendo valor patrimonial no direito de preferência e sendo ele alienado, parece-nos desnecessária a previsão da hipótese, pois que já se encontraria contemplada pelo inciso I do artigo 432 que, como já se notou acima, embora se refira a alienação de "bens", ali inclui a alienação de "direitos"<sup>123</sup>.

Finalmente, importa mencionar que a hipótese descrita pelo legislador foi, apenas, de transferência de direito de preferência, que não se confunde com mera renúncia ao exercício do direito de preferência. Esta hipótese será estudada adiante, quando tratarmos dos "outros" negócios em condições de favorecimento<sup>124</sup>.

#### 1.2.2.1.5 Empréstimo em Dinheiro

Versa a quinta hipótese de distribuição disfarçada de lucros sobre o negócio pelo qual a pessoa jurídica *empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros.* Excetuam-se, por óbvio, os casos em que a mutuante é instituição financeira, tendo o mútuo por objeto (art. 432, § 1º do RIR/94).

Encontra-se a origem de tal dispositivo legal na Lei nº 4.506/64, cujo artigo 72 previu:

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

*(...)*

122 Cf. Schüler, *op. cit.* (nota 94), p. 93.

123 Cf. *supra*, subitem 1.2.2.1.1.

124 Cf. *infra*, subitem 1.2.2.1.7.

VII - os empréstimos concedidos a qualquer das pessoas referidas no item I, se a pessoa jurídica dispõe de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei, salvo se:

(a) revestirem forma escrita;

(b) estabelecerem as condições de juros, deságios, indexação ou correção monetária semelhantes aos empréstimos mais onerosos tomados pela pessoa jurídica;

(c) sejam resgatados no prazo máximo de três anos;

Em comum a ambos os dispositivos legais, encontramos a primeira condição para que se configure a distribuição disfarçada de lucros: a existência de lucros acumulados ou reserva de lucros, na data do empréstimo. Se inexistirem tais contas patrimoniais, não se configurará a hipótese; caso tais contas se constituam posteriormente, somente a partir de então é que se dará a distribuição disfarçada de lucros e limitada ao montante do empréstimo (art. 432, § 2º do RIR/94).

No direito alemão, encontramos, também, o mútuo como hipótese de distribuição disfarçada de lucros. Naquele país, entretanto, os pressupostos para sua configuração compreendem, além daqueles gerais para todos os casos<sup>125</sup>, a intenção, desde o primeiro momento, por parte da sociedade, de não cobrar o pagamento do valor mutuado e a gratuidade do contrato<sup>126</sup>. A falta de intenção de se cobrar o valor mutuado permite a desconfiguração do mútuo em virtude da consideração econômica, válida naquele ordenamento em matéria tributária<sup>127</sup>.

Também em França, o mútuo é contemplado como distribuição disfarçada de lucros, contemplada na categoria das "distribuições presumidas", resguardada, entretanto, a possibilidade de a pessoa jurídica demonstrar que o negócio se deu em condições comutativas<sup>128</sup>.

Nos Estados Unidos, para que um mútuo configure "dividendos virtuais", necessário se faz que se comprove ser ele não remunerado, ou com juros inferiores aos de mercado<sup>129</sup>. O critério também se faz presente na Alemanha<sup>130</sup>, mas nunca de modo isolado, pois

125 Cf. o conceito de distribuição disfarçada de lucros na Alemanha, *supra*, subitem I.1.1.

126 Cf. Birkholz, *op. cit.* (nota 12), p. 1499.

127 Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 191.

128 Cf. *supra*, subitem I.1.3.

129 Cf. *supra*, subitem I.1.4.

130 Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 196.

que sempre se tem presente a definição de distribuição disfarçada de lucros, que exige que o pagamento se tenha dado em razão da qualidade de sócio do beneficiário<sup>131</sup>. Assim, Lange relata um caso em que uma pessoa jurídica emprestou dinheiro a seu sócio por juros subsidiados. Com o dinheiro, entretanto, este construiu moradias que foram alugadas aos empregados da pessoa jurídica, com aluguel inferior ao de mercado. Neste caso, a Corte Fiscal alemã reconheceu que o empréstimo não se deu em razão da relação societária existente mas por motivos econômicos, no interesse da pessoa jurídica<sup>132</sup>.

Quanto à existência de lucros acumulados para que se configure a distribuição disfarçada de lucros, encontramos regra semelhante, mas menos rígida, decorrente da jurisprudência alemã: segundo Lange, as Cortes têm maior tendência a enxergar uma distribuição disfarçada de lucros em um contrato de mútuo quando uma sociedade de capital, apesar de auferir lucros, efetua minguadas distribuições, acumulando seus lucros em seu patrimônio<sup>133</sup>.

Outro critério interessante que Lange extrai da jurisprudência alemã, que não encontra reflexo no direito brasileiro, é o do montante do empréstimo em relação ao patrimônio da pessoa jurídica. Para os juízes alemães, deve ser afastada a existência de um empréstimo e configurada uma distribuição disfarçada de lucros, quando o montante do empréstimo alcançar uma parte significativa do total do patrimônio da pessoa jurídica, ou quando for dado sem qualquer garantia, uma vez que "um homem com raciocínio econômico não estaria disposto a emprestar um montante elevado a outrem, sem previsão temporal para restituição, sem garantias e talvez sem juros"<sup>134</sup>. Também o prazo do mútuo é, naquele país, critério relevante, descaracterizando-se o mútuo quando celebrado por prazo muito longo. Lange relata um caso de um mútuo celebrado por cem anos, que a jurisprudência tomou como distribuição disfarçada de lucros<sup>135</sup>.

A norma do artigo 432, V, do RIR/94 encontra no artigo 433 uma regra excepcional, que exclui da presunção de distribuição disfarçada de lucro os *negócios de mútuo* de que trata a alínea "e" do inciso I do artigo 396 do RIR/94. Este dispositivo, que versava sobre

131 Cf. *supra*, subitem I.1.1.

132 Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 195.

133 Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 193.

134 Tradução de decisão da Corte Fiscal da Alemanha (*Bundesfinanzhof*) de 16 de setembro de 1958 *apud* Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 193.

135 Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 194.

a correção monetária do balanço, incluía entre aquelas sujeitas à correção, as *contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, bem como os créditos da empresa com seus sócios ou acionistas*.

Primeiramente, é de se notar que enquanto a hipótese de distribuição disfarçada de lucros fala em "empréstimos em dinheiro", a regra excepcional fala em mútuo. Ora, "mútuo" é, nos termos do artigo 1.256 do Código Civil, *o empréstimo de coisas fungíveis*. Daí conceberem-se mútuos em outra espécie, que não dinheiro, desde que sejam bens fungíveis. Por outro lado, empréstimo em dinheiro é, sempre, um mútuo. Não são mútuos (e, portanto, não configuram empréstimos em dinheiro) outros contratos típicos, ainda que criem uma relação de crédito. Assim, por exemplo, o adiantamento a fornecedor, ainda que implicando crédito, não se confunde com o empréstimo em dinheiro e por isso não se enquadra na hipótese em exame. Tal o entendimento reconhecido em Acórdão unânime da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

*IRPJ - Distribuição Disfarçada de Lucros - Adiantamento do preço, em cumprimento de cláusula de Contrato de Compra e Venda de Mercadoria firmado com sócio que é, também, produtor rural e fornecedor da empresa, não caracteriza distribuição de lucros sob disfarce a que se refere o artigo 367 inciso V do RIR/80, se não ficou provado que o negócio encobriu verdadeira operação de empréstimo. No caso ficou provado, também, que a empresa realizava o mesmo tipo de negócio com outros fornecedores, com exigência de juros e correção monetária sobre as parcelas adiantadas*<sup>136</sup>.

Tampouco configuram mútuos, como assinala Cabral, o mandato, a mediação, a compra e venda a prazo, a prestação de serviços, o comodato, a conta-corrente, a abertura de crédito nem a promessa de compra e venda<sup>137</sup>. O adiantamento por conta de futura distribui-

136 Acórdão nº 101-84.617 - Rel. Cons. Raul Pimentel - julgado em 25.01.93 - D.O.U. I 20.06.94, p. 8.910, *Repertório IOB de Jurisprudência* (1994), 1/7762. No mesmo sentido, Acórdão da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, nº 105.6.238 - Rel. Designado Cons. José Roberto Moreira de Melo, julgado em 09.12.91 - D.O.U. I 13.10.92, p. 14.412.

137 Cf. Cabral, Antonio da Silva. Negócios de mútuo entre empresas do mesmo grupo econômico. In: *Direito Tributário Atual*, vol. 10, 1990, pp. 2855 a 2925 (2901 e ss.), com referência bibliográfica para a distinção dos contratos mencionados.

ção de lucros também não se confunde com mútuo, já que não prevê a restituição da quantia entregue<sup>138</sup>.

Assistiu razão, pois, ao 1º Conselho de Contribuintes quando, no Acórdão 101-84.617/93 (D.O.U. de 20/06/94), entendeu que adiantamentos do preço, em cumprimento de cláusula de contrato de compra e venda de mercadoria firmado com sócio que é, também, produtor rural e fornecedor da empresa, não caracteriza distribuição disfarçada de lucros sob disfarce, se não ficou provado que o negócio encobriu verdadeira operação de empréstimo. Não concordamos, entretanto, com outro Acórdão do mesmo Conselho, nº 105-6.131/91 (D.O.U. de 21/01/92), que entendeu que, para os efeitos de caracterização dos empréstimos, é irrelevante tenham sido eles efetuados a esse título ou sob a forma de adiantamentos ou antecipações, bastando que se caracterize o benefício financeiro ou econômico, ao sócio, suportado pela empresa.

Quanto à antecipação de dividendos, citamos decisão do extinto Tribunal Federal de Recursos, no Acórdão unânime da 5ª Turma, que assim decidiu:

*I - A característica da distribuição disfarçada de lucros é o procedimento caviloso tendente a iludir a fiscalização. II - Comprovado à saciedade que o contribuinte declarou a retirada a título de distribuição antecipada de lucros, submetendo-a à tributação, conforme reconhecido pela autoridade fazendária, tudo constando da conta Sócio conta/lucros, restando transparente que mútuo não houve, não cabe subsumir-se o fato ao mandamento insito no Decreto-lei 1.598/77. III - Por inexistir, comprovadamente, a distribuição disfarçada de lucros, impõe-se procedente a ação anulatória proposta. IV - Remessa oficial e apelação desprovidas*<sup>139</sup>.

Por outro lado, deve-se notar, quanto à regra excepcional à distribuição disfarçada de lucros, que ela já não mais exige, para afastar sua ocorrência, nem a forma escrita<sup>140</sup> nem prazo de duração inferior a três anos.

138 Cf. Lange, op. cit. (nota 15), p. 192. V. neste sentido, Acórdão unânime da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, AC 90.01.02770-9-MG - Rel. Juiz Fernando Gonçalves, julgado em 9.11.92 - D.J.U. II 19.11.92, p. 38.219, *Repertório IOB de Jurisprudência* (1993) 1/5761.

139 AC 114.529-PR - Rel. Min. Geraldo Sobral - D.J.U. 23.04.87, pp. 7.077/8. No mesmo sentido, decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no Acórdão unânime nº 90.01.02770-9-MG (D.J.U. II 19.11.92, p. 38.219).

140 Neste sentido, v. Parecer Normativo (CST) nº 10, de 13 de setembro de 1985.

Quanto à remuneração, enquanto no passado se exigia previsão de juros equivalentes aos mais onerosos tomados pela sociedade, a nova lei impõe o cômputo, pelo menos, do índice de correção monetária do balanço. Não deve, entretanto, a supressão da exigência da cobrança de juros ser tomada como permissivo de não cobrança de encargos. Efetivamente, caso a pessoa jurídica tome recursos no mercado, as despesas com juros e outros encargos financeiros somente serão consideradas dedutíveis, se necessárias a sua atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora (artigo 242 do RIR/94). Se a pessoa jurídica empresta recursos a pessoa ligada com remuneração inferior àquela que lhe é cobrada, isto é, sem repassar os encargos financeiros assumidos, há de se entender que a assunção destes não era necessária a suas atividades e, portanto, indedutíveis do lucro líquido tais encargos para fins de apuração do lucro real. Conclui-se, destarte, que, não obstante a supressão da exigência legal da previsão de remuneração dos mútuos a empresas ligadas, devem eles contemplar, pelo menos, o repasse dos encargos assumidos pela pessoa jurídica mutuante. Por outro lado, em caso de a mutuante não captar recursos no mercado para manutenção de suas atividades, não persistirá a necessidade de cobrança de juros.

Para o caso de empresas que não captam recursos no mercado, persistiria a regra da sujeição do mútuo à sistemática de correção monetária de balanço. Entretanto, com a revogação das normas que sobre ela versam, por força do artigo 4º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, cujo parágrafo único *veda* a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, surge a questão do tratamento aos mútuos.

Em nosso entender, se a norma do inciso 396 do RIR/94 inclui o mútuo com pessoas ali referidas entre os contratos sujeitos à correção monetária do balanço e se esta foi extinta, não há outro raciocínio senão o de que a legislação em vigor não mais exige a correção monetária dos contratos de mútuo com aquelas pessoas.

Resta indagar se, à luz da conclusão acima, um mútuo em dinheiro da pessoa jurídica a pessoa ligada, sem previsão de correção monetária, configura hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

A resposta pela negativa parece-nos forçosa, à luz do fato de que o artigo 433 *expressamente exclui* das hipóteses de distribuição de lucro os *negócios de mútuo de que trata a alínea "e" do inciso I do art. 396 do RIR/94*. A técnica empregada no Regulamento foi, pois, a remissão e os negócios "de que trata" o dispositivo referido

*são as contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, bem como dos créditos da empresa com seus sócios ou acionistas.*

Assim, conclui-se que os contratos de mútuo com as pessoas acima referidas: (i) excluem-se do caso de distribuição disfarçada de lucros; (ii) estavam sujeitos à correção monetária do balanço. O término da correção monetária do balanço (i) não afasta a não ocorrência da distribuição disfarçada de lucros (ii). Portanto, ainda que não preveja qualquer atualização monetária, não implicará distribuição disfarçada de lucro o mútuo em dinheiro entre a pessoa jurídica e as pessoas acima referidas, ressalvada, entretanto, a possibilidade de serem consideradas indedutíveis as despesas financeiras da mutuante, se esta tomar recursos financeiros no mercado enquanto perdurar o mútuo.

Isto posto, verifica-se que o alcance da quinta hipótese de distribuição disfarçada de lucros limita-se aos contratos de mútuo em dinheiro com pessoas ligadas que não sejam pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas ou associadas por qualquer forma, bem como sócios ou acionistas da pessoa jurídica.

#### *1.2.2.1.6 Aluguéis, "Royalties" ou Assistência Técnica acima do Valor de Mercado*

O artigo 432 trata, em seu inciso VI, do negócio pelo qual a pessoa jurídica *paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado.*

Também esta hipótese já era contemplada pelo legislador de 1964, na Lei nº 4.506, cujo artigo 72 dispunha:

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

*(...)*

*IV - o pagamento de aluguéis ou "royalties" a qualquer das pessoas referidas no item I que não corresponda ao efetivo uso, exploração ou fruição de bem ou direito, ou em montante que exceda o valor do mercado;*

Além da referência a "pessoa ligada", encontramos, na nova lei, a exclusão do requisito "que não corresponda ao efetivo uso, exploração ou fruição de bem ou direito". Não se deve de tal supressão extrair que não mais se cogita do efetivo uso, exploração ou

fruição. Como alertam Higuchi e Higuchi, a falta de previsão legal a respeito não significa que o pagamento por aluguel que não corresponda ao efetivo uso, exploração ou fruição de bem seja dedutível na determinação do lucro real: por não ser necessária para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento, a dedutibilidade se encontra restringida pela regra geral do artigo 290, inciso I, do RIR/94<sup>141</sup>. A mesma regra, saliente-se, pode ser encontrada com relação aos "royalties", no artigo 291 do RIR/94.

Não procede, entretanto, a observação de Higuchi no que concerne à assistência técnica paga a pessoa ligada. Argumenta Higuchi:

*Ora, o sócio ou administrador de pessoa jurídica ou titular de firma individual têm direito à percepção de retirada pro labore pela prestação de serviços, conforme dispõe o artigo 296. Nessa retirada pro-labore estão incluídas todas as retribuições, qualquer (sic) que sejam os nomes a ela atribuídos, entendimento pacífico da jurisprudência. Essas pessoas têm direito à retirada pro labore em função dos serviços prestados, incluído nestes o de assistência técnica por ser da própria natureza da atividade exercida<sup>142</sup>.*

Em nosso entender, há que se considerar que nem sempre os sócios se confundem com os administradores. Ademais, a assistência técnica, enquanto transferência de conhecimento (*know how*) não se confunde com o trabalho de administração da empresa. Este envolve responsabilidades e poderes que lhe são conferidos por lei. Não vemos qualquer impedimento legal a que o administrador venha a receber, além do *pro-labore*, comum a todos os seus colegas na gerência, um pagamento pela transferência de tecnologia implícita no serviço de assistência técnica.

No que concerne a contratos com administradores, não é demais citar o artigo 156 da Lei nº 6.404/76 (lei das sociedades anônimas, aplicável, também, às sociedades por quotas de responsabilidade limitada - Dec. nº 3.708/19, art. 18), que, versando sobre conflito de interesses, veda ao administrador *intervir em qualquer operação social em que tiver interesse conflitante com o da companhia, bem*

141 Cf. Higuchi, Hiromi, Higuchi, Fábio Hiroshi. *Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática: atualizado até as Leis nº 9.249/95 e 9.250/95*. 21.ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 309.

142 Cf. op. loc. cit. (nota 141).

*como na deliberação que a respeito tomarem os demais administradores, cumprindo-lhe cientificá-los do seu impedimento e fazer consignar, em ata de reunião do conselho de administração ou da diretoria, a natureza e extensão do seu interesse.* E vedando explicitamente a contratação em valores superiores aos de mercado, encontramos os §§ 1º e 2º do mesmo dispositivo legal, que tornam anulável qualquer negócio em tais condições:

*§ 1º. Ainda que observado o disposto neste artigo, o administrador somente pode contratar com a companhia em condições razoáveis ou equitativas, idênticas às que prevalecem no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros.*

*§ 2º. O negócio contratado com infração do disposto no § 1º é anulável, e o administrador interessado será obrigado a transferir para a companhia as vantagens que dele tiver auferido.*

Verifica-se, destarte, que a legislação comercial foi além do que poderia pretender o legislador tributário, possibilitando a anulação do próprio ato jurídico em condições de favorecimento e a transferência da *totalidade* do benefício auferido para a sociedade. Anulado o negócio jurídico e desfeita a vantagem, junto desaparece a figura tributável.

Não se afasta, entretanto, a aplicabilidade da norma tributária, já que, tratando-se de negócio anulável, depende de que se pleiteie a declaração judicial de ineficácia do negócio jurídico o que, na espécie, conforme ensina Carvalho, cabe à companhia diretamente ou, por substituição processual, a acionistas que representem 5% (cinco por cento), pelo menos, do capital social<sup>143</sup>. Havendo, entretanto, prejuízo do fisco, pensamos que também ele pode pleitear sua declaração, enquanto interessado, nos termos do artigo 152 do Código Civil.

Na verdade, a relevância da norma tributária pode ser questionada em vista da existência de outras que, em parte, já cumprem o objetivo almejado.

Assim, no que tange aos contratos de locação, além da necessidade do contrato, acima referida, a dedutibilidade da despesa não se assegura no caso dos *aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de em-*

143 Cf. Carvalho, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. São Paulo: Saraiva, 1982. V. 5, p. 178.

*presas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder ao preço ou valor de mercado* (artigo 290, parágrafo único, alínea "a" do RIR/94).

No que concerne a "royalties", nem sequer cogita o legislador do valor de mercado, declarando indedutíveis *os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes* (art. 292, I do RIR/94).

Finalmente, o pagamento de valores a pessoas ligadas acima do que se pratica no mercado já poderia ser questionado com o mesmo fundamento que se questionaria o pagamento de quaisquer montantes a terceiros, com base no artigo 242 do RIR/94, apontando-se a falta de necessidade da despesa e, portanto, sua indedutibilidade.

Se, por um lado, a norma parece repetir o que já se encontra em outros dispositivos regulamentares, por outro lado, seu alcance acaba por permitir favorecimento a pessoas ligadas, sem que se caracterize a hipótese de incidência.

Com efeito, ao se referir ao valor do aluguel, esqueceu-se o legislador de que o favorecimento pode dar-se de inúmeras outras maneiras, em um contrato de locação. Para não enumerarmos todos os casos, basta conceber um caso em que - como é prática no mercado - se estipule que as benfeitorias efetuadas no imóvel pertencerão ao locador, findo o contrato<sup>144</sup>. Basta que tal contrato seja celebrado por prazo relativamente exíguo, para que se tenha um favorecimento da pessoa ligada locadora, sem que se configure a hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

#### 1.2.2.1.7 Outros Negócios em Condições de Favorecimento

Última hipótese de distribuição disfarçada de lucros, versa o inciso VII do artigo 432 do RIR/94 do *negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros*.

De início, é mister notar que a hipótese descrita pelo legislador não abrange todo e qualquer negócio jurídico, mas tão-somente aqueles não previstos nos incisos I a VI do mesmo dispositivo regulamentar. Com efeito, dos seis primeiros incisos constam normas

144 A hipótese é citada por Wochinger, que cita dois julgados da Corte Fiscal alemã (de 1972 e de 1989) em que se confirmou, no caso, a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros. Op. cit. (nota 22), p. 175.

específicas para determinados negócios jurídicos, enquanto o último trata de *outros* negócios.

Destarte, por exemplo, quando se estiver diante de um negócio de mútuo em dinheiro, não pode o intérprete aplicar a regra do inciso VII, acima transcrito, uma vez que o inciso V do mesmo artigo 432 prevê condições específicas para o empréstimo de dinheiro a pessoas ligadas, prevendo, dentre outras condições, que a pessoa jurídica tenha, na data do empréstimo, lucros acumulados ou reservas de lucros. Para o mútuo, a única regra aplicável é a do inciso V, não a do inciso VII, que só trata de outros negócios.

O raciocínio acima vale, até mesmo, se for caso de mútuo em que é mutuante a pessoa ligada e mutuária a pessoa jurídica, com juros acima do valor de mercado. Apesar de notória a condição de favorecimento, não se tratará de "outro negócio", já que o mútuo foi tratado no inciso "V" do artigo 432 do RIR/94, apenas se contemplando, ali, o contrato pelo qual a pessoa jurídica empresta dinheiro a pessoa ligada. Se esta é que empresta o dinheiro à primeira, não deixará a transação de ser um mútuo e, portanto, não haverá "outro negócio". Ao fisco restará contestar a operação, com base no artigo 242 do RIR/94, arguindo não se tratar de uma despesa "necessária" o pagamento de juros tão elevados. Se considerarmos, entretanto, o precedente no direito norte-americano, no caso *Anaheim*<sup>145</sup>, não podemos tomar por certa a vitória do fisco, porque afinal, o pagamento de juros é "usual" e "necessário" à empresa; o "valor de mercado", ademais, é critério de difícilíssima apuração em operações financeiras, pois que para a sua aferição contam não só as taxas de juros mas outros elementos (reciprocidade exigida pela instituição financeira, prazo, carência etc.). Diferente será o caso, entretanto, sugerido por Lange<sup>146</sup>, em que a pessoa jurídica, *sem necessitar de recursos de terceiros*, toma empréstimos de seus sócios, apenas para lhes garantir uma boa aplicação financeira. Neste caso, notória será a falta do elemento "necessidade", central para a caracterização de uma despesa operacional, à luz do artigo 242 do RIR/94.

Semelhante questão poderia surgir com relação ao contrato de locação que, no inciso VI do artigo 432, é enfocado apenas quando a pessoa jurídica é locatária e paga aluguel acima do valor de mercado. Se for ela locadora e cobrar aluguel abaixo do de mercado, não have-

145 Cf. *supra*, subitem 1.1.4.

146 Cf. op. cit. (nota 15), p. 188.

rá, ali, "outro" negócio, pois que se tratará, ainda, de locação. Se o bem não for cedido gratuitamente, mas contra o pagamento de aluguel (ainda que inferior ao de mercado), terá o fisco dificuldade em se valer do artigo 242 do RIR/94 para questionar as despesas com a manutenção do bem locado, porque, afinal, este contribui (ainda que não suficientemente) para a formação do resultado da empresa. Tampouco servirá de guarida para a pretensão fiscal, o artigo 13, inciso I e II da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, pois o bem estará "intrinsecamente" relacionado à produção do rendimento de aluguel. Inocorrerá, ainda, simulação, já que a pessoa jurídica cobrará, efetivamente, o valor pactuado.

Por outro lado, com relação aos "outros" negócios jurídicos, verifica-se que o elemento central para a concretização da hipótese de incidência é a presença das "condições de favorecimento", para cuja caracterização o próprio legislador escolheu os parâmetros do mercado e da contratação com terceiros. O conceito de "valor de mercado" será visto mais adiante<sup>147</sup>.

Embora não esteja explícito no texto legal, parece-nos correto afirmar que o parâmetro da contratação com terceiros é suplementar em relação ao mercado, porque comprovada a existência de um valor de mercado, é este, por excelência, o preço pelo qual seriam celebrados negócios com terceiros.

O método da comparação com terceiros encontra similar na jurisprudência alemã, que também adota, em suas decisões acerca da ocorrência da distribuição disfarçada de lucros, o parâmetro "Fremdvergleich"<sup>148</sup>.

Mesmo, entretanto, presentes os elementos "outro negócio" e "condições de favorecimento", não haverá a distribuição disfarçada de lucros quando não se tratar de negócio celebrado pela pessoa jurídica. Assim, no caso de uma chamada de capital efetuada por pessoa jurídica cujo valor patrimonial supera o próprio capital, o fato de as ações, emitidas a valores nominais, terem preço inferior a seu valor patrimonial não configura a distribuição disfarçada de lucros, já que não se trata de negócio em que a pessoa jurídica seja parte: ela é o próprio objeto do negócio.

Como exemplo de "outro negócio" em que se pode cogitar de uma distribuição disfarçada de lucros, mencionamos uma compra e venda de quotas sociais, efetuada entre dois sócios de uma sociedade

147 Cf. *infra*, subitem I.2.2.2.2.

148 Cf. *supra*, subitem I.1.1.

por quotas de responsabilidade limitada, comparecendo no negócio a própria sociedade, que assume o encargo de pagar o preço prometido pelo sócio adquirente ao sócio que se retira<sup>149</sup>.

Menos clara fica a situação, quando o negócio é celebrado entre os atuais sócios e terceiros, que ingressam na sociedade, retirando-se dela os primeiros. Se a sociedade, de imediato, comparecer na transação, assumindo os encargos, estarão presentes os requisitos legais. Se, entretanto, o negócio for feito sem a participação da sociedade e se esta, em momento posterior, vier a pagar aos vendedores (que já não mais serão pessoas ligadas) o preço prometido pelos adquirentes, sub-rogando-se no direito de crédito dos vendedores (artigo 988 do Código Civil), então, ainda que implique vantagem para o devedor (é mais confortável dever a uma sociedade controlada que a terceiros), não estará, ainda, configurada a hipótese de distribuição disfarçada de lucros. Esta se dará, entretanto, se a pessoa jurídica abrir mão de receber seu crédito, celebrando, aí sim, um negócio em condições de favorecimento com pessoa ligada (a remissão tem natureza contratual, pressupondo o consenso expresso ou tácito do devedor<sup>150</sup>).

Tema que merece ser estudado é a hipótese sugerida por Lange, em que uma pessoa jurídica que detém, junto com pessoa ligada, a totalidade das ações de outra pessoa jurídica, aprova um aumento de capital desta, mas não exerce seu direito de preferência à aquisição das novas ações, possibilitando ao outro acionista a aquisição daquelas novas ações, cujo valor de subscrição é inferior ao de mercado<sup>151</sup>. Não se trata, é de se notar, da quarta hipótese descrita pelo RIR/94, porque não há qualquer transferência de direito de preferência. Ao mesmo tempo, não há entre a pessoa jurídica que renuncia ao direito de preferência e a pessoa ligada que adquire as ações, a celebração de qualquer negócio jurídico; o favorecimento da pessoa ligada dá-se em momento logicamente posterior à renúncia efetuada pela pessoa jurídica e decorre diretamente de previsão estatutária (ou acordo de acionistas) que lhe garante a aquisição das "sobras". Dada a impossibilidade de, por analogia, aplicar-se as normas sobre transferência de direito de preferência ao caso de renúncia (artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional), necessária a conclusão de que em tais circunstâncias, afastada estará a distribuição disfarçada de lucros.

149 Trata-se de hipótese que se extrai do direito alemão. Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 182.

150 Cf. Diniz, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 683.

151 Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 183.

### 1.2.2.1.8 Casos não expressamente Elencados na Legislação Atual

Além das sete hipóteses previstas no artigo 432 do RIR/94, importa elencarem-se outros casos, previstos na lei de 1964 e não reproduzidos na atual.

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

(...)

*III - o pagamento de remuneração por trabalho assalariado, autônomo ou profissional que não corresponda a serviços efetivamente prestados;*

(...)

*V - o pagamento de despesas particulares das pessoas referidas no item I, salvo quando satisfizerem as condições legais para serem classificadas como remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional;*

(...)

*VIII - a redução do capital social e conseqüente amortização de ações ou quotas, devolução de participação de sócios, antes de decorridos dois anos da incorporação de reservas ou lucros ao capital social;*

*IX - o resgate, dentro de dois anos de sua emissão, de ações preferenciais resultantes da incorporação de lucros ou reservas ao capital;*

(...)

*XI - a incorporação ao capital, com a conseqüente distribuição de ações, de dividendos fixos ou mínimos de ações preferenciais, devidos há menos de dois anos;*

*XII - a amortização ou resgate de partes beneficiárias antes de cinco anos da sua emissão, se emitidas para colocação gratuita.*

A análise dos dispositivos acima revela que, embora não elencados pelo artigo 432 do RIR/94, não deixaram eles de ser contemplados no diploma regulamentar.

Com efeito, o pagamento por serviço não realizado constituiria, de imediato, despesa desnecessária à atividade da empresa, com sua indedutibilidade assegurada pelo artigo 242 do RIR/94. A assunção de despesas particulares dos administradores cairia, ademais, no artigo 297 do RIR/94, que contempla a remuneração indireta.

A hipótese de redução do capital social após a incorporação de lucros capitalizados e não tributados é contemplada pelos artigos

440 e 441, que não só estendem o prazo em referência para cinco anos, como também tratam de reduções de capital ocorridas *antes e depois* de capitalização. No direito alemão, encontra-se hipótese semelhante, quando se comprova que a redução do capital não se deu no interesse da sociedade, mas com a finalidade de distribuir lucros capitalizados<sup>152</sup>. Regra básica para apurar tal finalidade é examinar se, depois da redução de capital, sobraram reservas patrimoniais em volume superior à redução sofrida<sup>153</sup>. Também o direito norte-americano preocupa-se com a hipótese de resgate de ações, mas toma em consideração a existência, ou não, dos "constructive dividends", arrolando quatro casos em que um resgate de ações não configura distribuição disfarçada de lucros<sup>154</sup>.

Quanto à capitalização de dividendos mínimos com a conseqüente distribuição de ações bonificadas ("filhotes"), há que se notar, por um lado, que se for referente a resultados apurados a partir de 1996, não há qualquer tributação sobre os lucros distribuídos (art. 10 da Lei nº 9.249/95). Tratando-se de período anterior, a capitalização fica isenta nos termos do artigo 439 do RIR/94, observada a restrição quanto à posterior redução de capital dos artigos 440 e 441 do RIR/94.

Finalmente, tratando-se dos demais negócios em condições de favorecimento, ficam eles cobertos pela sétima hipótese do artigo 432 do RIR/94.

### 1.2.2.2 Conceitos Comuns na Configuração da Distribuição Disfarçada de Lucros

#### 1.2.2.2.1 O Conceito de "Pessoa Ligada"

Conceito fundamental para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, a "pessoa ligada" é definida no artigo 434 do vigente Regulamento do Imposto de Renda como segue:

*Art. 434. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:*

*I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;*

*II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;*

*III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.*

152 Cf. Birkholz, op. cit. (nota 12), p. 1499.

153 Cf. Lange, op. cit. (nota 15), p. 168.

154 Cf. *supra*, subitem 1.1.4.

À primeira vista, poder-se-ia acreditar que o legislador brasileiro estaria apenas seguindo confortável trilha traçada pelo direito comparado, considerando pessoa ligada o titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica.

Com efeito, no direito alemão, por exemplo, já se mencionou que a distribuição disfarçada de lucros somente se dá se o negócio em condições de favorecimento ocorreu em razão da qualidade de sócio, ou acionista (*Gesellschaftereigenschaft*) do beneficiário direto ou indireto<sup>155</sup>. Tal requisito se apresenta, também, no direito suíço<sup>156</sup>.

Um estudo mais cuidadoso revela, entretanto, que a aproximação brasileira do tema não se confunde com a germânica.

No conceito jurisprudencial alemão da distribuição disfarçada de lucros, esta exigiria que a vantagem patrimonial fosse conferida em razão de ser o beneficiário sócio da sociedade. Em outras palavras, não haveria distribuição disfarçada de lucros, se houvesse outra fundamentação para o pagamento ou vantagem.

Diante de tal elemento, viram-se a doutrina e a jurisprudência alemãs diante da questão se bastaria que determinado beneficiário gozasse da qualidade de sócio, para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, ou se seria necessário, ademais, que sua participação fosse suficientemente elevada para fazer crer presente o elemento subjetivo exigido no conceito.

A resposta parece ter vindo, na Alemanha, por meio da decisão da Corte Fiscal alemã, proferida em 4.8.1959<sup>157</sup>, quando os julgadores, enfrentando questão em que a remuneração por serviços prestados por um sócio-administrador fora fixada retroativamente (i.e., somente se fixou a remuneração depois de conhecido o lucro do período, permitindo, pois, uma conveniente e adequada redução deste), entendeu que não poderia haver, no caso, uma distribuição disfarçada de lucros, já que o sócio tinha uma participação inferior a vinte e cinco por cento no capital social. A partir de tal decisão, parte da doutrina alemã passou a adotar a regra prática, segundo a qual uma participação minoritária (menor que vinte e cinco por cento) afastaria a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros<sup>158</sup>.

Lange, por sua vez, discorda de tal conclusão, sustentando que a decisão da Corte Fiscal não permite tamanha generalização. Para

155 Cf. supra, subitem 1.1.1.

156 Cf. Prym, op. cit. (nota 37), p. 30.

157 BFH-I 4/59 - de 4.8.1959, *Bundessteuerblatt*. III 1960, p. 374.

158 Cf. Herrmann-Heuer, op. cit. (nota 7), Observação 43 ao § 6°.

Lange, embora a participação do sócio no capital social seja importante, para afastamento do critério subjetivo, somente uma mera presunção (simples) dá base ao entendimento de que, em caso de participação minoritária, a vantagem conferida ao sócio não o foi em virtude de sua participação social. De todo modo, reconhece Lange que, em caso de participação minoritária, caberá à Administração o ônus da prova de que a vantagem se deu em razão dos laços sociais entre a pessoa jurídica e o beneficiário<sup>159</sup>.

Igualmente discordante de tal generalização é a opinião de Rauch, que lembra que nem mesmo os vinte e cinco por cento devem ser tomados rigidamente, mencionando que um sócio participando em quinze por cento do capital da sociedade pode ser o beneficiário de uma distribuição disfarçada de lucros, se ele ainda assim tiver a maioria dos votos, ou se ele, na qualidade de credor de alto valor devido pela sociedade, puder exercer sua influência sobre seu destino. Assim, importará menos a participação formal no capital, sendo mais relevante a influência econômica sobre as decisões sociais<sup>160</sup>.

Extraí-se, daí, que, no direito alemão, o beneficiário da vantagem conferida deve ser um sócio (ou pessoa próxima a ele), sendo irrelevante sua participação, para a configuração da distribuição disfarçada de lucros. Em caso de participação minoritária, entretanto, reassume importância o critério subjetivo (que, em regra, não é considerado pela jurisprudência, que o substituiu por elementos objetivos<sup>161</sup>), cabendo ao fisco demonstrar que a vantagem foi conferida em razão da qualidade de sócio do beneficiário.

Comparando-se tal posicionamento com o direito brasileiro, constatamos que, aqui, o artigo 434, I, do vigente Regulamento do Imposto de Renda não exige tenha o beneficiário participação relevante no capital da pessoa jurídica, para que se caracterize a distribuição disfarçada de lucros. Tal já era, aliás, o entendimento de Brandão Machado, com base na legislação de 1964<sup>162</sup>.

Na verdade, a participação relevante no capital votante e nas decisões da pessoa jurídica é figura de que se vale o artigo 435 do vigente Regulamento do Imposto de Renda:

159 Cf. Lange, Joachim, op. cit. (nota 15) pp. 67-68. No mesmo sentido, v. Prym, op. cit. (nota 37), pp. 31-32.

160 Cf. op. cit. (nota 16), p. 50.

161 Cf. supra, subitem 1.1.1.

162 Cf. Op. cit. infra (nota 221), subitem II.1.5.

*Art. 435. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á a distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VII do art. 432 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade.*

Temos, pois, que a posição de controlador não é necessária, para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, quando o negócio for efetuado *diretamente* entre a pessoa jurídica e a pessoa ligada.

Tratando-se a pessoa ligada de sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, entretanto, o artigo 435, acima, permite que as autoridades fiscais apontem a distribuição disfarçada de lucros em duas outras hipóteses.

A primeira das hipóteses de que trata o artigo 435 será aquela em que a pessoa jurídica e a pessoa ligada efetuam negócio *intermediado* por outrem. Neste caso, não se exige que o terceiro tenha vínculos societários com qualquer das partes. A legislação não oferece, outrossim, um conceito para a intermediação. A norma exige, para a caracterização da figura legal, tratar-se de negócio realizado pela pessoa jurídica "com a pessoa ligada por intermédio de outrem" (g.n.). Não se concretiza, destarte, a hipótese, se houver dois negócios, um entre a pessoa jurídica e o terceiro, e outro entre este e a pessoa ligada<sup>163</sup>.

Da norma acima se extrai conclusão interessante: se a pessoa ligada não for sócio ou acionista controlador, um negócio em condições de favorecimento entre ela e a pessoa jurídica deixará de caracterizar distribuição disfarçada de lucros se houver um intermediário na transação. Explica-se: embora o legislador pátrio tenha optado por regular objetivamente a distribuição disfarçada de lucros, abstenendo-se de ali incluir seu aspecto subjetivo<sup>164</sup>, este elemento acaba por

163 Desde que, obviamente, não se trate de mera simulação.

164 Qual seja: conferir-se a vantagem em razão da qualidade de sócio do beneficiário. Vide supra, subitem I.1.1.

se revelar nas hipóteses objetivas por ele escolhidas. Assim, se houve um intermediário na transação entre a pessoa jurídica e a pessoa ligada, é razoável admitir-se que eventual vantagem não se deu em razão da qualidade de sócio da pessoa ligada, mas em virtude da atuação daquele intermediário. Mais difícil fica a justificativa, caso a pessoa ligada seja administrador da pessoa jurídica. Também aqui, em princípio, a presença de um intermediário afasta a caracterização da distribuição disfarçada de lucros. O paradoxo se desfaz, entretanto, quando temos presente que somente na presença efetiva de um intermediário é que ficará afastada a distribuição disfarçada de lucros. Ora, tratando-se de negócio entre a pessoa jurídica e seu administrador, dificilmente se poderá comprovar que nele concorreu um intermediário (afastada, é claro, a simulação). Tal caso se daria em hipóteses limites como, por exemplo, quando um diretor industrial da empresa, não tendo qualquer influência sobre a atuação comercial da empresa, comprasse títulos da própria empresa, por meio de corretor, atuando no mercado. Ainda assim, seria necessária a configuração do negócio em condições de favorecimento, o que torna a hipótese apenas teórica, visto que dificilmente se concretizaria.

A segunda hipótese a que se refere o artigo 435 é aquela em que o negócio é efetuado diretamente com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse. O legislador não qualifica o interesse que, destarte, não precisa necessariamente ser de ordem societária (embora seja o mais usual). Outrossim, o interesse há de ser suficiente para que a pessoa ligada obtenha, direta ou indiretamente, as vantagens decorrentes do negócio entre a pessoa jurídica e aquela sociedade: se a pessoa ligada não obtivesse qualquer vantagem com o negócio, pereceria o aspecto subjetivo da distribuição disfarçada de lucros, já que não teria o negócio sido feito em razão da condição de sócio do beneficiário.

Outra questão relevante acerca do conceito de "pessoa ligada" é a que nos oferece o inciso III do artigo 434, que parece estar baseado no conceito da "pessoa próxima ao sócio", a que se refere o direito alemão<sup>165</sup>.

No direito alemão, a figura da "pessoa próxima ao sócio" é criação jurisprudencial, estendendo-se a todas aquelas que tenham laços de parentesco (ou outras relações pessoais), relações contratuais ou comunhão de interesses sociológicos<sup>166</sup>. O único limite que se

165 Cf. supra, subitem I.1.1.

166 Cf. Rauch, op. cit. (nota 16), p. 52.

impõe é que, com a vantagem patrimonial conferida a tais pessoas, se constate um enriquecimento (indireto) de um sócio. Rauch explica tal assertiva a partir da diferenciação entre o beneficiário da vantagem patrimonial (*Leistungsempfänger*) e o beneficiário da imputação daquela vantagem (*Zurechnungsempfänger*): o primeiro pode ser qualquer pessoa, desde que, por tal ato, se identifique (se impute) uma vantagem patrimonial a um sócio<sup>167</sup>. Flauger sustenta que o terceiro foi um desvio para que a remuneração chegasse ao sócio<sup>168</sup>.

O direito suíço não põe ênfase no vínculo entre o sócio e o terceiro: este será uma pessoa ligada ao sócio, quando a sociedade efetuar um pagamento sem contraprestação ao terceiro, por conta do direito do sócio à participação em seus resultados<sup>169</sup>.

O legislador brasileiro, por outro lado, optou por positivar e delimitar seu conceito, dispondo até que ponto vínculos matrimoniais ou sanguíneos servirão para caracterizar a figura. Vínculos contratuais ou sociológicos não são considerados pelo legislador pátrio na configuração da distribuição disfarçada de lucros. Ao mesmo tempo, não se questiona, no sistema pátrio, se o sócio obteve qualquer vantagem em virtude do pagamento efetuado a terceiro a ele ligado.

Alerta Prym que, no caso de vantagens a pessoas próximas aos sócios, não é próprio falar-se em "distribuição de lucros", já que esta figura somente se aplica às transferências patrimoniais entre a sociedade e seus sócios<sup>170</sup>. Aplicando tal entendimento ao direito brasileiro, concluiríamos tratar-se de pagamentos que entrariam no conceito geral de "liberalidade", não se enquadrando, pois, no conceito de despesas "necessárias" a que se refere o artigo 242, § 1º, do RIR/94. As despesas desnecessárias recebem, na legislação do imposto de renda, o tratamento de despesas indedutíveis, sendo, pois, adicionadas ao lucro líquido, para a determinação do lucro real (artigo 195, I, do RIR/94).

Finalmente, impõe-se o exame da hipótese a que se refere o inciso II do artigo 434 do vigente Regulamento, quando inclui no conceito de "pessoa ligada" à pessoa jurídica seu administrador. Obviamente, não se limitou o legislador aos casos em que o administrador é, simultaneamente, sócio (*Gesellschafter-Geschäftsführer*),

167 Op. cit. (nota 16), pp. 54 a 58.

168 Cf. Flauger, Elfriede. *Verdeckte Gewinnausschüttung und das Problem ihrer Erfassbarkeit*. (Tese de doutorado apresentada junto à Universidade de Colônia em 1958), edição do autor, pp. 26-27.

169 Cf. Prym, op. cit. (nota 37), p. 36.

170 Op. cit. (nota 37), p. 35.

uma vez que o inciso I já tratava da figura do sócio (administrador ou não). Temos, pois, que o direito brasileiro considera possível uma distribuição de lucros (disfarçada) a quem nem sequer participa do capital da empresa.

Em nosso entender, também neste caso é aplicável a crítica de Prym: não se tratando de transferência patrimonial entre a sociedade e os sócios, não é próprio considerar-se ocorrida uma distribuição de lucros, já que estes são a remuneração pelo capital investido pelos sócios. A fundamentação para sua indedutibilidade deve, pois, ser buscada antes em seu eventual caráter excessivo (caracterizando a liberalidade) que na necessidade de se oferecer o lucro social à tributação.

Buscando no direito comparado um paralelo para o tratamento dado pelo legislador pátrio às vantagens conferidas pela sociedade a seu administrador (não sócio), verificamos que a antiga jurisprudência alemã do *Reichsfinanzhof* adotava um conceito bem largo de distribuição disfarçada de lucros, ali incluindo quaisquer vantagens a não-sócios, o que era alvo constante de crítica doutrinária. Relata Rauch que também o *Bundesfinanzhof*, de início, seguiu a jurisprudência firmada no *Reichsfinanzhof* para, a partir de um julgamento datado de 25.10.1963, mudar de posição, passando a considerar a ocorrência da distribuição de lucros apenas nas vantagens conferidas a pessoas próximas aos sócios, não se estendendo aos casos em que os beneficiários são pessoas próximas à sociedade<sup>171</sup>.

#### 1.2.2.2 O Conceito de "Valor de Mercado"

Os três parágrafos do artigo 434 do RIR/94 trazem o conceito da expressão "valor de mercado" (*é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem em mercado*), dando-se prioridade ao *preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado e que tenham por objeto bens em quantidade e qualidade semelhantes*, oferecendo o § 3º critérios para sua fixação, no caso dos bens para os quais não haja mercado ativo. O § 4º do mesmo dispositivo, finalmente, admite que o contribuinte se valha de laudo para a avaliação do bem, impondo-se, diante da existência deste, à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

171 Cf. op. cit. (nota 16), p. 53; com críticas do referido autor, p. 55.

O cuidado do legislador na fixação de um "valor de mercado" mesmo nos casos em que não ocorram negociações recentes com o bem se explica à luz do fato de que este é o parâmetro para apontar-se a ocorrência da distribuição disfarçada de lucros, nos incisos I, II, IV, VI e VII, além do § 1º do artigo 432 do RIR/94. O inciso III não trata do "valor de mercado", porque seu objeto não é uma transação envolvendo um pagamento de preço; o inciso V, tratando de mútuo, não cogita do "valor de mercado", mas este pode ser relevante para se possibilitar a dedutibilidade das despesas financeiras da mutuante. A inexistência de um mercado trazia, com efeito, no passado, a possibilidade do entendimento, sustentado, por exemplo, por Sampaio Dória, de que inexistiria a distribuição disfarçada de lucros, por falta de preenchimento de um dos requisitos legais, qual seja, o valor de mercado<sup>172</sup>. Tal, no regime da lei de 1964, o entendimento externado pela 4ª Turma do extinto Tribunal Federal de Recursos:

*Tributário. Imposto de Renda. Distribuição Disfarçada de Lucros. Lei nº 4.506/64, art. 72. Decreto nº 58.400, de 1966, art. 251, "a". I. Valor notoriamente inferior ou superior ao de mercado pressupõe operações em torno do bem ou direito. Tratando-se de ações de uma sociedade anônima, esse valor de mercado se obtém na Bolsa de Valores, vale dizer, é o valor pelo qual o título é ali negociado na época em que a operação impugnada foi realizada. Inexistente o elemento da tipificação legal - o notório valor de mercado - não se realiza, no mundo concreto, a hipótese de incidência inscrita no art. 72 da Lei nº 4.506/64, ou art. 251, "a", do Decreto 58.400/66, norma de direito tributário penal, assim jungida ao princípio da tipicidade, que não admite exegese analógica ou extensiva. II. A venda de ações posteriormente à operação impugnada, não caracteriza valor de mercado. III. Recurso desprovido<sup>173</sup>.*

Tratando-se de um bem negociado em mercado ou bolsa, em quantidades e condições semelhantes aos da negociação entre a pessoa jurídica e a pessoa ligada, não se consegue, de regra, antever grande dificuldade na fixação do "valor de mercado". Entretanto, salienta Pestalozzi-Henggeler, tomando por base o direito suíço, que

172 Cf. op. cit. (nota 92), p. 56.

173 Apelação Cível 46.865-SP. Relator para o Acórdão Min. Carlos Mário Velloso - julgado em 29.06.83 - D.J.U. 9.12.83, p. 19.461, *Revista do Tribunal Federal de Recursos*, 139:79-89.

o valor de mercado não pode ser tomado de modo absoluto: somente servirá de parâmetro o valor de mercado, fixado para entregas nas mesmas condições exigidas da ou pela pessoa jurídica. Uma tabela oficial, fixada por uma associação de produtores não é, necessariamente, o preço de mercado. O mesmo autor lembra que nem mesmo a cotação em bolsa pode ser tomada sem o devido cuidado, quando a transação em questão envolver volumes tão elevados que, se tivesse ocorrido na bolsa, teria certamente influenciado a própria cotação<sup>174</sup>.

Válidas, portanto, as diretrizes apresentadas por Sampaio Dória que concorrem para a precisão do conceito de valor de mercado:

*(a) o volume de operações deve ser medido em função da peculiaridade do processo de comercialização ou circulação do bem ou direito, bem como da natureza deste (não se deve ponderar a quantidade de bens imóveis transacionados em escala semelhante, por ex., à da de títulos ou valores mobiliários, ou bens de consumo);*

*(b) a massa das operações pode variar em função da existência de mais de um mercado para o mesmo bem, vendido, por ex., a atacado ou varejo, novo ou usado etc.;*

*(c) a operação isolada de títulos, ainda que em bolsa, que é, por princípio, o mercado mobiliário por excelência, pela existência de pregão público, não prova valor de mercado;*

*(d) leilões ou hastas públicas também não induzem presunção de valor de mercado;*

*(e) a notoriedade do valor de mercado pode ser restrita a um círculo de especialistas, ou a uma área geográfica determinada (ex., mercados de veículos ou equipamentos usados, de sucata; valor de imóveis em áreas rurais etc.);*

*(f) o valor de mercado pressupõe relativa estabilidade ou média de preços (épocas de especulação desmedida ou depressão não são indicativas de valor de mercado);*

*(g) publicações oficiais ou particulares idôneas, que registrem as operações efetivas ou ofertas de determinado bem ou direito, são provavelmente a melhor indicação dos valores de mercado, em oposição ao testemunho ou avaliação pessoais<sup>175</sup>.*

Tendo em vista, entretanto, que muitas vezes não aparece situação tão cristalina, configurando-se, destarte, a inexistência de um

174 Cf. op. cit. (nota 39), pp. 78-79.

175 Cf. op. cit. (nota 92), p. 59.

valor de mercado no modo previsto pelo § 2º do artigo 432, torna-se exigível a aplicação do § 3º do artigo 434 do RIR/94 e aí começam as dificuldades, pois que já entram no cômputo fatores como o tempo (*negociações anteriores e recentes do mesmo bem*) e a semelhança (*negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço*).

Na economia moderna, o fator tempo já não pode ser tomado sem a devida cautela, pois fatores macroeconômicos possibilitam grandes oscilações de preços, tornando de pouca valia parâmetros um pouco mais distantes no tempo. Assim, perde a natureza de "recente" a transação ocorrida antes de uma mudança macroeconômica (alteração significativa da taxa de inflação; elevação ou redução das taxas de juros, com reflexos na liquidez; modificações na legislação tributária, ambiental, de zoneamento etc. que possam influir na decisão do comprador ou do vendedor).

Bem "semelhante" não é idêntico. Deve, entretanto, cumprir a mesma utilidade para o comprador e para o vendedor e igualar-se ao bem objeto da transação em todas as variáveis que possam influir na negociação (localização, área, qualidade e acabamento, quantidade disponível e possibilidade de reposição etc.). Importa ver, aqui, que o legislador adotou, na avaliação, um critério subjetivo-objetivo: embora desconsidere questões pessoais do comprador, tem por relevante para a tomada do preço de mercado, o conhecimento de todas as circunstâncias do negócio, i.e., importa que se imagine um contratante que tenha tanto conhecimento do negócio quanto a pessoa ligada teve no momento da transação.

Laudo de avaliação é instrumento técnico. Deve ele apurar, de acordo com as normas da engenharia de avaliações, o valor de mercado do bem. Considerará critérios tais como o valor do metro quadrado e a obsolescência do bem, no caso de bem imóvel. Para participações societárias, o Conselho de Contribuintes vem aceitando o cálculo com base no valor patrimonial, demonstrado em balanço. Neste sentido, confira-se o seguinte Acórdão da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

*IRPJ - distribuição disfarçada de lucros. Caracterização pela diferença entre o valor das quotas de capital alienadas a pessoa ligada, pelo custo de aquisição, e seu valor patrimonial no Balanço do último exercício, notoriamente*

*superior e que, na falta de valor de mercado obtido em bolsa ou leilão, é o parâmetro adequado. Preliminares rejeitadas. Negado provimento*<sup>176</sup>.

Este entendimento se repete em diversas outras decisões do Conselho de Contribuintes<sup>177</sup>.

Ressalte-se, outrossim, que o laudo de avaliação é instrumento de prova do contribuinte e, como tal, somente pode ser rebatido com prova contrária pela autoridade fiscal. É o que se extrai do § 4º, *in fine*, do artigo 434 do RIR/94. Por outro lado, tendo em vista que o laudo de avaliação é supletivo em relação aos outros critérios legais caso se trate, por exemplo, de bem negociado em bolsa, não poderá o laudo ser sobreposto ao primeiro critério eleito pelo legislador.

### *1.2.2.3 Requisito Essencial para a Configuração da Distribuição Disfarçada de Lucros*

Nenhuma hipótese de distribuição disfarçada de lucros pode, entretanto, ser tomada sem se considerar o que dispõe o § 3º do artigo 432 do RIR/94:

*§ 3º. A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.*

Numa primeira leitura, poder-se-ia acreditar que o referido dispositivo legal confere ao instituto da distribuição disfarçada de lucros a natureza de presunção legal relativa, admitindo provas em contrário mas limitando esta àquelas ali descritas. A natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros será estudada na segunda parte deste trabalho, razão por que não trataremos desta questão neste ponto.

Por ora, o que releva notar é que o parágrafo 3º acima transcrito cria condições em que não se configura a distribuição disfarçada de lucros. Ou, o que significa exatamente a mesma coisa, podemos dizer que para que se dê uma distribuição disfarçada de lucros, necessário se faz, além da ocorrência de uma das sete hipóteses elencadas, que simultaneamente não ocorra a situação acima transcrita.

<sup>176</sup> Ac. nº 103.09.365 - Rel. Cons. Braz Inuário Pinto - unânime - julgado em 07.08.89, D.O.U. 1.23.01.90, p. 1607, *Repertório IOB de Jurisprudência* (1990) 1/2909.

<sup>177</sup> Entre outros, cf. Ac. 1º CC 103-8.120/87, D.O.U. 18.01.88 e Ac. 1º CC 103-10.717/90 - D.O.U. 20.08.91.

Assim, é lícito afirmar que não basta a concretização de uma das sete hipóteses acima, para que se dê a distribuição disfarçada de lucros. O preenchimento de *qualquer* delas exigirá, em complemento, que o aplicador da lei constate que o negócio:

- não foi realizado no interesse da pessoa jurídica; e
- não se deu em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Ambas as condições acima devem ocorrer simultaneamente, como se extrai do conector "e". O emprego do disjuntor "ou", no segundo elemento, revela que este estará cumprido na presença alternativa de qualquer dos dois requisitos elencados.

Assim, duas são as hipóteses alternativas para que se dê por cumprido o requisito comum a todos os casos de distribuição disfarçada de lucros: é necessário constatar que o negócio:

- não foi realizado no interesse da pessoa jurídica; e
- não se deu em condições estritamente comutativas;

Ou, alternativamente, deve-se verificar que o negócio:

- não foi realizado no interesse da pessoa jurídica; e
- não se deu em condições em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Este entendimento foi, acertadamente, confirmado pelo Coordenador do Sistema da Tributação, no Parecer Normativo nº 21, de 8 de setembro de 1982.

Negócio no interesse da pessoa jurídica não se pode confundir com negócio no interesse de seus sócios. É claro que toda pessoa jurídica visa a atingir interesses de seus sócios, sob pena de não ter sentido sua existência. Entretanto, os interesses dos sócios que podem ser compreendidos no da pessoa jurídica são, apenas, aqueles descritos no contrato ou estatuto social. Apenas um ato que se compreenda dentro do objeto social da pessoa jurídica é que estará compreendido no interesse da pessoa jurídica.

Implícita, entretanto, no objeto social de toda pessoa jurídica sujeita ao imposto de renda, está a finalidade lucrativa. Assim, não se considera realizado no interesse da pessoa jurídica o negócio efetuado sem intuito de lucro. Constatado, por outro lado, lucro no negócio, ter-se-á, em princípio, um negócio realizado no interesse da pessoa jurídica. Importará, entretanto, comprovar que a pessoa jurídica visou a obter, no negócio, o maior lucro possível, já que nunca será de seu interesse a obtenção de um pequeno ganho, quando maior lhe é viável.

Nem sempre, entretanto, o prejuízo, ou ganho aquém do esperado em determinada operação implicará inexistência de interesse da pessoa jurídica. Ao contrário, o objetivo da pessoa jurídica é obter lucros em suas operações como um todo. Se, portanto, é dado um desconto em um negócio, implicando até mesmo prejuízo, importará examiná-lo à luz do todo da transação. Reportamo-nos, aqui, ao caso já citado acima, relatado por Lange, em que a pessoa jurídica cobrara juros aquém do mercado de pessoa ligada porque esta, com o dinheiro emprestado, construiria casas que seriam alugadas a valores prefixados e abaixo dos praticados no mercado<sup>178</sup>.

Diante do exposto, podemos concluir que a prova de que o negócio não foi realizado no interesse da pessoa jurídica acaba por se confundir com o elemento subjetivo da distribuição disfarçada de lucros, de que fala a doutrina suíça<sup>179</sup>. Efetivamente, mesmo um negócio com maior ou menor risco é, em geral, feito no interesse da pessoa jurídica. Empresários em situações semelhantes tomam decisões diversas, conforme sua experiência e atitude empresarial. O sucesso ou fracasso imanentes à atividade empresarial nunca podem significar uma atuação contra o interesse da pessoa jurídica.

Concluimos, destarte, que para que se prove que o negócio não foi realizado no interesse da pessoa jurídica, dever-se-á demonstrar que a administração se moveu visando ao interesse da pessoa ligada ou de terceiros. Fala-se, aqui, em ação dolosa (ou, pelo menos, em dolo eventual); não age contra o interesse da pessoa jurídica aquele que favorece a terceiros, sem ter tal intenção, ainda que configurada a imprudência ou negligência<sup>180</sup>.

Condições estritamente comutativas aparecem apenas quando a vantagem econômica auferida pela pessoa jurídica é equivalente àquela auferida pela pessoa ligada. Se, por exemplo, a pessoa jurídica aliena bem de seu ativo por valor inferior ao de mercado, mas recebe, em contrapartida, em contrato de permuta, outro bem, pertencente à pessoa ligada, por valor igualmente inferior ao de mercado, então haverá condições comutativas.

As condições "em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros" trazem-nos, mais uma vez, o *Fremdvergleich* do direito alemão, valendo a experiência estrangeira para nos mostrar a dificuldade

178 Cf. Lange, *op. cit.* (nota 15), p. 195.

179 Cf. *supra*, subitem 1.1.2.

180 Neste sentido, cf. Pestalozzi-Hcingeler, *op. cit.* (nota 39), 24.

de em sua apuração<sup>181</sup>. Em princípio, a pessoa jurídica contrataria com terceiros a valores de mercado. Entretanto, o *Fremdvergleich* implica certa subjetividade na análise: não importa como outros (o mercado) contratassem. Interessa ver como a pessoa jurídica, diante de sua situação econômica concreta, contrataria com terceiros. Se, por exemplo, estiver ela em crise financeira, necessitando urgentemente de recursos, não hesitará ela em contratar com terceiros a preços inferiores aos de mercado.

É depois de examinarmos estas condições que podemos interpretar a norma do inciso III do artigo 432 do RIR/94, que versa sobre a perda de sinal, depósito em garantia ou importância paga. Efetivamente, ao contrário das hipóteses dos incisos I, II, IV, VI e VII do artigo 432 do RIR/94, constitui a hipótese do único caso em que, à primeira vista, pareceria ter pouca importância a prática do mercado, já que o parâmetro do "valor de mercado" não é ali expresso. Entretanto, a combinação desse dispositivo com o do § 3º do mesmo artigo 432 revela que não basta a ocorrência da perda de sinal, para que se dê a distribuição disfarçada de lucros. Importa ter sido a perda uma liberalidade, isto é, não ter ocorrido no interesse da pessoa jurídica. Se, por exemplo, o sinal foi dado em vista da expectativa concreta, da pessoa jurídica, de realizar determinada obra pública e se, no final, a pessoa jurídica vem a ser derrotada na concorrência pública de que participaria, nada mais no seu interesse que perder o sinal para afastar outros ônus que o contrato lhe poderia trazer.

#### 1.2.2.4 Conseqüências da Distribuição Disfarçada de Lucros

Desenhadas as hipóteses em que se configura uma distribuição disfarçada de lucros, passamos a estudar suas conseqüências para a pessoa jurídica e para o beneficiário.

##### 1.2.2.4.1 Conseqüências para a Pessoa Jurídica

Para a pessoa jurídica, a conseqüência legal da distribuição disfarçada de lucros é o cômputo do valor na determinação do lucro real, à luz do artigo 436 do RIR/94, que distingue as várias hipóteses possíveis, a saber:

###### 1.2.2.4.1.a - Adição ao Lucro Líquido

Dispõe o inciso I do artigo 436:

*Art. 436. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:*

181 Cf. *supra*, subitem 1.1.1.

*I - nos casos dos incisos I e IV do artigo 432, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período-base;*

Agiu bem o autor do Regulamento ao agrupar as conseqüências dos incisos I e IV do artigo 432, posto que, como já se notou acima, a hipótese do inciso IV bem poderia estar compreendida naquela do inciso<sup>182</sup>.

Em síntese, deixando a pessoa jurídica de auferir um ganho na alienação de bem a pessoa ligada, o valor da receita que deixou de ser apurada é computado no lucro real, como uma adição, recebendo, pois, para fins do imposto de renda, o tratamento de receita.

##### 1.2.2.4.1.b Não Reconhecimento do Valor Pago a Maior

Para a hipótese de aquisição de bem de pessoa ligada, ou pagamento de aluguéis, "royalties" e assistência técnica, por valor superior ao de mercado, dispõe o artigo 436:

*Art. 436. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:*

*II - no caso do inciso II do art. 432, 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;*

*(...)*

*V - no caso do inciso VI do art. 432, o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível;*

Em princípio, o bem adquirido pela pessoa jurídica deve ser contabilizado em seu ativo, seja em estoque, seja ativo permanente, vindo, posteriormente, a afetar o resultado, seja como custo, seja como despesa de depreciação, amortização ou exaustão. Os aluguéis, "royalties" e assistência técnica também são, de regra, despesas dedutíveis, observado, quanto aos últimos, o limite a que se refere o artigo 294 do RIR/94. A norma acima transcrita implica, para fins fiscais, a desconsideração do valor efetivamente pago pela pessoa jurídica, computando-se apenas o valor de mercado do bem ou do aluguel, "royalty" ou assistência técnica.

Caso a pessoa ligada tenha um ganho na alienação do bem à pessoa jurídica, será ele tributado. Se, em momento posterior, a pes-

182 Cf. *supra*, subitem 1.2.2.1.4.

soa jurídica alienar o mesmo bem a terceiro, por valor equivalente ao de aquisição, terá ela, ainda assim, ganho de capital tributável, pois que não será considerado, para fins fiscais, o custo de aquisição do bem. O último ganho será fiscal, mas não contábil, não implicando, daí, qualquer distribuição de lucros aos sócios. Na visão do legislador, a pessoa física já teve acréscimo patrimonial quando alienou bem seu por valor acima do de mercado. Tendo em vista, entretanto, que o acréscimo patrimonial decorrente da distribuição de lucros referente a períodos anteriores a 1996 é sujeito à tributação, faz-se possível cogitar, aqui, de uma lacuna oculta<sup>183</sup>, devendo-se entender que o eventual ganho de capital da pessoa física não deve ser tributado, quando este caracterizar ocorrência de hipótese de distribuição disfarçada de lucros, porque, em caso contrário, um mesmo acréscimo patrimonial estará sendo tributado duas vezes. Por outro lado, considerando que os lucros distribuídos oriundos de resultados auferidos a partir de 1996 já não mais se tributam (artigo 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995), haverá, é certo, tributação mais gravosa para a pessoa ligada, que sofrerá a tributação do ganho de capital, enquanto não lhe seriam tributados os lucros em distribuição regular. Em virtude, entretanto, da inegável ocorrência de acréscimo patrimonial por parte do beneficiário (ganho de capital), não se poderá questionar tal tributação.

Idêntico raciocínio se aplica ao caso de aluguel, "royalty" ou assistência técnica: a pessoa ligada é tributada em virtude do rendimento recebido ao mesmo tempo em que a pessoa jurídica não deduz tal despesa na apuração de seu lucro real, auferindo um lucro tributável que não corresponde a ganho contábil. São aplicáveis também aqui as ponderações acima, implicando a possibilidade de se questionar a sujeição à tributação da parcela do aluguel, "royalty" ou assistência técnica que, por exceder aos parâmetros do mercado, for considerado distribuição disfarçada de lucros.

#### *1.2.2.4.1.c Indedutibilidade das Perdas*

As hipóteses de perda de sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição e a de outros negócios em condições de favorecimento são contempladas pelos incisos III e VI do artigo 436, que impõem a seguinte sanção à pessoa jurídica:

*Art. 436. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:*

<sup>183</sup> Sobre as "lacunas ocultas" de Pezzer, cf. *supra*, subitem 1.1.1.

*III - no caso do inciso III do art. 432, a importância perdida não será dedutível;*

*(...)*

*VI - no caso do inciso VII do art. 432, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.*

As regras são coerentes com a do artigo 242 do RIR/94, quando a perda do sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter a opção de aquisição, ou o negócio em condições de favorecimento, não foram necessários à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora. Se a despesa foi necessária, então aplica-se o disposto no § 3º do artigo 432, afastando-se a presunção de distribuição disfarçada de lucros e, conseqüentemente, torna-se dedutível a despesa.

#### *1.2.2.4.1.d Contratos de Mútuo em Dinheiro*

Configurando-se a distribuição disfarçada de lucros por meio de mútuo em dinheiro, aplicável será a seguinte norma do artigo 436 do RIR/94:

*Art. 436. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:*

*IV - No caso do inciso V do art. 432, a importância mutuada em negócio que não satisfaça às condições do parágrafo primeiro do mesmo artigo será, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, deduzida dos lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal;*

A conseqüência legal acima transcrita perde todo o sentido, à luz do artigo 4º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que revogou a sistemática de correção monetária do balanço.

Resta indagar se a conseqüência legal acima poderia ser exigida para efeitos de cálculo dos "juros sobre o capital próprio", a que se refere o artigo 9º da mesma lei. A resposta pela negativa parece indiscutível, já que inexistente disposição legal neste sentido. Nem por analogia seria possível tal entendimento, porque o artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional veda que do emprego da analogia resulte a exigência de tributo não previsto em lei.

#### *1.2.2.4.2 Conseqüências para o Beneficiário*

Para a pessoa beneficiária, as conseqüências de uma distribuição disfarçada de lucros são regidas pelo artigo 437 do RIR/94, que assim determina:

*Art. 437. O lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento do administrador, sócio, acionista ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive os afins, auferiu esses benefícios.*

De início, releva notar que o referido dispositivo versa apenas sobre beneficiários pessoas físicas, não estendendo suas consequências a pessoas jurídicas. Tal entendimento, que já se pode extrair do texto legal que faz referências a cônjuges ou parentes, foi confirmado pelas autoridades fiscais, por meio do Parecer Normativo (CST) nº 20/83, cujo item 5 assim esclareceu:

*5. Relativamente ao último problema proposto, o item IX do artigo 20 dos Decretos-leis nºs 2.064 e 2.065/83, que alteraram o § 1º do artigo 62 do Decreto-lei nº 1.598/77, somente prevêm responsabilidade tributária imediata para o beneficiário econômico da distribuição quando este for pessoa física; na hipótese de revestir a forma de pessoa jurídica domiciliada no país, as consequências tributárias da distribuição disfarçada somente poderão ocorrer, se for o caso, na eventual alienação ou baixa posterior do bem ou direito.*

A tributação dos lucros distribuídos disfarçadamente, na pessoa física beneficiária, foi confirmada no inciso XVII do artigo 58 do RIR/94.

Recentemente, entretanto, com a edição da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passou a ser isenta da tributação do imposto de renda, a distribuição de lucros e dividendos. Confira-se:

*Art. 10. - Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.*

Questão que merece exame é a da aplicabilidade de tal dispositivo às hipóteses de distribuição disfarçada de lucros. Em outras palavras, é de se indagar se os lucros distribuídos disfarçadamente também deixam de ser tributados na pessoa dos beneficiários ou, por se tratar de regra especial, continuam sofrendo a tributação.

Em nosso entender, a resposta a tal questão exige que se verifique se, de fato, havia uma regra especial, versando sobre a tributação dos lucros distribuídos disfarçadamente.

A norma do inciso XVII do artigo 58 do RIR/94 não apresenta um fundamento legal específico. Ao contrário, o "caput" faz remissão, apenas, ao art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88, que dispõe, de modo genérico:

*§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

Assim, constata-se que não se trata de lei especial, a que cuida dos rendimentos distribuídos disfarçadamente. Se o legislador oferece à hipótese o tratamento de lucro distribuído e se nova lei veio a isentar este do imposto de renda do beneficiário, parece-nos válida a conclusão de que, com relação a resultados apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, não há, para a pessoa física beneficiária daquela distribuição, qualquer tributação, seja na fonte, seja em sua declaração de rendimentos.

Tal entendimento se conforma, ademais, com a própria sistemática de integração da tributação das pessoas jurídicas com a de seus sócios, objetivada pela Lei nº 9.249/96.

Ainda no capítulo das consequências para as pessoas beneficiárias da distribuição disfarçada de lucros, importa referir o que acima se mencionou, acerca da sujeição à tributação de ganhos ou rendimentos na pessoa física, se ficar configurada uma distribuição disfarçada de lucros, sujeita esta às sanções específicas<sup>184</sup>.

### I.3 Conclusão da 1ª Parte

1. Numa comparação entre a solução brasileira para as distribuições disfarçadas de lucros e aquelas encontradas nos ordenamentos jurídicos estrangeiros, constatamos que, embora todas tenham em comum uma origem jurisprudencial e tratem, em síntese, de fenômeno bastante semelhante e com contornos em princípio definidos (ou cuja definição seria possível), nosso legislador optou pela definição casuística do instituto.

184 Cf. *supra*, subitem I.2.2.4.1.b.

2. Com efeito, na Alemanha, a introdução da distribuição disfarçada de lucros no ordenamento jurídico deu-se de maneira meramente declaratória, limitando-se o legislador a esclarecer incluir-se ela na renda tributável.

2.1 Diante de quadro legislativo tão amplo, viu-se a jurisprudência alemã forçada a desenhar um conceito de distribuição disfarçada de lucros, firmando-se a idéia geral de que ela ocorre *quando uma sociedade de capital outorga uma vantagem patrimonial a seu sócio, que não se confunda com uma distribuição de lucros regulada pelo direito societário e que ela, mediante mera aplicação do cuidado que se espera de um administrador escrupuloso e normal, não daria a um terceiro, em iguais condições, que não se revestisse da condição de sócio*

2.2 O aspecto subjetivo do conceito acima (vantagem em razão da condição de sócio) se substituiu, na prática jurisprudencial, pelos critérios da comparação com terceiros e do parâmetro do comportamento do "administrador escrupuloso e normal".

3. Na Suíça, também, a distribuição disfarçada de lucros foi objeto de atenção da doutrina e jurisprudência.

3.1 Embora, diferentemente da Alemanha, a Suíça ofereça em seus textos normativos algum material para a pesquisa da distribuição disfarçada de lucros, os conceitos legais são vagos, abrindo oportunidade para a jurisprudência fixar com maior detalhe seus contornos.

3.2 Comparando-se os conceitos desenvolvidos na Suíça e na Alemanha, encontra-se ampla coincidência entre ambos os sistemas.

4. Na França, a legislação previa um conceito muito rígido para a distribuição de lucros, afastando sua ocorrência quando os requisitos legais não fossem preenchidos.

4.1 Não obstante, o Judiciário, valendo-se da autonomia do direito tributário, entendeu ocorrer, para fins tributários, distribuição de lucros em hipóteses que não preenchiam os requisitos do direito privado para sua configuração.

4.2 Com a introdução, em 1941, no código francês, de uma regra geral contra o abuso do direito em matéria fiscal, passou a administração fiscal a ali encontrar suporte para sua pretensão de tributar as práticas que configurariam negócios em condições de favorecimento entre a pessoa jurídica e seus sócios.

4.3 Em 1948, houve nova evolução legislativa, passando a se prever, na legislação tributária, um conceito específico para a distri-

buição disfarçada de lucros, elencando-se uma série de hipóteses em que ela se configuraria.

4.4 Encontra-se, destarte, no ordenamento francês, um conceito geral de distribuição disfarçada de lucros e uma relação enumerativa de hipóteses em que ela ocorre.

5. Nos Estados Unidos, a evolução da distribuição disfarçada de lucros foi matéria, de início, de que se encarregou a jurisprudência.

5.1 Partiu a jurisprudência do conceito de despesas usuais e necessárias pagas no exercício da atividade empresarial, afastando, daí, a dedutibilidade de despesas que revelassem favorecimento aos sócios da pessoa jurídica.

5.2 Em virtude das limitações de tal jurisprudência, se desenvolveu a teoria dos "dividendos virtuais", que foi abrigada pelo código daquele país e que agrupa as hipóteses que conhecemos como distribuição disfarçada de lucros.

6. Também no Brasil, a distribuição disfarçada de lucros é matéria que somente surgiu em texto de lei depois de contemplada pela jurisprudência.

7. A fase legislativa do instituto da distribuição disfarçada de lucros iniciou-se em 1964, com a Lei nº 4.506, cujo artigo 72 elencou, casuisticamente, hipóteses de sua ocorrência.

7.1 Reformas profundas vieram com o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e 2.064 e 2.065, ambos de 1983, consolidando-se sua disciplina, hoje, no vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94).

8. Sete são as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros elencadas pelo RIR/94.

8.1 Apresentam elas em comum os conceitos de "pessoa ligada" e de "valor de mercado".

8.1.1 "Pessoa ligada" não é, necessariamente, alguém com participação relevante no capital social da pessoa jurídica; a figura do "controlador" assume importância apenas para o caso de negociações por intermédio de outrem.

8.1.2 O conceito de "valor de mercado" é, na sistemática atual, definido em lei, que se socorre, em último caso, de laudo de avaliação, não se concebendo - como no passado - hipótese de inexistência de valor de mercado para um bem.

8.2 Todas as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros apresentam o requisito comum: somente ocorre ela se o negócio não foi realizado no interesse da pessoa jurídica nem em condições estrí-

tamente comutativas ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

9. Para a pessoa jurídica, a consequência da distribuição disfarçada de lucros é, de regra, a indedutibilidade de despesas e tributação de ganhos de capital realizados e não tributados.

9.1 Para os contratos de mútuo, previa-se consequência específica, não mais em vigor com o fim da correção monetária do balanço.

10. Para o beneficiário (apenas pessoa física), prevê-se a tributação do acréscimo patrimonial. Entretanto, a isenção do imposto de renda aos lucros distribuídos se estende àqueles "distribuídos disfarçadamente".

## 2ª Parte

### Natureza Jurídica da Distribuição Disfarçada de Lucros

#### II.1 Presunção ou Ficção

Tradicionalmente, a distribuição disfarçada de lucros vem sendo apontada ora como ficção, ora como presunção jurídica. Para que possamos examinar estas hipóteses, necessário se faz dilucidar ambos os conceitos, desenvolvidos no direito privado e testar sua aplicabilidade no campo do direito tributário.

##### II.1.1 A Ficção Jurídica

Se pesquisamos a origem da ficção, tal qual a entendemos em seu sentido jurídico, encontramos em Demelius a referência ao instituto já nos cultos religiosos da antiguidade, quando os sacerdotes substituíam sacrifícios humanos por animais ou figuras<sup>185</sup>. Vê-se, destarte, que já naquela época, a idéia de ficção não vinha ligada à mentira. Nas palavras de Esser, o uso da ficção não implicava uma especulação sobre a burrice dos deuses, através da qual se procurava enganá-los, através de falsas oferendas, mas de uma equiparação do material apresentado<sup>186</sup>. Assim, o elemento oferecido pelos sacerdotes no rito deveria receber, pela divindade, o mesmo tratamento de um sacrifício humano.

A aplicação da ficção no direito, conforme nos relata Esser, teve seu início no campo público, encontrando-se no direito romano, v.g., a ficção do *auspicia repetere*, através da qual se consideravam solo romano os territórios ocupados, para que o senhor dos territórios pudesse ser nomeado em solo romano, conforme exigia a lei<sup>187</sup>. Do mesmo modo, cita-se a *lex Cornelia de captivi*: tendo em vista

185 Cf. Demelius, Gustav. *Die Rechtsfiktion in ihrer geschichtlichen und dogmatischen Bedeutung*. Weimar: Hermann Boehlau, 1858 (edição da Ed. Ferdinand Keip, Francoforte, 1968).

186 Cf. Esser, Josef. *Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen*. 2.ed. Francoforte: Vittorio Klostermann, 1969, pp. 20-21): *daß es sich hier nicht um eine Spekulation auf die Dummheit der Götter handelte, indem man sie durch fälschliche Ausgabe eines Gegenstandes für einen anderen zu täuschen versuchte, sondern um die Gleichsetzung der Gegenstände auf Grund positiver religiöser Disziplin und Satzung, d.h. um ihre Gleichbewertung unter sakralen Gesichtspunkten.*

187 Cf. Esser, op. cit. (nota 186), p. 22.

que a captura de um soldado romano implicava *uma capitis diminutio maxima* e em virtude da norma que reservava exclusivamente aos cidadãos romanos o direito sucessório, aquela *lex Cornelia* dispunha, por ficção, considerar-se morto o soldado romano, para fins de sucessão, no momento anterior a sua captura. Assim, possibilitava-se a execução de seu testamento, ainda que ele, pelo aprisionamento, tivesse perdido sua cidadania romana<sup>188</sup>.

Historicamente, o emprego da ficção legal se explica, como ensina Llano Cifuentes, pelo fato de que, no direito romano, havia um respeito e veneração pela lei. Naquela ordem jurídica, o direito (*ius*) se sobrepunha à lei (*lex*), a *lex iusta* era a que estava de acordo com o *ius*. Mesmo quando esta correspondência fosse desaparecendo, permanecia aquele respeito por *mores maiorum*, e as leis antigas eram vistas como "inderrogáveis", de modo que, contrariamente ao que ocorre no direito moderno, eram nulas as leis que contrariassem as antigas. A lei não era um instrumento de inovação, mas de confirmação e defesa dos tradicionais *mores maiorum* contra seus maus usos. O emprego da ficção era, pois, no direito romano, um instrumento para que novos fatos sociais, não regulados pelo direito, fossem adaptados às normas existentes, obrigando o juiz a supor ficticiamente a existência (ou inexistência) dos requisitos fáticos necessários para que aquele fato novo se enquadrasse no âmbito do direito primitivo; criar uma lei contrária ao *ius* poderia implicar a ocorrência de uma *lex iniusta*, indesejável<sup>189</sup>.

Confirma-se, pois, a afirmação de Colacino, para quem a ficção permite conciliarem-se duas exigências opostas: a de respeitarem-se as normas antigas, consideradas essencialmente inderrogáveis e eternas e a de permitir o desenvolvimento do progresso jurídico, determinado pelo avanço da civilização<sup>190</sup>. Mais ainda, lembra Pugliatti, revela-se a ficção uma técnica "esperta", por possibilitar que uma derrogação assumo o aspecto de uma extensão; que a limitação de eficácia de uma norma apareça como um desenvolvimento daquela norma<sup>191</sup>.

188 Cf. Esser, op. cit. (nota 186), p. 24.

189 Cf. Cifuentes, Rafael Llano. *Naturaleza Jurídica de la "Fictio iuris"*. Madrid: Ediciones Rialp, S.A., 1963, pp. 50-51 e 58-61.

190 Cf. Colacino, Vincenzo. *Fictio iuris* (verbete). In: Azara, Antonio, Eula, Ernesto (orgs.). *Novissimo Digesto Italiano*. Turim: Unione Tipografico-Editrice. V. VII, pp. 269-271 (269-270).

191 Cf. Pugliatti, Salvatore. "Finzione" (verbete). *Enciclopedia del Diritto*, vol. XVII, Giuffrè Editore, pp. 658 a 673 (663).

Não obstante tal verdade histórica, é comum encontrarmos autores que defendem serem as ficções jurídicas<sup>192</sup> uma negação intencional da realidade (a *legitimação do falso*<sup>193</sup>), pela qual o jurista deveria partir de uma afirmação que ele mesmo saberia não corresponder à verdade. Neste sentido, as ficções se distinguiriam das presunções *iuris et de iure*, já que estas não negariam a verdade, mas tão-somente não se interessariam por investigá-la<sup>194</sup>. Já a ficção seria um *expediente hipócrita*<sup>195</sup>, uma *afirmação consciente de uma inverdade*<sup>196</sup>, um *admitir puramente imaginário de circunstâncias que não correspondem à realidade*<sup>197</sup> ou, ainda, uma modificação ideal e correção da realidade concreta, visando a possibilitar a aplicação de uma norma que, de outro modo, não seria aplicável<sup>198</sup>. Tal parece ser, entre nós, a linha seguida por Pontes de Miranda: a ficção enche de artificial o suporte fático. (...) A ficção abstrai de toda consideração de probabilidade: o legislador mesmo prescindiu de toda exploração do real; pareceu-lhe melhor criar o elemento ou os elementos do suporte fático e impô-los, como se fossem reais, ao mundo jurídico<sup>199</sup>. Escrevendo sobre direito tributário, adota o conceito de ficção como verdade artificial Liz Coli Cabral Nogueira<sup>200</sup>.

192 Neste estudo, consideramos, apenas, as ficções jurídicas ou legais, isto é, aquelas previstas em lei. Desconsideram-se, assim, as chamadas "ficções de fato" (*Sachverhaltsfiktionen*), que seriam, no conceito de Littmann (op. cit. *infra*, nota 201, p. 73), a criação, sem base legal, de uma situação fática diversa da realidade, a fim de decidir aquela na forma de uma situação fática normal, ou para facilitar a subsunção. Littmann demonstra serem inadmissíveis tais ficções. No mesmo sentido, afirmando que, com tais ficções, se pode sustentar tudo ou nada, v. Felix, Günter. *Fingierter Zufluß von Einnahmen im Einkommensteuerrecht. Steuer und Wirtschaft*, Munique, J.F. Bermann: Berlin, Götting e Heidelberg, Springer Verlag, 1962, pp. 269 a 280 (272).

193 Cf. Foriers, Paul. *Présomptions et Fictions*. In: Perelman, Ch., Foriers, P. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974, pp. 7 a 26 (7).

194 Cf. Rivero, Jean. *Fictions et Présomptions en Droit Public Français*. In: Perelman, Ch., Foriers, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974, pp. 101 a 143 (102). Vide a distinção entre as ficções e as presunções *infra*, subitem II.1.2.

195 Cf. Cornil, Georges. Reflexões sobre a ficção no Direito. *Revista Forense*, v. LXXXII, ano XXXVII, abr. 1940, pp. 597 a 607 (597-598).

196 Cf. Op. loc. Cit. (nota 195).

197 Cf. Borghese, Sofo. *Presunzioni* (Diritto Penale e Diritto Processuale Penale) (verbete). In: Azara, Antonio, Eula, Ernesto (orgs.). *Novissimo Digesto Italiano*. Turim: Unione Tipografico - Editrice, v. XIII, pp. 772 a 775 (773).

198 Cf. Colacino, op. cit. (nota 190), p. 270.

199 Cf. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1974. Tomo IV, p. 235.

200 Cf. Nogueira, Liz Coli Cabral. *As Ficções Jurídicas no Direito Tributário Brasileiro*. In: Nogueira, Ruy Barbosa (coord.). *Direito Tributário - Estudos de Problemas e Casos Tributários*. São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1969, pp. 247 a 281 (252).

Com interessante paradoxo defrontam-se os defensores da conceituação da ficção como mentira, quando são confrontados com a circunstância de que, mesmo com o emprego da ficção, o aplicador da lei chega a resultado que não difere da "realidade". Para tomarmos um exemplo do direito tributário brasileiro, citemos o caso das filiais de empresas estrangeiras situadas no território nacional: nos termos da lei, tais filiais, ainda que não dotadas de personalidade jurídica, nada mais sendo que um estabelecimento de pessoa jurídica sediada no exterior, devem ser tributadas como se fossem contribuintes situados no País. Por coerência, deveria ser possível a tais filiais aplicar os lucros assim obtidos no País em seu nome, não no de suas matrizes. Neste caso, tais aplicações não seriam sujeitas à legislação referente ao capital estrangeiro, já que pertencentes a contribuintes "domiciliados" no País. Littmann resolve a questão ao afirmar que a "mentira" é provisória e que o resultado final de toda ficção deve coincidir com a realidade, tal como se nunca tivesse ocorrido uma mentira<sup>201</sup>. Assim, no exemplo acima, dispõe o legislador que os "lucros" das filiais se reputam automaticamente distribuídos à matriz. Qualquer investimento daqueles lucros será, portanto, já imputado à matriz, desfazendo-se, por conseguinte, a "mentira". A mentira se revela, pois, temporária.

A noção de ficção enquanto "mentira" parece exigir do estudioso uma prévia opção jusnaturalista, posto pressupor a existência de uma realidade natural, anterior à elaboração jurídica, contra a qual a ficção se oporia. Neste sentido, Dabin nega a ocorrência de ficção, por exemplo, no caso da emancipação dos menores, sob o pretexto de que ela entraria em contradição com a regra da maioridade civil: sendo o conceito de maioridade criado pelo legislador, poderia ele limitá-lo sem por isso implicar contradição, mas apenas uma exceção<sup>202</sup>. Tal idéia é partilhada por João Lopes Alves que, embora sem citar Dabin, afirma que o legislador fiscal não transforma conceitos, mas inova, criando conceitos específicos, com incidência reservada a sua área de competência, que é a dos efeitos jurídico-tributários<sup>203</sup>.

201 Cf. Littmann, Eberhard. *Sachverhaltsfiktion im Einkommen- und Körperschaftssteuerrecht*. In: *Finanz-Rundschau*. Colônia: Otto Schmidt, 1962, pp. 67 a 73 (68).

202 Cf. Dabin, Jean. *La Technique de L'Élaboration du Droit Positif - Spécialement du Droit Privé*. Bruxelas: Établissements Émile Bruylant e Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1935, pp. 284-285; 279.

203 Cf. Alves, João Lopes. Uma Questão Teórica em Direito Fiscal: Ficções Equiparadoras ou Variação Individualizante de Conceitos? In: Baleeiro, Aliomar et. al. *Proposições Tributárias* (coletânea de estudos organizada pela Associação Brasileira de Direito Fi-

Dabin reconhece que mesmo as realidades naturais se tornam jurídicas, quando "consagradas" pelo legislador e, neste sentido, a ficção implica, também, uma contradição com norma anterior, ou a adoção do falso, no lugar do verdadeiro<sup>204</sup>.

O conceito de Dabin foi bastante difundido no Brasil, influenciando, dentre outros, Alcides Jorge Costa<sup>205</sup>, Fábio Monteiro de Barros<sup>206</sup> e Alfredo Augusto Becker<sup>207</sup>.

Quando classifica as ficções a partir da "realidade" contra a qual elas se colocam, apresenta Dabin as ficções (i) contra a história ou a cronologia (como seria o caso da "lex Cornelia", que imputava a ocorrência da morte do cidadão romano antes de sua captura); (ii) contra a ciência ou o conhecimento científico (exemplificativamente, considerarem-se imóveis certos bens que o conhecimento empírico revela serem móveis); e (iii) contra a filosofia ou a lógica. A esta última categoria pertencem as ficções através das quais o legislador desdiz realidades que ele mesmo criou, implicando uma contradição lógica. Assim, por exemplo, o pagamento é, na "realidade jurídica", uma forma de extinção de obrigações. Em caso de sub-rogação, entretanto, tem-se um pagamento (feito por terceiro) que, se de um lado extingue a pretensão do credor, não extingue a própria obrigação, já que o terceiro se sub-roga no vínculo obrigacional<sup>208</sup>. De igual modo, cita-se a legitimação do filho natural: se o sistema jurídico definira como legítimo o filho concebido durante o casamento, nem por decreto do príncipe, nem pela vontade da lei, seria possível mudar o momento da concepção da criança. Entretanto, dispunha a lei que, em caso de ulterior casamento dos pais, o filho seria legítimo. Assim, a legitimação do filho natural contradiz a própria noção de filho legítimo, posto somente poder ser legitimada a criança concebida antes do casamento dos pais<sup>209</sup>.

Vê-se, pois, que a "realidade" contra a qual se poria a ficção não seria, tão-somente, a fática, mas também aquela que não se pode

nanceiro em memória de Rubens Gomes de Sousa). São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 223 a 241 (237).

204 Cf. op. loc. cit. (nota 202).

205 Cf. Costa, Alcides Jorge. Imposto de Vendas e Consignações. *Revista de Direito Administrativo*, v. 59 (1960), pp. 26 a 35 (32-33).

206 Cf. Barros, Fábio Monteiro de. Imposto sobre Vendas e Consignações. *Revista dos Tribunais*, v. 300 (1960), pp. 70-79 (76).

207 Cf. Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 463.

208 Cf. Dabin, op. cit. (nota 202), pp. 285-299.

209 Cf. Dabin, op. cit. (nota 202), p. 296.

materializar em um fato. Uma vez conceituados o "pagamento" ou o "filho legítimo", uma contradição a seu conceito já se revelaria uma ficção.

Explica-se essa noção ampla de "realidade" a partir de sua relatividade: a ficção não seria uma contradição a uma realidade qualquer, ou à realidade existente no momento presente, mas àquilo que se considerava realidade no momento em que a regra fora introduzida no direito. A ficção se contraporía à realidade tal como esta se figurasse em uma determinada época, em dado país e não só aos profissionais de ciência, mas a todos os que, de um modo ou de outro, povo e juristas, colaborassem para a elaboração do direito<sup>210</sup>.

A idéia da ficção enquanto "mentira" é, por outro lado, veementemente negada pelos juristas que defendem que o sistema jurídico é exclusivamente abstrato e, enquanto tal, possui suas próprias definições. Neste sentido, não há mentira alguma, se um conceito jurídico se diferencia da "realidade", já que esta é elemento estranho ao próprio sistema.

Para melhor esclarecer tal idéia, tomemos a narrativa de Fuller<sup>211</sup>; um exemplo característico de ficção jurídica é o da pessoa jurídica, que certamente seria algo "irreal". Ora, originariamente, o termo "pessoa" significava "máscara" e seu emprego para se referir a seres humanos foi, inicialmente, meramente metafórico. Entretanto, ninguém consideraria uma ficção, hoje, a afirmação de que um ser humano qualquer é uma pessoa. Destarte, afirmar que a "pessoa jurídica" envolve, necessariamente, uma ficção, é supor que o termo "pessoa" alcançou o fim legítimo de sua evolução.

O exemplo de Fuller é bastante ilustrativo, já que mostra que a verdade ou falsidade de uma afirmação pressupõe a existência de conceitos firmes, imutáveis, empregados na frase e que não possam evoluir. Assim, a ficção não seria uma mentira, mas mera evolução terminológica.

Em termos mais positivistas mas mantendo a mesma corrente, encontramos Perez de Ayala, Navarrine e Asorey, para quem a ficção não oculta a verdade real: o que faz é criar uma verdade jurídica, distinta da real<sup>212</sup>.

210 Cf. Dabin, op. cit. (nota 202), p. 312.

211 Fuller, Leo L. *Legal Fictions*. Stanford: Stanford University Press, 1967. p. 19.

212 Cf. Perez de Ayala, José L. *Las Ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1970, pp. 15-16; Navarrine Susana C., O. Asorey, Rúben. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1985. p. 3.

Cabe indagar, agora, se a ficção pode ser considerada uma "mentira" dentro da própria "realidade jurídica"; em outras palavras: o emprego da ficção implica contradizer verdades jurídicas pre-estabelecidas?

A resposta deve ser negativa, e neste sentido vale comparar a ficção jurídica com a ficção em outros ramos do conhecimento como, por exemplo, na matemática, quando, por ficção, a reta é equiparada à curva. Assim explica Hans Kelsen a diferenciação:

*É certo que em ambas as disciplinas um caso deve subsumir-se a algo geral - aqui, a uma norma, ali a um conceito - cuja amplitude não permitiria alcançá-lo. Mas o que faz o legislador? Ele alarga, simplesmente, a norma, ele adapta-a ao novo caso, sem qualquer ficção ou contradição à realidade. A norma expandida aplica-se ao novo fato do mesmo modo como se daria em qualquer outro caso. (...) Na matemática, a ficção é uma contradição a sua realidade: o círculo é uma elipse; a reta é curva. Já a lei não afirma (a lei não afirma nada) que o filho adotivo é um filho verdadeiro. (...) Ao contrário, ela "afirma", i.e., ela determina - e esta determinação não contradiz nada - que se apliquem ao filho adotivo as mesmas normas válidas para o filho verdadeiro<sup>213</sup>.*

Realmente, como já ressalta Meurer, comentando Kelsen, não há como negar que se as leis são meras ordens ou proibições, não revelando, pois, qualquer instrumento para o conhecimento da realidade, é claro que a norma não pode conter uma ficção, no sentido que lhe confere a teoria do conhecimento da realidade<sup>214</sup>.

Embora tal raciocínio se revele interessante para uma negação categórica da idéia da mentira na ficção - seja em relação à realidade

213 Cf. Kelsen, Hans. Zur Theorie der juristischen Fiktionen. *Annalen der Philosophie*, Leipzig, 1919, vol. I, pp. 630 a 658 (642-643): Gewiß, in beiden Fällen soll ein Fall unter ein Allgemeines - hier eine Norm, dort ein Begriff - subsumiert werden, das nicht allgemein, nicht weit genug ist, um das Einzelne zu begreifen. Was aber macht der Gesetzgeber? Er erweitert einfach die Norm, er dehnt sie - ohne jede Fiktion, ohne jeden Widerspruch zur Wirklichkeit - auf den neuen Fall aus. Der neue Fall verhält sich zur erweiterten Norm nicht anders, als jeder Fall zu der ihn regelnden Norm. (...) Die Mathematik behauptet, im Widerspruch zu ihrer Wirklichkeit, allerdings: Der Kreis ist eine Ellipse, die Drummie ist gerad. Allein das Gesetz behauptet nicht - es behauptet ja überhaupt nichts - der Adoptivsohn ist ein wirklicher Sohn (...) Sondern es "behauptet", d.h. es bestimmt - und diese Bestimmung steht zu nichts in einem Widerspruch -, daß für den Adoptivsohn dieselben Normen gelten sollen wie für den wirklichen.

214 Op. cit. (nota 217), p. 284.

fática, seja à jurídica, uma reflexão maior pode mostrar que ele não é suficiente.

Tomando o exemplo da pessoa jurídica: admitindo-se que, na "realidade jurídica", a pessoa jurídica seja uma "pessoa" (ainda que fisicamente inexistente - tal questão seria irrelevante), verifica-se serem frequentes os casos em que a pessoa jurídica não é tratada como "pessoa". Assim, dentre outros, os casos de desconsideração da personalidade jurídica, comuns no direito societário e que já começam a aparecer, ainda que timidamente, no direito tributário (citem-se, para não nos alongarmos, as sociedades de pessoas que, em diversos países e, em certa medida, até mesmo no Brasil, não são consideradas contribuintes do imposto de renda).

Chegamos, assim, ao conceito moderno da ficção jurídica que dispensa a necessidade de averiguação quanto a sua "verdade real" ou "verdade jurídica".

Valendo-nos da lição de Franz Bernhöft, entendemos que ficção jurídica é uma norma, através da qual o legislador determina que se aplique, a dada hipótese de incidência (fingierter Tatbestand, ou hipótese ficta), determinadas sanções previamente definidas para outra situação (Fiktionsbasis, ou base da ficção)<sup>215</sup>.

Deve-se a Esser a demonstração de que, mesmo em seu sentido histórico, a ficção nunca significou uma afronta à realidade, representando apenas uma remissão normativa, distinguindo-se de outras normas legais exclusivamente por sua forma, nunca por seu conteúdo<sup>216</sup>. Como diz Meurer, o exame da história revela que o conceito de ficção nunca esteve ligado à idéia de mentira, revelando-se, antes, a partir de sua origem histórica, como um meio de técnica jurídica pelo qual os fins almejados são alcançados através da equiparação de desiguais, ou da desequiparação de iguais<sup>217</sup>. Esser vai além, mostrando que não só a evolução histórica do conceito de ficção, mas também a natureza imperativa da norma legal (onde descabe

215 Cf. Bernhöft, Franz. Zur Lehre von den Fiktionen. *Aus römischen und bürgerlichem Recht - Festgabe für Ernst Immanuel Bekker zum 16. August 1907*, Weimar, 1907, pp. 241-290.

216 Cf. Esser, op. cit. (nota 186), p. 25: ... daß die Rechtsfiktion geschichtlich nie die Bedeutung einer Vergewaltigung der Wirklichkeit, sondern nur die der Verweisung in bestimmten Formen und Grenzen hatte, daß sie sich also nicht durch die Besonderheit ihres Inhalts, sondern durch die ihrer Form von anderen Rechtsätzen unterscheidet.

217 Cf. Meurer, Dieter. Die Fiktion als Gegenstand der Gesetzgebungslehre. In: Rüdiger, Jürgen (org.). *Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung*. Berlin: Heidelberg e Nova Iorque, 1976, pp. 281 a 295 (283).

juízo de verdade) exige que a ficção jurídica não seja - e não possa ser - mais que uma forma especial de remissão legal, afirmando deverem ser jogadas no reino da fantasia, por desconsiderarem por completo o caráter imperativo da norma, aquelas afirmações segundo as quais haveria, além das ficções "meramente remissivas", outras "autênticas", através das quais o juiz deveria distorcer a realidade<sup>218</sup>.

Para Meurer, que concorda com Esser, as ficções legais são meras abreviaturas, cujo efeito é a conexão de uma hipótese de incidência a uma sanção legal que é consequência de outra norma ou hipótese de incidência<sup>219</sup>.

Entre nossos tributaristas, citando a lição de Esser, já encontramos Yonne Dolácio de Oliveira, concluindo que mesmo a ficção redigida com técnica apreciável é simples remissão, expressa de forma particularmente concisa. Portanto, sob o prisma gnoseológico, não se finge nada, apenas se limita a remitir a hipótese legal fingida ao conjunto das normas jurídicas válidas<sup>220</sup>. Na verdade dez anos antes, a lição de Esser fora introduzida entre nós, pelas mãos de Brandão Machado, para quem as ficções, que tanto podem equiparar fatos como limitar suas consequências, nada mais são do que uma forma especial de remissão. Em lugar de prescrever que a norma x, aplicável ao fato a, deve aplicar-se também ao fato b, pode o legislador apenas equiparar o fato b ao fato a, de modo que, equiparados, ambos sejam regidos pela mesma norma<sup>221</sup>.

218 Cf. Esser, op. cit. (nota 186), p. 26. No original: *Wie die Entwicklungsgeschichte des Fiktionsbegriffs, so beweist auch die imperative Natur des Rechtssatzes, daß die Gesetzesfiktion nichts anderes ist, und nichts anderes sein kann, als eine besondere Form der Verweisung. Die oft geäußerte Meinung, es gebe neben den 'bloß verweisenden', 'uneigentlichen' oder 'formellen' auch noch 'eigentliche', 'echte' Rechtsfiktionen, die unter 'Verdunkelung der Rechtswahrheit dem Richter eine Tatsachenverdrehung zumuten', muß ins Reich der Phantasie verwiesen werden und ist nur als Ausdruck einer völligen Verkennung des Gebotscharakters des Rechts verständlich. Denn da eine Erkenntnistäuschung, eine urteilsmäßige Fiktion doch einen Erkenntnisinhalt zur Voraussetzung hat, muß der Vertreter dieser Meinung von der irrigen Annahme ausgehen, daß das Recht ein System urteilsmäßiger Aussagen (mit Wahrheitsanspruch) sei.*

219 Op. cit. (nota 217), p. 285.

220 Cf. Oliveira, Yonne Dolácio de. Presunções no Direito Tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9), pp. 357-412 (367).

221 Cf. Brandão Machado. Distribuição disfarçada de Lucros no Direito Comparado. In: Nogueira, Ruy Barbosa (coord.). *Estudos Tributários* (em homenagem a Rubens Gomes de Sousa). São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 143 a 183 (181).

A demonstração de que a ficção nada mais é que uma remissão legal (ainda que revestida de uma forma característica) pode ser feita, também, a partir do ensaio de André Bayart, cujo título, "Podem-se eliminar as ficções do discurso jurídico?", já revela seu objetivo. Citando exemplos clássicos de ficção, em diversos ramos do direito, Bayart demonstra que todas elas poderiam ser substituídas por textos mais longos que, sem o socorro da ficção, chegariam a iguais resultados<sup>222</sup>. Berhöft sugere, com razão, que a ficção serve para simplificação e comodidade do legislador, já que o legislador atingiria iguais resultados se, em vez de empregar a ficção, tivesse repetido, para a hipótese ficta, todas as sanções antes definidas para a base da ficção ou se, simplesmente, tivesse feito uma remissão expressa aos dispositivos legais desejados<sup>223</sup>. Como ensina Leß, a ficção jurídica é uma norma como qualquer outra, sendo sua diferença meramente formal: não exige qualquer modificação no pensamento do aplicador da lei (keine Denkbefehle) daí ser possível converterem-se expressões com ficções em outras desprovidas de ficção, sem que haja qualquer modificação no significado daquelas expressões<sup>224</sup>. Assim se entende, também, a afirmação de Navarrete, segundo a qual a ficção atende aos objetivos de economia legislativa, significando um recurso através do qual se assemelhava uma figura jurídica nova a uma forma anterior<sup>225</sup>. Não obstante, por inexistir, na ficção, qualquer valor tópico ou gnoseológico que as justifique, sugere Demelius a necessidade de seu desaparecimento do mundo jurídico<sup>226</sup>.

Dentro de tal conceituação, cabe a afirmação de Brockmann, para quem a ficção jurídica não exige que se tome por verdadeiro o fato (für-wahr-halten), mas que se tome por obrigatória sua consequência (für-verbindlich-halten)<sup>227</sup>. Obviamente, nesta conceituação, não se distingue em muito a ficção de outras normas jurídicas.

As ficções podem ser limitadas ou ilimitadas, conforme o legislador deseje que a equiparação se dê somente para dados fins, ou de modo amplo e irrestrito<sup>228</sup>. Em geral, a ficção é empregada quan-

223 Cf. Bernhöft, Franz, op. cit. (nota 215), pp. 241-242.

224 Cf. Günter Leß, *Recht und Fiktion - Eine systematische Untersuchung zur Rechtskenntnistheorie und Rechtstechnik*. Greifswald: Julius Abel, 1926.

225 Cf. Navarrete, José F. Lorca, *El Derecho Natural, Hoy - A propósito de las ficciones jurídicas*. Madrid: Pirámide, S.A., 1975, p. 73.

226 Cf. Demelius, op. cit. (nota 185), p. 96.

227 Cf. Brockmann, Karl-Wilhelm, *Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen und Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht (Eine Studie zum Steuerermittlungsverfahren)*. (Tese de doutorado na Universidade de Colônia, ed. do autor). 1964.

228 Cf. Berhöft, op. cit. (nota 215), p. 247.

do se querem equiparar dois institutos jurídicos apenas para determinados propósitos, i.e., a comparação é limitada (beschränkte Gleichsetzung)<sup>229</sup>. Mallachov alerta que aí está o grande risco da ficção: o aplicador da lei pode esquecer-se de que se trata de uma figura emprestada e que a remissão só se deve restringir a determinadas normas ligadas à base da ficção: "a ficção representa um risco para a ciência e para a jurisprudência, se estas, em virtude da elegância e do bem-estar provocado pela figura, tomam a aparência por verdade (Schein für Wahrheit) - ainda que somente por verdade jurídica - desconsiderando que atrás de qualquer ficção se encontra um problema científico mais ou menos mal resolvido. Conforme se verifica, às vezes o legislador só examinou de modo genérico se a base da ficção gera as consequências jurídicas almejadas para a hipótese ficta, não notando que seria necessário esclarecer que algumas sanções específicas ligadas à base da ficção não se devem aplicar à hipótese ficta"<sup>230</sup>.

#### II.1.1.1 Ficção Jurídica e Analogia

Ficção jurídica e analogia são conceitos distintos, já que esta é obra do aplicador da lei, à falta de norma expressa, enquanto, na ficção, o "empréstimo" de sanções oriundas de outras hipóteses normativas decorre de expresso mandamento legal<sup>231</sup>.

Também do ponto de vista material, a ficção jurídica não pode ser confundida com a analogia, já que esta é uma equiparação de duas situações diversas, fundamentada no Princípio da Igualdade (duas situações são consideradas essencialmente equivalentes), enquanto, na ficção, a base da ficção e a hipótese ficta são claramente diversas, embora mereçam tratamento jurídico equivalente<sup>232</sup>. Enquanto a analogia exige uma correspondência entre a relação jurídica disciplinada pela norma e aquela a que se pretenda aplicar a mesma norma analogicamente, na ficção a regra é formulada com absoluto despre-

229 Cf. Fischer, Hans A. *Fiktionen und Bilder in der Rechtswissenschaft. Archiv für civilistische Praxis*, v. 117, p. 143-192, p. 154.

230 Cf. Mallachov, Rolf. *Rechtskenntnistheorie und Fiktionenlehre*. Munique: Rösli & Cie, 1922.

231 Cf. Colacino, op. cit. (nota 190), p. 270.

232 Cf. Delgado-Ocando, José Manuel. *La Fiction Juridique dans le Code Civil Vénézuélien avec quelques références à la législation comparée*. In: Perelman, Ch., Foriers, P. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974. pp. 72-100 (81-82).

zo pela correspondência fática de ambas as situações, com abstração de qualquer nexo de parelha entre a realidade e a norma<sup>233</sup>.

Outro critério distintivo entre a ficção e a analogia se encontra em que esta se dá quando assim o exige a finalidade (Sinn und Zweck) da norma a ser aplicada por analogia, enquanto na ficção se dispensa tal análise<sup>234</sup>. Como diz Meurer, na analogia, a equiparação decorre de raciocínio indutivo, enquanto, na ficção, se cuida de decisão arbitrária do legislador<sup>235</sup>.

Finalmente, cite-se o critério pesquisado por *Liz Coli Cabral Nogueira*, que lembra que a analogia é regra e é norma de interpretação extensiva, enquanto a ficção é exceção, porque se opõe à verdade e tem interpretação restrita<sup>236</sup>. Discordamos, por todo o acima exposto, que a ficção se oponha à verdade. Entretanto, tampouco nos parece que a ficção, enquanto espécie de remissão, possa ser interpretada extensivamente.

Conclui-se, portanto, que ficção e analogia não se confundem nem por sua origem nem por sua natureza ou fundamentação.

### II.1.2 Presunção Jurídica

De modo didático, o legislador do Código Civil francês apresentou, em seu artigo 1349, uma definição das presunções como "as consequências que a lei ou o magistrado tira de um fato conhecido para um desconhecido" (*sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu*). Idêntica definição se encontra no artigo 2727 do Código Civil italiano (*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*).

De tal definição, já se pode extrair uma primeira classificação das presunções, em razão de sua origem. Temos, assim, as presunções simples, ou presunções do homem, de um lado e, de outro, as presunções legais.

Presunções simples são as que decorrem do raciocínio do magistrado, a partir dos fatos apresentados pelo magistrado. Naturalmente, o legislador francês não pôde enumerá-las, limitando-se a dizer, em seu artigo 1353, que elas ficam deixadas para a prudência

233 Cf. Canto, Gilberto de Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9). pp. 1 a 33 (7).

234 Cf. Littmann, op. cit. (nota 201), p. 70.

235 Op. cit. (nota 217), p. 285.

236 Cf. op. cit. (nota 220), p. 255.

do magistrado, que não deve admiti-las, senão quando forem graves, precisas e concordantes. Como alertam Colin e Capitant, tal regra não é mais que uma recomendação, não constituindo qualquer restrição. A restrição ao emprego das presunções simples se encontra, no mesmo artigo 1353, quando o legislador dispõe que as presunções simples só se admitem quando a lei permite o emprego de provas testemunhais<sup>237</sup>. Semelhante restrição não se encontra, por outro lado, no ordenamento jurídico espanhol, cujo art. 1253 do Código Civil, ao contrário dos sistemas francês e italiano, não só coloca a presunção no mesmo plano das demais atividades de prova, mas a põe em melhores condições, por poderem ser questionadas em grau de recurso - o que não se dá nos outros casos de prova<sup>238</sup>.

Outra relevante restrição ao emprego das presunções simples é que, por sua própria natureza, não permitem qualquer conclusão acerca de aspectos subjetivos da hipótese legal. Conforme explica Schönke, a presunção só se dá na ocorrência de um fato corriqueiro, isto é, havendo uma norma cujo fato gerador descreva uma hipótese que, de acordo com a experiência do aplicador da lei, é consequência de determinada causa. Daí ser inaplicável a presunção para determinar se o marido contribuiu dolosamente para o acidente que acarretou a morte de sua mulher<sup>239</sup>.

Não se devem, outrossim, confundir as máximas da experiência, a que se refere o legislador pátrio, no artigo 335 do Código de Processo Civil, com as presunções simples. As máximas de experiência são *instrumentos* da apuração dos fatos, i.e., é com base naquelas regras que o juiz, num caso concreto, formula uma presunção: se ficou provada, v.g., a ocorrência de uma relação sexual antes de um parto, pode o juiz, a partir da máxima de experiência de que uma gestação dura nove meses, inferir quem, em seu entender, é o pai da criança. Funcionam, pois, as máximas de experiência como premissa maior do raciocínio lógico do juiz, cuja premissa menor é o fato observado e a conclusão é o resultado da presunção.

Segundo a lição de Brockmann, as máximas de experiência decorrem da capacidade de abstração do homem. Assim como somos capazes de, observando um pardal e um gavião, encontrar ca-

237 Cf. Ambrose Colin e H. Capitant, op. cit. (nota 302) p. 448.

238 Cf. Serra Domínguez, Manuel. Presunciones (verbete). In: Prats, Buenaventura Pellisé (org.). *Nueva Enciclopedia Jurídica*. Barcelona: Editorial Francisco Seix, S.L., 1993. pp. 375 a 382 (380).

239 Cf. Schönke, Adolf. *Zivilprozessrecht*. 6ª ed. rev. Karlsruhe: C.F.Müller, 1949. p. 222.

racterísticas comuns que identifiquem ambas as criaturas sob a denominação comum de "ave", também conseguimos ligar nossas experiências concretas, numa relação racional de causa e consequência, como, por exemplo, a ligação entre o raio e o trovão<sup>240</sup>.

Conforme sustenta Stein, máximas de experiência são as *definições, ou juízos hipotéticos de conteúdo geral, independentes do caso que está em julgamento ou de suas circunstâncias específicas, que decorrem da experiência, com autonomia em relação aos casos de cuja observação elas foram extraídas e que, ademais, pretendem ser válidas para novos casos*<sup>241</sup>. O método empregado, pois, para o nascimento de uma máxima de experiência é a indução<sup>242</sup>: a partir da observância sistemática de certos fatos, o juiz extrai uma máxima, que passará a servir como premissa maior de seu raciocínio, em casos futuros. Seu emprego encontra como limite a ocorrência de um caso em que a máxima não se confirme, já que, em tal caso, ficará comprovado que a máxima era errônea<sup>243</sup>.

Outrossim, conforme alerta José Carlos Barbosa Moreira, as máximas de experiência, embora incluídas no capítulo do Código de Processo Civil referente às provas (e apesar de sua importância enquanto instrumento do juiz na produção de presunções), têm seu papel estendido a muitos outros casos, revelando-se de extrema importância o relacionado com a linguagem dos textos legais. Tendo em vista que o legislador não emprega exclusivamente expressões com cunho técnico-jurídico, nem se preocupa em definir todas as noções de que se serve, espera ele ser entendido na medida que confia na existência de um acervo de conhecimentos comum a todas as pessoas que empregarão a norma. Assim, no exemplo do autor, espera ele que o aplicador da lei, por sua experiência, compreenda os conceitos de "edifício", ou de "preço", sem por isso precisar defini-los expressamente. Mais importante ainda se tornam as máximas de experiência, quando as expressões empregadas não têm um sentido preciso, valendo-se o legislador de meras indicações de ordem genérica, dizendo o que lhe parece essencial e deixando ao aplicador da norma

240 Cf. Brockmann, Karl-Wilhelm. *Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen und Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht (eine Studie zum Steuerermittlungsverfahren)*. (Tese de doutorado apresentada junto à Universidade de Colônia, ed. do autor) 1964, pp. 14-15.

241 Cf. Stein, Friedrich. *Das private Wissen des Richters*. Aalen: Ed. Scientia, 1969 (nova tiragem da edição de Leipzig, de 1893), pp. 21 e 22.

242 Cf. Stein, op. cit. (nota 241), p. 20.

243 Cf. Stein, op. cit. (nota 241), p. 30.

o cuidado de "preencher os claros" daqueles "conceitos jurídicos indeterminados", tais como "perigo iminente" (art. 160, II Cód. Civil), "serviços próprios de sua idade e condição" (art. 384, VII Cód. Civil) etc. Assim, por exemplo, valer-se-á o juiz de sua experiência para determinar se já correu o "tempo suficiente" para a chegada da resposta ao conhecimento do proponente e, portanto, para determinar se já pereceu a obrigação da proposta de contrato feita sem prazo a pessoa ausente (art. 1.081, II Cód. Civil)<sup>244</sup>.

Convém ressaltar, com Barbosa Moreira, que os "conceitos indeterminados" não se confundem com o fenômeno da discricionariedade. Tomando-se a distinção entre os dois elementos da norma, isto é, o fato gerador e o efeito jurídico, ter-se-á que os "conceitos indeterminados" se aplicam para a descrição do fato, enquanto a discricionariedade se situa no campo dos efeitos<sup>245</sup>.

Finalmente, para que tenhamos bem delimitado o conceito das presunções simples, importa diferenciá-las da prova por indícios (ou prova indireta). Como explica Carnelutti, prova direta e indireta diferenciam-se na coincidência ou na divergência, respectivamente, entre o fato a provar (objeto da prova) e o fato compreendido pelo juiz (objeto da percepção): na prova indireta, o fato submetido à compreensão do juiz não serve senão como um meio para sua compreensão<sup>246</sup>. Assim, a prova por indícios dá-se quando se comprova a ocorrência de fatos (indícios) que não se incluem na hipótese de incidência legal, mas cuja concretização assegura ao aplicador da lei que também os fatos descritos hipoteticamente pelo legislador hão de ter sido concretizados<sup>247</sup>. A prova por indícios exige duas etapas: primeiramente, deve-se demonstrar que a ocorrência do indício é prova da concretização da hipótese de incidência. Depois, comprova-se, a partir dos meios comuns de prova, a ocorrência do indício referido. Já na presunção, a primeira etapa de demonstração é dispensada, entrando em seu lugar a experiência do julgador, à luz de sua observação cotidiana. Assim, enquanto na presunção o aplicador da lei, a partir da ocorrência de certos fatos, *presume* que outros devem também ser verdadeiros, já que, *em geral*, de acordo com *sua experiência* e num

244 Cf. Moreira, José Carlos Barbosa. Regras de experiência e conceitos juridicamente indeterminados. *Revista Forense*, ano 74, v. 261, mar. 1978, p. 13 a 19, pp. 14-15.

245 Op. loc. cit. (nota 244).

246 Cf. Carnelutti, Francesco. *La Prova Civile - Parte Generale - Il Concetto Giuridico Della Prova*. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1992, p. 56.

247 Cf. Rosenberg, Leo. *Lehrbuch des deutschen Zivilprozessrechts*. 6. ed. rev. Munique e Berlim: C.H. Beck, 1954, p. 511.

raciocínio de probabilidade, há uma relação entre ambas as verdades, na prova indireta, o aplicador da lei, à vista dos *indícios*, tem certeza da ocorrência dos fatos que lhes são pressupostos, em virtude da relação causal necessária que liga o indício ao fato a ser provado.

Em contraposição às presunções simples, temos as presunções legais, assim entendidas aquelas através das quais o legislador determina o dever de se inferir, de um fato conhecido, outro cuja ocorrência não é certa.

Como explica Spengler, a diferença entre as presunções simples (que ele denomina "presunções da experiência" - *Erfahrungsvermutungen*) e as legais está em que as primeiras decorrem da liberdade de pensamento do aplicador da lei. As presunções simples, originadas da vivência de cada um, não estão disciplinadas em lei e não são impostas ao aplicador da lei; sua utilização depende exclusivamente do livre-convencimento do aplicador da lei em um caso concreto. Já as presunções legais, como o próprio nome o diz, decorrem de expresso mandamento legal<sup>248</sup>. Assim, enquanto na presunção simples, o juiz tem ampla liberdade para decidir sobre sua aplicação ou não, ainda que suscitada pela parte, no caso de presunção legal, a liberdade do aplicador da lei fica limitada, quando o legislador sobre ela dispõe e a parte requer sua aplicação, demonstrada a ocorrência das premissas previstas.

Outro relevante critério a distinguir as presunções simples das legais é que as primeiras, para serem desmentidas, não exigem nem vedam a produção de prova em contrário, dispensam-na simplesmente: para se contrapor a uma presunção simples adotada pelo magistrado, basta demonstrar a possibilidade de ocorrer outro fato, diverso do presumido, e que tal ocorrência é tão provável (ou pouco provável) como o presumido pelo julgador<sup>249</sup>.

A presunção é expressamente incluída entre os meios de prova dos atos jurídicos (art. 136, V do Código Civil). Os fatos em favor dos quais milita presunção legal são, ademais, incluídos, no artigo 334, IV do Código de Processo Civil, entre os casos de dispensa de prova.

As presunções legais se distinguem entre relativas (*iuris tantum*), e absolutas (*iuris et de iure*), conforme a admissibilidade, ou não, de prova em contrário.

248 Cf. Spengler, Alexander. *Inhalt und Wirkung der Vermutungen im Bürgerlichen Gesetzbuch*. Idstein i.T.: Buchdruckerei Georg Grandpierre, 1915. pp. 4-5.

249 Cf. Schönke, op. cit. (nota 239), p. 223.

Moacyr Amaral Santos menciona, ainda, a existência de uma terceira categoria, que ele denomina "mistas" ou "intermédias", que seriam aquelas contra as quais não se admitem quaisquer provas, mas apenas as referidas e previstas na própria lei<sup>250</sup>. Tal seria, por exemplo, a presunção segundo a qual *o casamento de pessoas que faleceram na posse do estado de casadas não se pode contestar em prejuízo da prole comum, salvo mediante certidão do registro civil, que prove que já era casada alguma delas, quando contraiu o matrimônio impugnado* (Código Civil, art. 203).

Em nosso estudo, adotaremos a classificação tradicional das presunções legais em absolutas e relativas, incluindo nestas últimas as "mistas". Assim, presunção absoluta será, para nós, aquela que não admite prova em contrário de qualquer espécie.

A presunção relativa (ou "condicional", ou "disputável") atende, como diz Jerzy Wroblewski, à fórmula lógica seguinte:  $E \sim PC = CP$ , ou seja: se há um estado de coisas "E" e inexistindo a prova em contrário "PC", então deve-se reconhecer a conclusão da presunção "CP"<sup>251</sup>.

A presunção relativa nada mais faz, em princípio, que dispor sobre o ônus da prova: reza que, em determinados casos, uma circunstância que, em si, dependeria de uma prova, dispensa comprovação; tal circunstância é tida por verdade, até que se consiga demonstrar o contrário<sup>252</sup>. Schönke vai mais além, demonstrando que, na verdade, não há qualquer inversão do ônus da prova mas sim, por determinação legal, a consequência legal passa a decorrer não mais da hipótese de incidência, mas de um indício escolhido pelo legislador<sup>253</sup>. Não se pode discordar de tal afirmação, quando se tem em mente que, afinal, a parte a favor de quem corre a presunção não fica dispensada da prova. De seu ponto de vista, ela apenas pôde dispensar a produção da prova de ocorrência de um fato (hipótese ficta), devendo demonstrar, em seu lugar, que se deu outro (base da presunção). A inversão do ônus, entretanto, não deixa de acontecer, já que, em se concretizando a base da presunção, a prova sobre a ocorrência,

250 Cf. Santos, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 504.

251 Cf. Wroblewski, Jerzy. *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*. In: Perelman, Ch., Fories P. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelas: Établissements Émile Bruylant, 1974. pp. 43 a 71.

252 Cf. Warlo, Alfons. *Über die Unterschiede von Tatsachenvermutungen und Rechtsvermutungen*. Breslau: Schlesische Volkszeitung, 1914.

253 Cf. Schönke, op. cit. (nota 239), p. 221.

ou não, da hipótese ficta passa a ser da parte contra quem corre a presunção. Cabe, aqui, mencionar o alerta de Virgilio Andrioli, no sentido de que não é exata a afirmação de que a presunção relativa implica, sempre, a inversão do ônus da prova: tal fenômeno somente ocorre se a ação é proposta por aquele a favor de quem corre a presunção; se a ação fosse proposta pela outra parte, a ela é que caberia, de todo o modo, a produção da prova, incorrendo, pois, qualquer inversão<sup>254</sup>. Neste sentido, parece mais exato afirmar-se que a presunção é uma regra especial de fixação do ônus da prova que, enquanto tal, prevalece sobre as regras gerais concernentes à matéria.

Contra as presunções absolutas, não se admitem provas em contrário.

No direito comparado, não é raro encontrarmos quem sustente inexistirem presunções absolutas, distintas das relativas. Deve o jurista, entretanto, examinar a lição do direito comparado com o devido cuidado, já que, em certos países, mesmo as presunções ditas "absolutas" admitem prova em contrário, através da confissão judicial, tida como *probatio probatissima*<sup>255</sup>.

Também há quem negue a existência de uma categoria de presunções absolutas, por sustentar que estas se confundiriam com as ficções jurídicas. Embora já no direito romano fossem previstas as presunções absolutas, os glosadores da idade média não as reconheciam, distinguindo, apenas, entre ficções e presunções, conforme correspondessem, ou não, à realidade<sup>256</sup>. Neste sentido, o entendimento de Warlo, segundo o qual as presunções absolutas nada mais são que normas de direito material (ficções) travestidas de presunções, que não têm nada em comum com as últimas, afora sua forma<sup>257</sup>. Tal, também, a opinião, entre nós, de Becker<sup>258</sup>. Evidentemente, tal entendimento está ligado à idéia de que as ficções seriam "mentiras jurídicas" e, neste sentido, não se distinguiriam das presunções absolutas, quando estas contrariassem os fatos.

254 Cf. Andrioli, Virgilio. *Presunzioni* (Diritto Civile e Diritto Processuale Civile) (verbe- te). In: Azara, Antonio, Eula, Ernesto (orgs.). *Novissimo Digesto Italiano*. Turim: Unione Tipografico-Editrice. v. XIII, pp. 766 a 772 (768).

255 Cf. Pérez de Ayala, op. cit. (nota 212), pp. 25-26.

256 Cf. Pérez de Ayala, op. cit. (nota 212), p. 19.

257 *Sie sind nichts weiter als in Präsumptionsform gekleidete materiellrechtliche Sätze, nämlich Fiktionen, oder wenigstens diesen ganzähnliche Rechtssätze, haben also außer der form mit den Vermutungen nichts gemein*. Cf. Warlo, Alfons. op. cit. (nota 252), p. 14.

258 Cf. Becker, Alfredo Augusto. op. cit. (nota 207), p. 464.

Já Louis de Gastines, para sustentar a inexistência das presunções absolutas, assim afirma: "as regras de responsabilidade classificadas pela doutrina como presunções absolutas - *Présomptions de droit (ou légales) irréfragables* - são, na verdade, normas de responsabilidade sem culpa - *responsabilité sans faute*. Usando a noção de presunção absoluta de culpa, a doutrina apresenta como regras de prova normas que são, na verdade, regras de direito material - *règles de fond du droit*"<sup>259</sup>.

Em nosso entender, aqueles que negam a existência das presunções absolutas confundem, em verdade, os conceitos de presunção absoluta e ficção, que são distintos em diversos aspectos, conforme mostraremos no tópico abaixo, com o que poderemos concluir pela existência de um conceito de presunções legais absolutas.

### II.1.3 Presunção Absoluta e Ficção Jurídica

Ficção e presunção absoluta não se confundem.

Dentre os que defendem tal entendimento, há os que buscam a diferenciação a partir da verossimilhança da afirmação, já que, na presunção absoluta, o fato é verossímil e, se não se admite prova em contrário, tal se dá por razões de segurança jurídica; na ficção, ao contrário, ultrapassar-se-ia o domínio das provas, desnaturando-se a realidade e impossibilitando a prova em contrário<sup>260</sup>. Nesta linha, cite-se Lamberto Ramponi, que sustenta que ambas supõem a existência de um fato; uma, entretanto, de um fato que provavelmente é verdadeiro, outra, um fato que certamente não o é<sup>261</sup>. Na mesma linha, o pensamento de Decottignies, para quem a ficção vai contra o natural, enquanto a presunção é verossímil (*vraisemblable*), partindo da idéia de probabilidade<sup>262</sup>. Nesta corrente, a afirmação de Covello: *De fato, pela presunção absoluta, o legislador converteu uma probabilidade em certeza irrefragável, mas enquanto o conteúdo da presunção é a probabilidade, o da ficção é a imaginação*<sup>263</sup>. Conforme Rivero, enquanto a ficção é uma negação consciente da realidade, a presunção constitui uma recusa em procurá-la<sup>264</sup>.

259 Cf. Gastines, Louis de. *Les Présomptions en Droit Administratif*. Paris: LGDJ, 1991, p. 60.

260 Cf. Geny, François. *Science et Technique en Droit Privé Positif*. Paris: Recueil Sirey, 1921. III. Parte p. 389.

261 Cf. Ramponi, Lamberto. *La Teoria Generale delle Presunzioni nel Diritto Civile Italiano*. Turim: Bocca, 1890, p. 51.

262 Cf. Decottignies, Roger. *Les Présomptions en Droit Privé*. Paris: R. Pichon & R. Durand-Auzias, 1950, p. 15.

263 Cf. Covello, Sérgio C. *A Presunção em Matéria Cível*. São Paulo, Saraiva, 1983, p. 121.

264 Cf. Rivero, Jean. op. cit. (nota 194), p. 102.

Basear-se na veracidade (ou verossimilhança) das afirmações normativas, como critério distintivo entre as presunções absolutas e as ficções pode implicar a conclusão de que, do ponto de normativo, ambos os institutos seriam idênticos.

Assim, para Navarrine e Asorey, uma diferenciação baseada na verdade, ou não, dos fatos, é pré-jurídica: somente existiria antes do nascimento da norma, já que, uma vez positivada a norma, ambas passariam a ser verdadeiras realidades jurídicas<sup>265</sup>. No mesmo sentido, a afirmação de Covello, para quem *as presunções absolutas existem como presunções na fase pré-legislativa. Uma vez editada a norma, desaparecem como presunções, porque se transformam em preceitos imperativos, destacando-se do esquema da norma de presunção*<sup>266</sup>. Também Spengler, embora aceite a existência das presunções absolutas, afirma que a distinção entre estas e as ficções somente pode dar-se a partir de uma investigação histórica, i.e., dos motivos que inspiraram o legislador<sup>267</sup>.

Na verdade, como ensina Fuller, é um erro afirmar-se que uma presunção absoluta se distingue da ficção porque nesta, o fato descrito é falso. A diferença é estrutural: enquanto, na ficção, diz-se "na presença do fato B, deve-se agir como se ocorresse o fato A", na presunção, é dito: "a presença do fato B é prova conclusiva do fato A". Assim, se há alguma falsidade na presunção absoluta, esta se encontra na própria afirmação, isto é, em sua estrutura, já que é sabido que a presença do fato B não é prova suficiente para se concluir a ocorrência do fato A. Paradoxalmente, esta falsidade permanece, ainda que o fato A possa porventura ocorrer em dado caso. Assim, o que a presunção absoluta faz é atribuir a um fato um grau de certeza que ele não produziria<sup>268</sup>.

Em nosso entender, ficções jurídicas e presunções absolutas são categorias jurídicas diversas, mas sua diferenciação independe de questões quanto à veracidade fática da afirmação normativa. A chave da distinção se encontra em que as últimas estão ligadas à teoria das provas<sup>269</sup>, encontrando-se no âmbito do processo, enquanto a ficção é um instrumento do legislador<sup>270</sup>.

265 Cf. Navarrine e Asorey, op. cit. (nota 212), p. 7.

266 Cf. Sérgio C. Covello, op. cit. (nota 263), p. 64.

267 Cf. Spengler, op. cit. (nota 248), p. 13.

268 Cf. Fuller, op. cit. (nota 211), p. 41.

269 Cf. Foriers, Paul. p. cit. (nota 193), p. 8.

270 Cf. Hedemann, Justus W. *Die Vermutung nach dem Recht des Deutschen Reiches*. Jena: G. Fischer, 1904.

Convém ressaltar que embora as presunções estejam ligadas à teoria das provas, não são elas mesmas uma norma referente a provas. No que se refere à teoria das provas, podem distinguir-se as normas referentes a provas e aquelas referentes ao ônus da prova. As primeiras são, por exemplo, as que impedem o emprego de determinada prova, ou as que disciplinam o modo de produção de uma prova. Já as normas referentes ao ônus da prova são as que determinam qual a parte que está obrigada a provar um fato, para que este possa ser apreciado pelo juiz. A partir de tal classificação, podemos entender que as presunções são normas especiais<sup>271</sup> referentes ao ônus da prova já que, na presença das hipóteses descritas pelo legislador, deve o juiz considerar o fato incerto descrito pelo legislador como ocorrido, cabendo à outra parte, se for o caso, comprovar sua inoportunidade<sup>272</sup>.

Ensina Rozas Valdes que o elemento chave da distinção entre as presunções e ficções está na natureza probatória das primeiras em face do caráter substantivo das segundas. Encontrando-se no campo do direito processual, a presunção não gera direitos e obrigações; é um instrumento formal, destinado a facilitar a uma das partes de um processo a demonstração de fatos que possam influir em sua solução. Tal circunstância é exemplificada por Rozas Valdes a partir do artigo 45 da Lei Geral Tributária espanhola, segundo o qual se presume válidas as notificações feitas no último domicílio declarado do contribuinte. Fosse esta norma de direito material, então a administração se veria compelida a notificar o contribuinte naquele endereço, ainda que tivesse conhecimento de sua mudança de domicílio. Ora, uma notificação efetuada no novo domicílio seria plenamente válida. Portanto, o emprego da presunção é uma opção da administração: caso a notificação seja feita no último domicílio declarado pelo contribuinte, aquela se presume válida. Diz o autor: *una presunción legal contribuye a facilitar a una de las partes la prueba de un hecho, nunca impone un determinado resultado*<sup>273</sup>.

Em nosso entender, o argumento de Rozas Valdes demonstra claramente o caráter processual das presunções - ainda que absolutas - desmentindo pois aqueles que, como Roberto Reggi<sup>274</sup>, entendem

271 Vide *supra*, subitem II.1.2.

272 Cf. Scherz, Georg. *Die Bedeutung der Rechtsvermutung*. Wiesbaden: Buchdruckerei Carl Ritter GmbH, 1928. pp. 4-14.

273 Cf. Valdes, Jose A. Rozas. *Presunciones y Figuras Afines en el Impuesto sobre Sucesiones*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, 1993. pp. 25, 27-28, 41-42.

274 Cf. Reggi, Roberto. Presunzione (diritto romano). In: *Enciclopedia del Diritto*, v. XXXV, Giuffrè Editore, pp. 255 a 260 (260).

que as presunções absolutas deixam o campo processual, passando ao do direito substancial.

É de Rozas Valdes, a lição de que as presunções exigem um enlace lógico entre o fato conhecido e o desconhecido, enquanto as ficções as dispensam (embora não se descaracterize a ocorrência de ficção se, casualmente, existir uma relação de probabilidade<sup>275</sup>). Tal critério diferenciador pode ser desmentido, entretanto, a partir da lição de Gentili, que demonstra ser possível a ocorrência de presunções não baseadas em qualquer cálculo de probabilidade. Aqui se incluiriam as presunções de boa-fé do adquirente (art. 1147 do Código Civil italiano), ou da onerosidade do mandato (artigo 1709 do Código Civil italiano)<sup>276</sup>.

Além da distinção acima, Perez de Ayala arrola outros critérios que serviriam de suporte para distinguirem-se as presunções das ficções<sup>277</sup>.

Inicialmente, sustenta Perez de Ayala que a presunção é uma "verdade anômala", já que pode se contradizer com a verdade, enquanto a ficção parte do falso, que substitui com sua própria verdade (que seria, assim, uma "verdade artificial"). Segundo o que compreendemos, tal critério distintivo não deve ser seguido, já que o conceito de ficção prescinde de questionamentos quanto a sua veracidade. A ficção, insistimos, nada mais é que uma espécie de remissão legislativa, pela qual determinadas consequências jurídicas de dada situação prevista em lei (base de ficção) passam a aplicar-se, também, a uma nova hipótese de incidência (hipótese ficta). De todo o modo, a afirmação de Perez de Ayala possivelmente se sustente à vista do direito espanhol, já que, ali, mesmo as presunções absolutas admitem prova em contrário e, portanto, têm implícita em sua existência a questão da veracidade da afirmação.

Outro critério distintivo apontado por Perez de Ayala reside em que as presunções podem ser opostas entre si e a maior vence a menor, o que não ocorre com as ficções. De nossa parte, temos dificuldade em compreender tal distinção, já que o autor não esclarece o que é uma presunção "maior" ou "menor". Se tal diferenciação se referir a questões de hierarquia de normas, ou indagações hermenêuticas (lei especial, prevalecendo sobre a geral), então também a ficção "maior" prevaleceria sobre a "menor". Se, por outro lado, o

275 Cf. op. cit. (nota 273), p. 41.

276 Cf. Gentili, Giorgio. *Le Presunzioni nel Diritto Tributario*. Pádua: CEDAM, 1984. p. 15.

277 Cf. Perez de Ayala, op. cit. (nota 212), pp. 25-26.

raciocínio do autor estiver baseado no "maior" ou "menor" grau de probabilidade da presunção, então ele terá razão, se estiver cogitando das presunções simples: neste caso, o aplicador da lei vale-se do raciocínio com maior probabilidade, diante do caso concreto. Cogitando-se de presunções legais, entretanto, não nos parece que o conflito se resolva a partir de considerações acerca da probabilidade: tratando-se de presunção decorrente de mandamento legal, deve ser ela aplicada pelo julgador, no caso concreto, quando suscitada pela parte, independentemente de cogitações quanto a sua probabilidade; à outra parte, somente caberá a prova em contrário (se assim lhe for autorizado por lei). Destarte, os casos de conflitos entre presunções legais não se resolvem por seu grau de probabilidade, mas, como nos demais conflitos normativos, por meio de regras gerais de direito (lei superior, lei anterior, lei especial).

Tampouco podemos concordar plenamente com a distinção de Perez de Ayala, ao notar que as presunções versam somente sobre matéria de fato, sendo consequências deduzidas de um fato conhecido para chegar a outro desconhecido; as ficções versam sobre fato e direito, pois o legislador constrói, a partir de um fato inexistente, uma categoria jurídica. É verdade que as presunções versam somente sobre matéria de fato, mas isto já se extrai da assertiva acima, segundo a qual as presunções se ligam à teoria das provas. Entretanto, é inexato que as ficções partam de um "fato inexistente". Revelada a natureza meramente remissiva das ficções, constata-se que o legislador parte necessariamente de um fato existente (a hipótese ficta), para ligá-lo às consequências legais de outro fato existente (a base de ficção).

Sustenta Perez de Ayala, ainda, que as presunções estariam fundamentadas em uma indução lógica, sendo muitas vezes extensivas, enquanto as ficções seriam de interpretação estrita. Em nosso entender, não pode prevalecer tal distinção, pelo menos no que se refere às presunções absolutas: também estas, representando verdadeira restrição à liberdade do particular (de produzir prova em contrário), não podem ser interpretadas extensivamente, sob risco de se ferir o Princípio da Legalidade. Obviamente, tendo em vista que, na Espanha, mesmo as presunções absolutas admitem prova em contrário, a afirmação de Perez de Ayala possivelmente seria de se sustentar naquele país.

Finalmente, Perez de Ayala apresenta como distinção o fato de que o legislador pode transformar as presunções em ficções, mas

não o inverso. Parece-nos fora de dúvida que as ficções, enquanto regras de direito material, nem sempre podem ser transformadas em presunções. Tal afirmação se torna evidente quando lembramos que, em geral, as ficções são formuladas de forma restrita (o filho adotivo, por exemplo, recebe o tratamento de filho "verdadeiro" no âmbito do direito civil, mas, não necessariamente o direito penal precisa equiparar ambos, quando tratar de caso de incesto; fosse a ficção transformada em presunção - presume-se tratar-se de filho "verdadeiro" aquele que passa um processo de adoção -, então não haveria como aplicar apenas algumas das conseqüências jurídicas da circunstância "filho"). Resta indagar se uma presunção, porque travestida em ficção, perderia a natureza da primeira e passaria a ser a última. Neste caso, uma norma que versava sobre fatos (na presença do fato "A", tome-se por presente o fato "B"), isto é, uma presunção, passaria a ligar um fato a uma conseqüência jurídica (na presença do fato "A", apliquem-se as conseqüências legais de "B"). Dada a possibilidade lógica de tal afirmação, concordamos com a distinção proposta por Pérez de Ayala.

Concluimos, pois, existirem, dentre os critérios apresentados por Pérez de Ayala, dois que se revelam seguros para a distinção entre a ficção e a presunção absoluta: (a) o fato de que as últimas se encontram no âmbito da prova; e (b) a possibilidade de as últimas serem convertidas, por lei, nas primeiras, mas não necessariamente ocorrer o inverso.

Com base na lição de Rozas Valdes, pode-se mencionar, ainda, como distinção, o fato de que as ficções, diferentemente das presunções, criam normas de direito substantivo e, portanto, de aplicação obrigatória<sup>278</sup>.

Finalmente, a esses critérios importa acrescer o que decorre da lição de Leonhard. Este autor parte da premissa de que o aplicador da lei (por exemplo, o juiz, diante do caso concreto) raciocina em dois momentos distintos: a cognição do fato e a subsunção deste à lei. Admitindo a distinção, ensina Leonhard que a ficção jurídica se encontra no segundo momento. Assim, não se exige qualquer fantasia da parte do aplicador da lei, que assumiria a ocorrência de um fato que ele sabe inexistir. Unicamente, no momento da subsunção, este juiz deveria, por mandamento legal, aplicar conseqüências legais originariamente criadas para outras circunstâncias mas, por man-

278 Cf. supra, subitem II.1.3.

damento do legislador, estendidas para o caso em questão<sup>279</sup>. Obviamente, aqui se encontra um critério distintivo da presunção, já que esta se aplica no momento cognitivo: o juiz toma o fato incerto por ocorrido, a partir da ocorrência de outro fato e só então passa para a subsunção.

Esquemáticamente, podemos assim resumir os critérios que, a nosso ver, distinguirão as ficções das presunções absolutas:

<i>Presunções Absolutas</i>	<i>Ficções</i>
Encontram-se no âmbito do direito processual, mais especificamente, na teoria das provas.	São disposições de direito material.
O recurso a elas é faculdade da parte a quem elas favorecem; nada impede que a parte deixe de empregá-las para melhor atingir seu objetivo.	Tratando-se de lei material, o juiz deve conhecê-las independentemente de qualquer alegação das partes.
Por lei, podem ser convertidas em ficção.	Sua conversão em presunção nem sempre é possível.
Dão-se no momento cognitivo da aplicação da lei.	Dão-se no momento da subsunção dos fatos ao direito.

## II.1.4 Presunção em Matéria Tributária

### II.1.4.1 Presunção Simples em Questões Tributárias

Em questões tributárias, não pode o aplicador da lei valer-se de mera presunção simples para concluir a respeito da ocorrência do fato gerador do tributo.

Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, prevalecem no direito tributário as regras do ônus objetivo da prova que - excetuados os casos em que a lei dispuser diferentemente - impõem caber o dever de provar o alegado à parte em favor de quem a norma corre. Assim, o credor do tributo, representado pelas autoridades fiscais,

279 Cf. Leonhard, Rudolf. *In wie weit giebt es nach den Vorschriften der Deutschen Civilprozess-Ordnung Fiktionen?*. Berlin: Ferd. Dümmlers Verlagsbuchhandlung, 1880. p. 10.

deve comprovar a ocorrência dos fatos que possibilitam a exigência ou aumento do tributo; os contribuintes têm o ônus da prova da ocorrência dos fatos que suspendem ou reduzem a exigência tributária. Na falta de tais provas, deve-se decidir pela inoocorrência dos fatos alegados<sup>280</sup>.

Ora, se, como ficou mostrado acima, a presunção simples se distingue da prova por indício exatamente porque esta é um meio de prova (ainda que indireta), enquanto na presunção simples não há prova<sup>281</sup>, e se ao fisco compete comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo, é claro que o mero fato de o fisco trazer à colação elementos para convencer o julgador por meio de mera presunção não satisfaz seu dever legal de provar. Enquanto o fisco não comprovar que os indícios por ele apresentados implicam *necessariamente* a ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção simples, não de prova. Não terá, pois, o fisco cumprido seu ônus e a consequência é o dever de o julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária.

#### II.1.4.2 Presunções Legais em Questões Tributárias

O emprego das presunções legais relativas, para dilucidação de questões de índole tributária, não parece encontrar resistência maior na doutrina. Mariz de Oliveira bem resume as razões para tal aceitação:

- a ocorrência do fato gerador é constatada a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes;
- há correlação lógica entre o fato conhecido (índices de produção, consumo de materiais, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais, saldo credor de caixa, passivo fictício, suprimentos de caixa) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador);
- o método de interpretação e aplicação da lei a partir da presunção é previsto e autorizado em lei, e não decorre apenas de suposição do agente lançador;
- a presunção não é absoluta, admitindo prova em contrário pelo contribuinte, característica implícita em todas as citadas hipóteses legais, quando não expressa;

280 Cf. Tipke, Klaus, Kruse, Heinrich Wilhelm. *Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung*. (edição de folhas soltas, atualizada até 1992). Colônia: Dr. Otto Schmidt, nota 11b ao § 88.

281 Cf. *supra*, subitem II.1.2.

- trata-se de mero meio de prova, com inversão do ônus da prova da inoocorrência do fato gerador, pela comprovação de outros fatos, também desconhecidos, mas hábeis a excluir a incidência tributária<sup>282</sup>.

Maiores dificuldades parecem cercar o emprego das presunções absolutas em matéria tributária, não sendo incomum encontrar, na doutrina pátria, quem, com base no princípio da legalidade tributária, condene seu uso<sup>283</sup>.

Em nosso entender, não cabe o exame da constitucionalidade das presunções legais absolutas, exclusivamente a partir do princípio da legalidade tributária.

Conforme já ficou esclarecido acima<sup>284</sup>, as presunções não são normas de direito material, mas processual. Assim, por presunção, ainda que absoluta, não se institui ou aumenta tributo algum. Não, há, pois, ofensa ao princípio da legalidade tributária.

Ademais, ainda que se ignorasse o caráter adjetivo das normas referentes às presunções, haveria que reconhecer o contra-senso na idéia de que uma presunção absoluta pudesse contrariar o princípio da legalidade, posto serem as presunções *iuris et de iure* espécie das presunções *iuris* e, conseqüentemente, decorrentes de lei.

A conclusão acima não nos permite extrair qualquer entendimento acerca da licitude da adoção de presunções absolutas em matéria tributária. Estando as presunções no campo do direito processual e, mais especificamente, no âmbito do processo tributário, não pode o jurista fugir das seguintes perguntas: (i) é admitido, no direito processual brasileiro, o emprego da presunção absoluta?; e (ii) há limites, no âmbito do direito processual, à adoção, pelo legislador, da presunção absoluta?

A resposta afirmativa à primeira pergunta é quase evidente. Moacyr Amaral Santos elenca os seguintes exemplos de presunções absolutas no direito civil<sup>285</sup>:

282 Cf. Oliveira, Ricardo Mariz de. Presunções no Direito Tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9), pp. 275 a 330 (299-300).

283 Cf. Martins, Ives Gandra da Silva. Presunções no Direito Tributário. In: *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1984. pp. 35 a 66 (43-44) (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9); Oliveira, Ricardo Mariz de op. cit. (nota 282), p. 311, Oliveira, Yonne Dolácio de. op. cit. (nota 220), pp. 388-389.

284 Vide *supra*, subitem II.1.3.

285 Cf. op. cit. (nota 250), pp. 502-503.

(a) *Presumem-se fraudulentárias dos direitos dos outros credores as garantias de dívidas que o devedor insolvente tiver dado a algum credor (Cód. Civil, art. 111);*

(b) *É escusada a ratificação expressa quando a obrigação já foi cumprida em parte pelo devedor, ciente do vício que a inquinava (Cód. Civil, art. 150);*

(c) *Considera-se culpado o tutor que não puder apresentar em seu favor a escusa da cláusula final do art. 183, nº XV (Cód. Civil, art. 226, parágrafo único);*

(d) *Presume-se a mulher autorizada pelo marido: I - para a compra, ainda a crédito, das coisas necessárias à economia doméstica; II - para obter, por empréstimos, as quantias que a aquisição dessas coisas possa exigir; III - para contrair as obrigações concernentes à indústria ou profissão que exercer com autorização do marido, ou suprimento do juiz (Cód. Civil, art. 247);*

(e) *Presume-se perdoado o adultério, quando o cônjuge inocente, conhecendo-o, coabitar com o culpado (Cód. Civil, art. 319, parágrafo único - hoje revogado);*

(f) *São nulas, em benefício da massa, as hipotecas celebradas em garantia de débitos anteriores, nos quarenta dias precedentes à declaração da quebra ou à instauração do concurso de preferência (Cód. Civil, art. 823);*

(g) *Se, findo o prazo, o locatário continuar na posse da coisa alugada, sem oposição do locador, presumir-se-á prorrogada a locação pelo mesmo aluguel, mas sem prazo determinado (Cód. Civil, art. 1.195).*

Ressalte-se que, em nossa opinião, a regra descrita na letra "f", supra, não se enquadra no conceito dado para a presunção, caracterizando, na forma como ali se escreve, verdadeira regra de direito material. Quisesse o legislador disciplinar, ali, uma presunção, então a norma teria o seguinte teor: *presume-se a ocorrência de simulação na celebração de hipotecas em garantias de débitos anteriores, nos quarenta dias precedentes à declaração da quebra ou à instauração do concurso de preferência.*

No direito penal, também se podem encontrar casos de presunção absoluta, como o do artigo 224 do Código Penal, que diz presumir-se a violência nos crimes contra a liberdade sexual praticados contra mulher menor de catorze anos ou alienada mental.

Maiores dificuldades parece oferecer a resposta à segunda questão acima proposta, sobre os limites do emprego da presunção no direito processual brasileiro.

Relevante, aqui, afigura-se o confronto entre o emprego da presunção absoluta e o princípio da ampla defesa, inserido no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal. Tal princípio não se limita, hoje, a matéria penal, porque o contraditório e a ampla defesa se asseguram não só "aos acusados em geral", mas também "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo".

Assegurar defesa ampla é possibilitar que o litigante comprove não se ter concretizado a hipótese abstratamente descrita pelo legislador para a imposição da sanção legal. Poder-se-ia, pois, afirmar ser inconstitucional toda e qualquer presunção absoluta, dado impedir a prova de inoccorrência da subsunção que se impõe para a sanção legal.

A tal conclusão, entretanto, pode-se opor o raciocínio de que, afinal, não se proíbe o litigante de se defender, já que ele pode comprovar a inoccorrência da base da presunção. Tal argumento parece-nos de pouca valia para justificar o emprego das presunções absolutas, já que é perfeitamente possível (ainda que, no mais das vezes, improvável) que a ocorrência da base da presunção não implique a concretização do fato gerador da sanção legal. Exemplifiquemos:

Seja a presunção absoluta de que ocorre o perdão da parte do marido que coabitar com sua mulher, sabendo da ocorrência do adultério (Cód. Civil, art. 319, parágrafo único - hoje revogado). Admita-se, ainda, que o adultério seja motivo previsto em lei para uma separação judicial, mas esta não possa ser decretada pelo juiz, quando ficar comprovado que houve perdão.

Em virtude da presunção absoluta, bastaria a comprovação de que o marido tornou a coabitar com sua mulher, para que o juiz ficasse impedido de decretar a separação judicial.

Indaga-se: estaria assegurada a ampla defesa ao marido litigante que, embora tendo coabitado com sua mulher, nunca a tivesse perdoado? Adiantaria, em juízo, sua alegação de que, efetivamente, ele estava disposto a perdô-la - e por isso aceitou coabitar - mas ao fazê-lo, notou que sua mulher mudara definitivamente? A aplicação da presunção absoluta obrigaria aquele marido a esperar que sua mulher praticasse novo adultério, ainda que nunca tivesse havido o perdão previsto pelo legislador como excludente da separação judicial.

O exemplo acima, extraído do direito de família, pode ser aplicado, *mutatis mutandis*, em outros ramos do direito, sempre que se estiver diante de uma presunção legal que, ainda que absoluta, não necessariamente corresponde à realidade fática.

Em nosso entender, o princípio da ampla defesa, hoje estendido a todos os litigantes em processo administrativo ou judicial, exige que se questione a aplicação das presunções absolutas, quando um litigante ficar impedido de comprovar, em juízo, a ocorrência ou não de fato que seja relevante para que se dê, ou não, a subsunção.

Note-se que não se pretende, com isso, afirmar que toda e qualquer presunção absoluta seja inconstitucional. Basta que, em determinado caso, a presunção não exclua a ampla defesa, para que o juiz esteja plenamente amarrado à exigência legal.

Assim, notório é o caso da presunção de veracidade dos fatos alegados por uma parte e não contestados pela outra, no processo. Aqui, o réu teve plenas condições de negar a ocorrência dos fatos ali apontados, mas não o fez. Houve, pois, plenas condições de defesa, não aproveitadas pela parte. *Dormientibus non succurrit jus*, diz o brocardo. Não pode o réu que, tendo a oportunidade de se defender, não o fez, desejar agora, com base na ampla defesa, afastar as consequências de seu relaxamento. Sua defesa foi assegurada, mas ele dela abriu mão no momento apropriado. Igual raciocínio pode-se aplicar para a coisa julgada: tendo a parte, em processo anterior, exercido plenamente sua defesa, não pode afirmar ter sido seu direito ferido quando, em novo processo, o juiz tomou por verdadeiros os fatos já decididos em lide anterior. Em ambos os casos, verifica-se que não há restrição à ampla defesa, mas apenas se impede o abuso de seu emprego, em prol de outro valor: o da segurança das relações jurídicas.

A diferença entre as situações acima contempladas é notória: impede o princípio da ampla defesa que, por presunção absoluta, seja a parte proibida de demonstrar, em juízo, a inoportunidade da concretização da hipótese de incidência (subsunção). Se, entretanto, a parte teve esta oportunidade e dela não se valeu, é evidente que sua defesa foi assegurada (embora não aproveitada oportunamente) e, neste caso, a presunção absoluta é perfeitamente legítima.

Conclui-se, pois, que a presunção absoluta tem, por limite geral, a garantia do exercício da plena defesa no processo administrativo e judicial.

Tratando-se de matéria tributária, o emprego das presunções absolutas oferece dificuldades adicionais, de que não pode escapar o jurista.

Base de nosso ordenamento jurídico, o princípio da igualdade se reflete, em matéria tributária, no princípio da capacidade contributiva<sup>286</sup>. Descartadas todas as considerações que o estudo deste princípio exige - que fugiriam em demasiado do escopo de nosso estudo - parece-nos acertado afirmar que, em virtude de tal princípio, a tributação apenas pode recair sobre fatos que tenham substância econômica e, ademais, que dois contribuintes que incorrerem em determinado fato gerador de um tributo estão sujeitos a sua incidência (respeitadas as diferentes capacidades contributivas individuais, quando for o caso). Do ponto de vista negativo, proíbe o princípio da capacidade contributiva a tributação daquele que não incorreu em fato econômico eleito pelo legislador como hipótese da incidência de determinado tributo.

Se a presunção implica dispensa de prova, pode-se afirmar que, em matéria tributária, seu emprego afasta a prova da ocorrência do fato gerador do tributo.

Tratando-se de presunção absoluta, mais do que mera dispensa, tem-se, a partir da ocorrência da premissa legal (base de presunção), a certeza legal da ocorrência do fato gerador e a conseqüente proibição de prova em contrário. A prova da ocorrência da base de presunção torna-se, destarte, suficiente para a ocorrência da tributação. A subsunção já não se dá entre hipótese de incidência tributária e fato gerador "in concreto", mas entre base de presunção e sua concretização.

A base de presunção, por pressuposto, não coincide com a hipótese de incidência tributária. Por base de presunção poderia o legislador, em princípio, eleger qualquer circunstância que, a seu ver, autorizaria a certeza da ocorrência do fato gerador. A base da presunção não tem, pois, necessariamente, conteúdo econômico e, mesmo que o tenha, não implica, necessariamente, existência de capacidade contributiva.

Ora, se a capacidade contributiva é parâmetro para a tributação baseada no princípio da igualdade, parece-nos autorizado afirmar que não é compatível com o princípio da igualdade a eleição de

286 Cf. Tipke, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Colônia: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1981. pp. 54 e ss.

uma situação não (necessariamente) econômica como pressuposto da incidência tributária. Em outras palavras, não pode o legislador substituir o fato gerador do tributo (fato econômico, revelador da capacidade contributiva) por outro, que não guarda relação direta e imediata com a tributação, sob o risco de possibilitar a tributação de alguém que, ainda que incorrendo na base de presunção, não manifeste igual capacidade contributiva daquele que incorre no fato gerador tributário.

Igualmente, pode-se questionar, do ponto de vista constitucional, o emprego da presunção absoluta, na medida que esta, tomando por pressuposto de tributação, um fato não necessariamente econômico e sempre distinto da hipótese de incidência tributária, desrespeita o sistema constitucional de repartição de competências tributárias, que se baseia na eleição, pelo constituinte, de matérias econômicas distintas para cada ente tributante, visando a impedir a bitributação interna. Admitir que o legislador fundamente a tributação exclusivamente em fato não-econômico, excluindo qualquer possibilidade de demonstração de inoportunidade do fato gerador da respectiva obrigação, é permitir que se desconsidere tal repartição rígida de competências tributárias, posto ser plenamente possível que dois entes tributantes escolham um mesmo fato como base de presunção suficiente para o exercício de sua pretensão tributária.

Finalmente, tendo em vista competir à Lei Complementar a definição dos fatos geradores dos impostos previstos na Constituição (art. 146, III, "a" CF), não pode o legislador eleger a base de presunção como base da incidência tributária, quando ocorre o fato gerador do tributo. É que, como diz Mariz de Oliveira, o Código Tributário Nacional :

*prevê que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, que o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência, e que o lançamento constitui o crédito tributário e consiste no procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, 114, 116 e 142), uma tal ocorrência não pode (...) ser declarada existente e efetivada por presunção legal. (...) Além disso, pelos artigos 113, 114, 116 e 142, acima sintetizados, o Código Tributário Nacional estabelece quando nasce a obrigação tributária e como se constitui o crédito tributário. O conjunto desses dispositivos da lei complementar reflete a estrutura*

*básica do nascimento da obrigação tributária, que a doutrina conceitua como sendo um fato previsto em tese na lei, o qual, uma vez ocorrido material e efetivamente, dá nascimento à obrigação de recolher o tributo. Em virtude disso, as (...) presunções "juris et de jure" (...) contrariam toda a estrutura do direito tributário, tal como a concebem a Constituição Federal e sua lei complementar, o Código Tributário Nacional*<sup>287</sup>.

Em síntese, podemos concluir que não se admite, em nosso ordenamento, o emprego da presunção absoluta em matéria tributária, quando dele decorrer a exigência de tributo sem a ocorrência do fato gerador.

Obviamente, nada impede a aplicação da presunção absoluta em matéria tributária, quando se estiver fora do campo da definição do fato gerador. Tal é o caso, por exemplo, do artigo 185 do Código Tributário Nacional, presumindo fraudulenta, contra o fisco, a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, quando o crédito tributário contra ele esteja regularmente inscrito. Aplicam-se, aqui, outrossim, os limites acima expostos, válidos para as presunções absolutas em qualquer matéria, acerca das exigências impostas pelo princípio da ampla defesa.

### II.1.5 Ficções Jurídicas em Matéria Tributária

Feita a distinção entre presunções e ficções em geral, e caracterizadas as últimas como expediente de que se vale o legislador para, por mera remissão, estender a dada hipótese abstrata determinadas conseqüências anteriormente previstas para outra hipótese de incidência, mister se faz examinar a legitimidade do emprego das ficções em matéria tributária. Os exemplos de ficções no direito tributário brasileiro são numerosos, como mostra Liz Coli Cabral Nogueira<sup>288</sup>.

Conforme fica evidente a partir da natureza jurídica da ficção, a efetiva ocorrência da base da ficção é pressuposto que não se exige para a aplicação da sanção legal: no raciocínio do aplicador da lei, tem-se que da hipótese ficta deve decorrer, imediatamente, a sanção definida pelo legislador e "emprestada" da base da ficção.

Isto posto, vê-se que o exame da constitucionalidade da ficção em matéria tributária não deve partir da ficção, em si, que, como

287 Cf. Mariz de Oliveira, op. cit. (nota 282), pp. 287-288.

288 Op. cit. (nota 200), pp. 259 e ss.

ficou exaustivamente exposto, é mera técnica legislativa, mas da própria hipótese ficta. Assim, o jurista deve indagar: compatibiliza-se com o ordenamento jurídico pátrio que a tributação deflúa diretamente da ocorrência da hipótese ficta?

Sobre o assunto, elucidativa é a lição de Ulhôa Canto, para quem é evidente que o legislador não pode, através de ficções, elaborar regras que ele não poderia expedir de forma direta, porque em desacordo com as disposições constitucionais e, no caso do Brasil, também com as leis complementares (...) <sup>289</sup>.

Em outras palavras, a constitucionalidade da ficção estará assegurada quando a descrição da hipótese ficta se conformar - ela mesma - com o desenho constitucional do campo de competência tributária e com a definição do fato gerador na lei complementar (art. 146, III, "a" CF). Exorbitará o legislador se a hipótese ficta estiver em desacordo com aqueles limites, ou seja, sempre que também se apontaria a inconstitucionalidade se o legislador, sem o emprego da ficção, descrevesse diretamente a hipótese ficta como fato gerador do tributo em questão.

#### II.1.6 Distribuição Disfarçada de Lucros e Presunção

Apresentados os contornos da presunção jurídica e seus limites em matéria tributária, já estamos em condições de nos manifestar se a distribuição disfarçada de lucros pode ser considerada hipótese de presunção. Tal, já na sistemática de 1964, a opinião de Walter Barbosa Correa <sup>290</sup>.

Para se sustentar a qualificação da distribuição disfarçada de lucros entre as hipóteses de presunção, deve-se partir da literalidade do texto normativo. Com efeito, o artigo 432 do RIR/94 inicia o seu texto com a expressão *Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio (...)*. E, para que não se tenha dúvida se estamos diante de uma presunção absoluta ou relativa, completa o § 3º do mesmo dispositivo, afirmando que *a prova de que (...) exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros*.

Dúvidas não podem restar, pois, de que a literalidade da norma leva a uma presunção relativa, admitindo prova em contrário.

Análise mais profunda, entretanto, revela que, em verdade, não estamos diante de uma presunção.

289 Cf. op. cit. (nota 233), p. 8.

290 Cf. Correa, Walter Barbosa. Dissolução de Sociedade e Imposto de Renda. *Revista de Direito Público*, v. 17, pp. 375-80, 1971. P. 376.

Com efeito, como já vimos acima, característica essencial da presunção é tratar-se de norma adjetiva, processual, cuja aplicação é facultativa, somente se dando se uma das partes a invocar <sup>291</sup>. As normas do artigo 432 do RIR/94 não têm esta natureza facultativa, constituindo, ao contrário, *dever* da autoridade fiscal proceder ao lançamento, quando presentes os pressupostos legais (artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional).

Tampouco deve o intérprete deixar-se enganar pelo § 3º do artigo 432, que parece indicar uma possibilidade de "prova em contrário". Como já mostramos, o texto legal inclui norma de direito material, constante da própria hipótese de incidência da distribuição disfarçada de lucros, configurando, assim, elemento comum aos sete casos elencados naquele dispositivo regulamentar <sup>292</sup>.

Negamos, assim, à distribuição disfarçada de lucros, a natureza de presunção.

#### II.1.7 Distribuição Disfarçada de Lucros e Ficção

Maior dificuldade vem ao intérprete, na determinação se a distribuição disfarçada de lucros pode ser considerada hipótese de ficção jurídica.

Com efeito, no estudo do direito comparado, encontramos a autoridade de Herrmann e Heuer que afirmam ser a opinião predominante, de que a distribuição disfarçada de lucros se enquadra no conceito de ficção (*Fiktionstheorie*) <sup>293</sup>.

No sistema alemão, também nós não teríamos dificuldade em concordar estarmos diante de uma ficção, pois que o legislador determina que se apliquem, para uma hipótese que não configura distribuição de lucros, as conseqüências de uma distribuição regular. Em outras palavras, o legislador alemão optou por não descrever o tributo a que estariam sujeitas as pessoas que praticassem transações configuradas como distribuição disfarçada de lucros, valendo-se da ficção como técnica de remissão às sanções propostas para uma distribuição regular.

No que se refere ao sistema brasileiro introduzido em 1964, encontramos a opinião de Brandão Machado <sup>294</sup> que, adotando conceito de ficção semelhante ao que apresentamos acima, entende que

291 Cf. tabela comparativa na p. 153.

292 Cf. *supra*, subitem 1.2.2.3.

293 Cf. op. cit. (nota 7), § 6, Anm. 73.

294 Op. cit. (nota 221), p. 131.

os fatos que a lei enumera (ex. a venda de um bem social ao acionista por preço vil, a compra pela sociedade de um bem do sócio por preço exagerado, o empréstimo da sociedade ao sócio sem estipulação de juros etc.) não poderiam subsumir-se no pressuposto do imposto de renda, que é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Nenhuma adequação haveria entre esse pressuposto e aqueles fatos. Mas a lei os equipara a fatos que realizam o pressuposto, atribuindo-lhes a produção das mesmas conseqüências jurídicas produzidas pela ocorrência dos fatos tomados como modelo. O autor é secundado em sua opinião por Paulo Roberto Cabral Nogueira<sup>295</sup>.

Se tais opiniões eram válidas para a legislação de 1964, já não poderão ser sustentadas no atual sistema, porque mudado o texto da lei.

Com efeito, se é verdade que o fato gerador do imposto de renda é definido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica, não decorre daí que toda aquela aquisição será tributada, à luz do princípio da legalidade, que exige *lei ordinária* para a instituição daquele imposto. A norma da lei complementar serve-lhe, sim, de parâmetro, desenhando os limites da competência constitucional conferida ao legislador federal.

Para que pudéssemos falar em *ficção*, portanto, necessário se faria que o aplicador da lei, diante de uma das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, fosse *diretamente* remetido às conseqüências de uma distribuição efetiva. É certo que, na ficção, se admite que apenas parte das conseqüências jurídicas sejam tomadas. Pelo menos, entretanto, na matéria em apreço, seria necessário que as conseqüências fiscais de uma distribuição regular se aplicassem *automaticamente* para a distribuição disfarçada. Tal não é, entretanto, o caso, no atual sistema do imposto de renda.

Com efeito, numa distribuição efetiva de lucros, temos, para a pessoa jurídica, uma redução de seu patrimônio líquido no exato momento em que ela se dá, reduzindo-se, a partir de então, a base de cálculo dos "juros sobre o capital próprio" a que se refere o artigo 9º da Lei nº 9.249/95. Na "distribuição disfarçada", temos uma despesa indedutível, que só afetará o patrimônio líquido no encerramento do período-base.

295 Op. cit., p. 73.

Ademais, caso se tratasse de uma ficção, desnecessários seriam os artigos 436 e 437 do RIR/94, que versam sobre as conseqüências da distribuição disfarçada. Numa ficção, tomam-se de empréstimo, para a hipótese ficta, *diretamente* as conseqüências da base da ficção. Se se aplicam, para os beneficiários da distribuição disfarçada de lucros, as mesmas conseqüências de uma distribuição regular, tal não se dá por ficção, mas por remissão expressa do artigo 437 do RIR/94.

Afastada, pois, a natureza jurídica de ficção para a distribuição disfarçada de lucros.

## II.2 Distribuição Disfarçada de Lucros e Ato Ilícito

Diante da negação da natureza de presunção ou ficção, poderia o jurista se ver tentado a considerar a ocorrência, nos casos de distribuição disfarçada de lucros, de uma sanção por ato ilícito, de caráter penal e não tributário.

Nesta linha argumentativa, escrevendo sobre o regime vigente em 1964, encontramos o peso da opinião de Rubens Gomes de Sousa<sup>296</sup>.

Em seu estudo, Sousa parte da diferenciação entre tributação punitiva e tributação extrafiscal, afirmando que esta, ainda que proibitiva por sua ordem de grandeza, visa apenas a desestimular o que a lei permite, enquanto a sanção cumpre função dupla: desestimula sua prática e pune, quando o ato é praticado.

Em seguida, examinando as hipóteses descritas na Lei 4.506/64, conclui tratar-se de casos que, fatalmente, não poderiam configurar distribuição de lucros, já que todos configuram despesas, ou, pelo menos, omissão ou abstenção de ganho pela sociedade. Ademais, pelo menos algumas das hipóteses representam compromissos financeiros assumidos pela sociedade que, como tais, devem ser cumpridos por esta mesmo na ausência de lucros. Assim, conclui Sousa *que aquilo que a lei cobra da sociedade em função daqueles atos ou omissões e pelo fato de propiciarem vantagem a terceiros não é um imposto mas uma penalidade*.

A "ilicitude" punida pela norma foi encontrada por Modesto Carvalhosa, que, também entendendo ser de sanção a natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros, sustenta constituírem as

296 Cf. Sousa, Rubens Gomes de. Distribuição Disfarçada de Lucros. *Resenha Tributária*, Comentários, 1971, v. 1, pp. 289-309.

hipóteses da Lei nº 4.506/64 *ato contrário ao direito do fisco; violador, portanto, de uma prerrogativa do Poder Público juridicamente estabelecido, como seja, a de tributar determinados rendimentos*<sup>297</sup>. Tal, também, a opinião de Cristina Lino Moreira<sup>298</sup>. Fábio Fanucchi também via, na norma de 1964, um ânimo punitivo mas o tipo penal encontrado pelo tributarista foi o da fraude<sup>299</sup>.

Mesmo no regime posterior a 1977, em que a distribuição disfarçada de lucros deixou de ser gravada com alíquota mais elevada, não se deixou de seguir a opinião de Sousa. Neste sentido, Ricardo Mariz de Oliveira, em parecer publicado em 1986, escreve:

*Destarte, somente haverá imposto de renda se o fato gerador da imposição tributária for um acréscimo patrimonial. Ora, o que ocorre na DDL? Ocorre, de um lado, do lado da pessoa favorecida, um acréscimo patrimonial, mas do outro lado, do lado da pessoa distribuidora do favorecimento, uma redução patrimonial ou uma não realização de resultado positivo maior. (...)*

*De qualquer sorte, o que se verifica é, na parte das pessoas favorecidas pelas operações descritas como DDL, a ocorrência de acréscimo patrimonial, razão pela qual a exação sobre tal fato consubstancia-se como imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*

*Ao contrário, pretender que a pessoa jurídica favorecedora também se torne devedora de imposto de renda é simplesmente pretender o absurdo, porque o imposto de renda somente existe se houver acréscimo patrimonial. (...)*

*(...) em se partindo do fato de que a pessoa favorecida é a pessoa ligada, porque realmente é, a parte desfavorecida é a pessoa jurídica autora da DDL. E, efetivamente, ela desfalcou seu patrimônio ou deixou de crescer-lo com o valor que constitui favorecimento.*

*Nesta conformação fática - prejuízo por dedução patrimonial ou por não auferimento de resultado positivo maior - é lógica e juridicamente inviável falar-se em imposto de renda devido pela pessoa jurídica distribuidora do favorecimento.*

297 Cf. Carvalhosa, Modesto Souza Barros. Redução do Capital Social e Distribuição Disfarçada de Lucros. *Revista de Direito Público*, v. 13, pp. 161-167, 1970. p. 163.

298 Cf. Moreira, Cristina Lino. Distribuição Disfarçada de Lucros. *Revista de Direito Tributário*, ano 3, nº 7/8, pp. 152-57. p. 153.

299 Cf. Fanucchi, Fábio. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1968. p. 136.

*Como, entretanto, a lei prescreve exações sobre a pessoa jurídica distribuidora do favorecimento, em todas as hipóteses de DDL (no caso da venda por valor inferior, a adição da respectiva diferença ao lucro líquido), tais exações só podem ser consideradas penalidades pecuniárias, por serem ilícitos de natureza tributária as práticas de favorecimento das pessoas ligadas, às custas do patrimônio da pessoa jurídica e em detrimento dos interesses da arrecadação tributária*<sup>300</sup>.

A reprodução do texto acima se fez necessária para que nos pudessemos manter fiel à argumentação tecida e, assim, rebatê-la.

No que se refere à tributação da pessoa ligada, Mariz de Oliveira não questiona seu caráter tributário, porque plenamente conformada à definição de renda, enquanto acréscimo patrimonial (artigo 43 do Código Tributário Nacional).

Já para a pessoa jurídica envolvida, sustenta-se o caráter penal da exação à luz da negação de sua natureza tributária, diante da mesma definição de "renda".

A argumentação de Mariz de Oliveira, que, neste particular, segue Rubens Gomes de Sousa, pode ser contraditada se tivermos em conta o fato de que o imposto de renda das pessoas jurídicas incide sobre o lucro real, que é, em síntese, o resultado da soma de receitas tributáveis e despesas dedutíveis. O que se tributa, na pessoa jurídica, não é seu dispêndio, mas sua renda, que não é reduzida pela despesa que, ao ver do legislador, não poderia ser abatida da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, posto que não diretamente relacionada à obtenção do rendimento tributável.

No caso da adição da diferença entre o valor da venda e o de mercado do bem, a norma do artigo 436, inciso I, do RIR/94, apenas apura o valor do bem no momento da alienação, exigindo a tributação do eventual ganho de capital. Com efeito, na sistemática do imposto de renda das pessoas jurídicas (seguida, neste particular, também para as pessoas físicas), o acréscimo no patrimônio, decorrente da valorização dos ativos, não é, de regra, oferecido à tributação no momento em que, pelas flutuações do mercado, aquele bem passou a ter maior valor e, assim, o contribuinte tornou-se mais rico, isto é, com maior patrimônio. Exige-se que tal riqueza seja realizada, o que se dá na alienação. Esta marca, portanto, apenas o momento do reco-

300 Cf. Oliveira, Ricardo Mariz de. op. cit. (nota 95), pp. 6-7.

nhecimento da riqueza acumulada. Se, entretanto, a venda foi efetuada a pessoa ligada, o legislador não permite que o contribuinte deixe de considerar o acréscimo patrimonial que chegou a ter, ainda que, em seguida, na alienação, tenha sido anulado tal acréscimo pela venda abaixo do valor de mercado. Em outras palavras, o que se tributa é um acréscimo patrimonial efetivo e realizado, embora anulado por perda, esta sim ineditável para fins de apuração do imposto de renda.

Finalmente, para que não se tenha qualquer dúvida acerca da impossibilidade de se considerar a distribuição disfarçada de lucros um ato ilícito, importa argumentar que a existência de um objeto lícito é requisito essencial à validade do ato jurídico, nos termos do artigo 82 do Código Civil, que torna *nulo* o ato quando for ilícito seu objeto (artigo 145, inciso II). Defender a ilicitude dos atos elencados no artigo 432 do RIR/94 é dizer serem eles nulos, revertendo seus efeitos. Teríamos, então, a exigência da exação, por um lado, e a reversão dos negócios jurídicos praticados. Tal não é, entretanto, o que acontece: os negócios jurídicos elencados no artigo 432 do RIR/94 são perfeitos e acabados, isto é, lícitos. Afasta-se, daí, o caráter penal da distribuição disfarçada de lucros.

### II.3 Abuso do Direito

Passamos a examinar se a distribuição disfarçada de lucros pode ser incluída entre as hipóteses de abuso do direito. Para tanto, iniciamos com um estudo do instituto do abuso do direito.

#### II.3.1 A Teoria do Abuso do Direito<sup>301</sup>

Até o fim do último século, pouco se questionava a aplicação do adágio *Neminem laedit, nemo damnum facit, qui suo jure utitur*, inserido no Digesto 26D, de *damno infecto*, de Ulpiano e que afastava a responsabilização daquele que exercesse seu direito, posto estar a responsabilidade ligada à falta.

Não obstante, como anotam Colin e Capitant, mesmo no fragmento 26D, de *damno infecto*, Ulpiano supunha que um proprietário, ao furar um poço, interrompesse o fluxo d'água que alimenta a

301 Seguindo Pontes de Miranda (*Tratado de Direito Privado - Parte Especial*, 3ª ed. reimpressão. Rio de Janeiro: Ed. Borsoi, 1972, Tomo LIII, p. 71), adotamos o termo "abuso do direito", não "abuso de direito". Defende o autor: "A expressão 'abuso de direito' é incorreta. Existe 'estado de fato' e 'estado de direito'; porém, não 'abuso de fato' ou 'abuso de direito'. Abusa-se de algum direito, do direito que se tem. (...) 'Abuso do direito' é que é."

fonte de um vizinho. Neste caso, o proprietário não estaria obrigado a reparar o dano causado; mas, acrescenta o juriconsulto, a obrigação existiria caso o furo fosse tão profundo que acabasse por derrubar o muro do vizinho. Ao mesmo tempo, Ulpiano ensinava, citando Marcellus, que, ainda em tal caso, não haveria a obrigação se o proprietário não tivesse agido com *animo vicino nocendi*, mas para apri-morar seu solo<sup>302</sup>.

Destarte, verifica-se que mesmo no tempo dos romanos, o adágio acima citado era entendido em sentido limitado, já que se reconhecia a possibilidade de se cometer uma falta no exercício de um direito.

Colin e Capitant justificam este raciocínio, argumentando que uma aplicação rígida do adágio mencionado implicaria a própria supressão do instituto da responsabilidade civil: se todo ato humano que não for expressamente proibido por lei constitui o exercício de direito (os chamados direitos públicos, ou direitos do homem), e se por meio da prática de tais atos (como andar a pé, a cavalo ou num veículo, caçar, ir e vir etc.) é que, em geral, são cometidos os atos danosos a terceiros, então a aplicação do adágio afastaria a responsabilidade civil decorrente de tais danos. Assim, deve-se concluir que, seja no exercício de direitos expressamente conferidos por lei ou por contrato, seja no caso dos direitos gerais conferidos ao homem, prevalece sempre o princípio de que o sujeito deve agir com diligência, de modo a evitar prejudicar seus semelhantes; se ele falta com tal dever, surge a responsabilidade. O adágio acima citado passa a se entender, pois, em sentido estendido: "aquele que exerce seu direito com prudência e atenção não é responsável pelo dano que possa vir a causar a outrem"<sup>303</sup>.

Revela-se falsa, portanto, a idéia de que entre os romanos predominava uma concepção absolutista dos direitos. Tal idéia, como lembra Pedro Baptista Martins, deve decorrer da lição corrente que liga ao direito de propriedade a noção do *jus abutendi*, que assim se transforma no domínio absoluto de uma pessoa sobre uma coisa<sup>304</sup>. O erro de tal entendimento é demonstrado por Jorge Americano, que ressalta que o *jus abutendi*, o direito de abusar, é idéia que foi criada

302 Cf. Colin Ambroise, Capitant, H. *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*, 8ª ed. Paris: Dalloz, 1935. Tomo II, p. 187.

303 Op. loc. cit. (nota 302).

304 Cf. Martins, Pedro Baptista. *O Abuso do Direito e o Ato Ilícito*. 2ª ed. (Refundida). Rio de Janeiro e São Paulo: Livraria Editora Freitas Bastos, 1941. p. 23.

pelos juristas medievais para exprimir a desmedida extensão que atribuíam ao direito de propriedade<sup>305</sup>. Como apontado acima, já nas decisões pretorianas se encontravam limites ao exercício da propriedade no direito romano, não se revelando, pois, o *jus abutendi* a que se referiam os glosadores.

Conforme Pedro Baptista Martins, não devemos aos romanos a construção de uma teoria do abuso do direito: *Povo simples e rude, a formação de seu direito obedeceu às necessidades práticas da vida, sendo notório que os seus juristas não se preocupavam, em regra, com as generalizações*. A vedação ao exercício de um direito quando determinado exclusivamente pela intenção de prejudicar a outrem, em questões como as relativas ao uso das águas ou ao exercício de propriedade, limitando o direito do indivíduo, não consistiam, em verdade, uma novidade, mas apenas uma aplicação mais larga do princípio da equidade, segundo o qual não se pode deixar de considerar ilícito o uso de um direito que, sendo inútil para o agente, ocasiona um dano a terceiro<sup>306</sup>.

Com a autoridade da Cátedra, manifesta outro entendimento Alexandre Augusto de Castro Corrêa, com a seguinte argumentação:

*se os gregos são reconhecidos como os criadores da filosofia, por que não poderiam os romanos terem tido idéias filosóficas, também eles, sobretudo considerando-se o fato de, sob o aspecto de pensamento, haverem sido discípulos dos gregos? Depois, embora não tendo exprimido de maneira clara o princípio do abuso dos direitos, os romanos, como sempre, sentiram-no de modo intuitivo; e, de modo geral, em nossas relações intelectuais com os antigos, bastou-nos generalizar, apenas o alcance de suas intenções. Afirmamos, pois: no essencial os romanos sentiram claramente a necessidade de proibir o abuso dos direitos, embora jamais se preocupassem com formular princípios*<sup>307</sup>.

Também na Idade Média, encontram-se antecedentes do que hoje conhecemos por abuso do direito: trata-se da doutrina da *aemulatio*, ou dos "atos emulativos". Segundo Pedro Baptista Martins,

305 Cf. Americano, Jorge. *Do Abuso do Direito no Exercício da Demanda*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva & Comp., 1932, p. 5.

306 Op. cit. (nota 304), p. 27.

307 Cf. Corrêa, Alexandre Augusto de Castro. Abuso de direito (Direito Romano" (verbe). In: França, R. Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 2, São Paulo: Saraiva, 1977, pp. 48-58 (49).

o conceito da *aemulatio* encontra suas origens no direito romano, onde ela aparece circunscrita, nas suas aplicações, às questões relativas ao uso das águas, tendo sido estendida, no direito medieval, às relações de vizinhança, dando-lhe, por esse meio, maior desenvolvimento e maior importância<sup>308</sup>.

Conforme ensina Rodriguez-Arias Bustamante, a *aemulatio* consistia na execução de um ato *animo nocendi*, i.e., o exercício de um direito seria inspirado por uma intenção de causar dano, geralmente por inveja, maldade ou semelhante<sup>309</sup>. Citando lição de Riccobono, refere-se Rodriguez-Arias Bustamante, na mesma passagem, às discussões, naquele período, entre os sabinianos, que se opunham às regras contrárias aos atos maliciosos no exercício dos direitos, enquanto os proculianos propugnavam pela consagração das normas da *aemulatio*. Os últimos teriam sido vencedores, no período pós-clássico, em virtude da influência da ética cristã que, na idade média, impunha a máxima evangélica segundo a qual é ilícito negar a alguém o que lhe é útil e nenhum prejuízo traz a quem o cede<sup>310</sup>.

Anota Pedro Baptista Martins que, para que se caracterizasse o ato emulativo, era necessária a convergência dos seguintes requisitos: (a) exercício de um direito; (b) que desse exercício resultasse um dano a terceiro; (c) que o ato realizado fosse inútil para o agente; e (d) que a realização fosse determinada exclusivamente pela intenção de causar um dano a outrem<sup>311</sup>.

Excluía-se, destarte, dos atos emulativos e, portanto, não caracterizava ilícito a hipótese de haver resultado do exercício de um direito um dano material a terceiro, ainda que fosse manifesta a inutilidade do ato para o titular do direito e mesmo que se comprovasse a intenção de prejudicar, se esta não fosse o móvel exclusivo, i.e., se, juntamente com a intenção dolosa, concorresse um outro motivo lícito qualquer.

Exatamente essa prevalência do elemento intencional é que é apontada por Pedro Baptista Martins como a responsável pela falência da teoria da emulação:

308 Op. cit. (nota 304), p. 29.

309 Cf. Rodriguez-Arias Bustamante, Lino. *El Abuso del Derecho*. 2ª ed., rev. e ampl. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa América, 1971, p. 17.

310 *Quod mihi prodest, tibi autem non nocet, si denegatur fit injuria* (o que me é útil e a ti não prejudica, se é negado torna-se injurioso).

311 Op. cit. (nota 304), pp. 31-32.

*se a intenção dolosa não devia resultar de dados puramente objetivos, como, por exemplo, a ausência de interesse no exercício de um direito danoso a terceiro, impunha-se ao juiz, na apreciação do ato emulativo, a árdua missão de investigar o animus nocendi. A dificuldade dessa prova ainda mais se agravava pela obrigação, a que se achava adstrito o julgador, de averiguar se qualquer outro móvel legítimo teria concorrido com a intenção ilícita, pois que a coexistência de motivos legítimos e ilegítimos expurgava o ato da eiva de emulação. (...) Tendo [a doutrina da emulação] como pressuposto a absoluta ausência de utilidade para o titular no uso de seu direito, não é naturalmente a este que cabe demonstrar tal interesse; ao adversário é que incumbe provar-lhe a falta e esta prova é extremamente difícil. (...) Em verdade, porém, foi esse fundo predominantemente psicológico que, impossibilitando a adaptação da doutrina aos casos emergentes, a condenou à desmoralização e ao descrédito em que veio a cair de maneira irremediável no direito anterior*<sup>312</sup>.

Modernamente, a expressão "abuso do direito" vem empregada, na doutrina, em pelo menos três acepções que não se confundem.

Conforme anota Planiol, o primeiro caso em que se costuma falar em abuso do direito dá-se quando seu titular esconde, sob o manto do exercício de direito, um ato ilícito, que não se compreende no conteúdo do direito exercido. Por exemplo, cita-se a hipótese de um titular de um direito de servidão de usar a propriedade de outrem de modo diverso daquele que lhe fora conferido pela lei<sup>313</sup>. Obviamente, se o direito conferido não compreende o ato praticado, este foi ilícito.

Outro caso levantado por Planiol é o do ato anormal, isto é, aquele que ultrapassa as condições normais do exercício do direito. Como exemplo, o autor cita o caso do industrial que obtém permissão administrativa para a instalação de seu estabelecimento fabril, mas cuja exploração se dá em condições tais que geram danos aos proprietários vizinhos. Também esta hipótese não constitui, para Planiol, caso de emprego correto da expressão "abuso do direito"<sup>314</sup>.

312 Op. cit. (nota 304), pp. 35-36.

313 Cf. Planiol, Marcel. *Traté Élémentaire de Droit Civil* (atualizado por Georges Ripert e Jean Boulanger). 5ª ed. Paris: LGDJ, 1950. Tomo I. p. 160

314 Op. cit. (nota 313), p. 161.

A questão do "ato anormal" será examinada, neste estudo, mais adiante, em sua versão empresarial: o ato anormal de gestão<sup>315</sup>.

Finalmente, o terceiro grupo, no qual, para Planiol, pode-se falar verdadeiramente em abuso do direito, é o em que o titular de um direito serve-se de suas prerrogativas legais com o fim de prejudicar a outrem<sup>316</sup>.

Os exemplos jurisprudenciais de casos em que o sujeito age sem qualquer interesse pessoal, possuído exclusivamente pelo desejo de prejudicar a outrem, são diversos, valendo a pena, a título ilustrativo, citar os elencados por Colin e Capitant<sup>317</sup>:

(a) um autor inicia um processo por puro espírito de má-fé. Ou, o que dá no mesmo, um réu resiste maliciosamente à pretensão do autor, sem qualquer razão plausível, com o único objetivo de impor a seu credor uma perda de tempo e de dinheiro;

(b) um sindicato profissional operário interdita um empregador por motivo de vingança;

(c) um empregador deixa de contratar operários sindicalizados, não para defender seus interesses profissionais, mas unicamente visando a prejudicar o sindicato e impedir seu recrutamento;

(d) um proprietário perfura poços ou faz construções exclusivamente visando a prejudicar ou incomodar seu vizinho;

(e) um crítico teatral insere em sua opinião comentários desagradáveis inspirados somente pelo desejo de ofender ou envergonhar o autor de uma obra;

(f) um proprietário coloca em seu terreno tábuas pontiagudas e com pregos, visando a impedir a utilização de um campo de aviação vizinho, colocando em perigo a aterrissagem de aviões;

(g) a imputação de um pagamento feita exclusivamente com vistas a prejudicar outro credor pode gerar uma ação de responsabilidade.

A presença necessária, ou não, do elemento subjetivo para a caracterização do abuso do direito dá nascimento, na doutrina, às teorias subjetiva e objetiva e, entre ambas, as teorias subjetivo-objetivas. Ao primeiro grupo, conforme anota Luna, pertencem as teorias da intenção, da gravidade da culpa e da culpa específica; ao segundo, as teorias do destino econômico, do fim social do direito e do

315 Cf. *infra*, item II.5.

316 Op. cit. (nota 313), p. 161.

317 Op. cit. (nota 302), pp. 189-190.

motivo legítimo; finalmente, ao último, pertencem as ditas teorias "eccléticas", que procuram conciliar ambos os extremos<sup>318</sup>.

Fundamentam-se os defensores da primeira teoria subjetiva elencada, na intenção de prejudicar: a liberdade de exercício de um direito encontra seu limite quando seu titular teve exclusiva intenção de prejudicar a outrem.

Assim, notam Colin e Capitant que, em todos os casos acima arrolados, não é o fato de que se gerou prejuízo a outrem que é punido, já que o fato de alguém sair prejudicado é normal a qualquer ambiente de concorrência e esta é vista com bons olhos como meio de se atingir o progresso. Destarte, o que caracteriza o abuso do direito não é o fato de se prejudicar a outrem na busca do próprio interesse; *o abuso nasce quando o ato é praticado sem interesse próprio e com o único objetivo de prejudicar a outrem*<sup>319</sup>.

Segundo reconhece Jossierand, a intenção de prejudicar representa, tradicionalmente, a forma típica do abuso do direito, apontando-se, mesmo do ponto de vista histórico, como sua primeira forma de manifestação, além de ser a pedra de toque mais freqüentemente utilizada pela jurisprudência francesa para apontar sua ocorrência<sup>320</sup>.

Do mesmo modo, Planiol, que, depois de dizer serem vários os casos em que a doutrina aponta a ocorrência do abuso do direito, afirma que somente na presença da intenção de prejudicar é que se deve, propriamente, falar em abuso do direito<sup>321</sup>: a intenção basta para tornar ilícito o ato que seria objetivamente lícito, ligando-se a responsabilidade ao ato intencionalmente nocivo<sup>322</sup>.

No direito positivo comparado, a intenção de prejudicar é apontada como decisiva para a ocorrência do abuso do direito nos Códigos da Alemanha, de 1900 e austríaco, de 1811, modificado em 1916. Dispõe o artigo 226 do Código alemão: *não é permitido o exercício de um direito, se ele só pode ter por finalidade prejudicar a outrem*<sup>323</sup>.

Em linha próxima à teoria da intenção, encontra-se a da má-fé, que se encontra no artigo 1153, alínea 3, do Código Civil francês: o

318 Cf. Luna, Everardo da Cunha, *Abuso de Direito*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1988 (1ª edição: 1959), p. 83.

319 Op. cit. (nota 302), p. 190.

320 Cf. Jossierand, Louis, *De L'Esprit des Droits et de leur Relativité - Théorie dite de l'Abus des Droits*. Paris: Dalloz, 1927. p. 341.

321 Cf. supra, subitem II.3.1.

322 Op. cit. (nota 313), Tomo II, p. 337.

323 *Schikaneverbot. Die Ausübung eines Rechtes ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem anderen Schaden zuzufügen.*

*credor a quem seu devedor em mora causou, por sua má-fé, um prejuízo independente de seu atraso, pode obter juros reparatórios, distintos dos juros moratórios do crédito*<sup>324</sup>. Má-fé e ânimo nocivo não se confundem: o abuso, aqui, dar-se-ia em caso de má-fé do devedor, ainda que este não tivesse a intenção de prejudicar seu credor<sup>325</sup>.

Enquanto Planiol entende que somente na presença do elemento intencional é que se pode falar em abuso do direito<sup>326</sup>, Colin e Capitant vão além, admitindo que mesmo na ausência do *animus nocendi*, poderia haver abuso do direito, quando este fosse exercido sem diligência suficiente por parte de seu titular<sup>327</sup>. Teríamos, pois, uma forma culposa do abuso do direito. Tal seria, por exemplo, o caso daquele que, oferecendo uma vaga a outrem, exige deste que se mude de cidade para, passado pouco tempo, vir a dispensá-lo, fazendo-o arcar com os custos de tal mudança. Em nosso entender, não é próprio, aqui, falar-se em abuso do direito. Com efeito, não nos parece que, no exemplo dado, possa surgir alguma responsabilização para o empregador, decorrente de um abuso. É certo que este poderia ver-se obrigado a responder pelas perdas do empregado se, por dispositivo contratual expresso ou tácito, tivesse ele se comprometido a manter o vínculo empregatício por determinado tempo. Em tal caso, entretanto, estaríamos diante de responsabilidade contratual, que não se confunde com a do ato abusivo.

Luna, citando Procherot, refere-se a uma vertente da teoria subjetiva baseada na culpa, que ele denomina "teoria da gravidade da culpa": para que se verifique o abuso do direito, seria necessário o concurso de negligência ou imprudência de "certa gravidade", no exercício de um direito. É Luna mesmo quem reconhece que se estaria, aqui, diante de uma mera questão de grau, de quantidade, entre o abuso e o ato perfeitamente jurídico, o que seria absurdo, visto que não é o grau de culpa que torna ilícito um ato que, com "menor" culpa, seria lícito<sup>328</sup>.

Finalmente, Luna refere-se a uma "teoria da culpa específica", de Bonnard, para quem existiria, ao lado da culpa por ilícito, a culpa por abuso do direito, cujos contornos, conforme Luna mesmo anota,

324 *Le créancier auquel son débiteur en retard a causé, par sa mauvaise foi, un préjudice indépendant de ce retard, peut obtenir des dommages-intérêts distincts des intérêts moratoires de la créance.*

325 Cf. Jossierand, op. cit. (nota 320), p. 346.

326 Op. cit. (nota 313), p. 161.

327 Op. cit. (nota 302), p. 190.

328 Op. cit. (nota 318), p. 88-89.

não são suficientemente explicados por Bonnard, tornando-se, pois, inaceitável a teoria, do ponto de vista do rigor científico<sup>329</sup>.

Quando se busca uma aproximação objetiva da questão do abuso do direito, procura-se conceituá-lo despidido do elemento subjetivo. Assim, o abuso do direito se caracterizaria independentemente da intenção do autor.

Quem defendeu entre nós a teoria objetiva do abuso do direito foi Pedro Baptista Martins que, baseando-se em Ripert, criticou os que exigem a concorrência do elemento subjetivo, para a caracterização do abuso do direito, já que, quando existe a culpa, a responsabilidade deriva desta, o que importaria, teórica e pragmaticamente, a eliminação do próprio abuso, pois *quando uma pessoa comete um ato culposo, que cai sob a aplicação da lei, é inteiramente inútil falar-se de abuso do direito*<sup>330</sup>.

Tal crítica é competentemente rebatida por Luna que, baseando-se em Mazeaud et Mazeaud, ensina que não desaparece o abuso do direito, por ser ele um ato ilícito: através do estudo do abuso do direito, com seus contornos próprios, pode-se entender um pouco melhor a teoria dos atos ilícitos, dentro da qual aquele deve ser incluído. O fato de se estudarem os atos ilícitos, em geral, não impede que se descrevam as particularidades que contornarão um ilícito em especial, que é o abuso do direito<sup>331</sup>.

Na verdade, a argumentação de Luna baseia-se em sua afirmação de que, no direito brasileiro, não há como se questionar que o abuso do direito se insere entre os atos ilícitos, já que o artigo 160 do Código Civil diz não serem ilícitos os atos *praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido*, de onde se extrai serem ilícitos os praticados no exercício irregular de um direito reconhecido<sup>332</sup>.

Extrai-se de tal raciocínio que o pensamento de Luna se aproxima da lição de Planiol, acima referida, quando este tratava de uma das acepções correntes da expressão "abuso do direito", que se confundiria com "ato irregular"<sup>333</sup>. Sustentava Planiol que se trataria de logomaquia, o termo "uso abusivo do direito", já que se alguém usa seu direito, seu ato é lícito e se ele é ilícito, significa que o sujeito

329 Op. cit. (nota 318), pp. 88-89.

330 Op. cit. (nota 304), p. 235.

331 Op. cit. (nota 318), pp. 92-93.

332 Op. cit. (nota 318), pp. 82-83.

333 Cf. supra, subitem II.3.1

ultrapassou seu direito, passando a agir sem direito, *injuria*, como dizia a lei *Aquila*<sup>334</sup>. Baseava-se Planiol no argumento de que raríssimas vezes um direito é absoluto, a maioria tendo limites em sua extensão e condições para seu exercício. Assim, quando se ultrapassam seus limites, age-se sem direito. Destarte, pode haver abuso na conduta do homem, não quando ele exerce seu direito, mas quando ele o ultrapassa<sup>335</sup>.

Colete-se, ainda, a opinião de Pontes de Miranda, que, também com base no artigo 160, 2ª parte, do Código Civil, inclui o abuso do direito na categoria dos atos ilícitos, notando, outrossim, que, diferentemente do sistema alemão, o legislador brasileiro impõe ao autor do dano, e não a quem o sofreu, o ônus de comprovar que agiu em exercício regular de direito<sup>336</sup>.

Também considerando ilícito o abuso do direito, cite-se, finalmente, o artigo 185 do projeto de Código Civil, de 1975:

*Art. 185. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*

Tal posicionamento não pode ser dado por pacífico, à luz do entendimento de Fernando Augusto Cunha de Sá, o qual, em volumosa monografia versando sobre o abuso do direito, defende não ser ilícito o abuso. Cunha de Sá concorda com a afirmação de que não se pode considerar lícito o abuso. Entretanto, nega o autor que só existam atos lícitos ou ilícitos. Para ele, entre licitude e ilicitude *tertium datur*: entre a conformidade ao direito (licitude) e sua específica desconformidade ou contraditoriedade (ilicitude) teria lugar uma outra espécie de contraditoriedade, que seria tecnicamente qualificada como *abuso do direito*<sup>337</sup>. Este se verificaria na hipótese em que o comportamento preenchesse, na sua materialidade, *in actu*, a forma do direito subjetivo que se pretendesse exercer mas, do mesmo passo, se rebelasse *contra o sentido interno de tal direito, isto é, contra o valor que lhe serve de fundamento jurídico*<sup>338</sup>. Entre nós, seguindo também a orientação de que o abuso do direito estaria em categoria

334 Op. cit. (nota 313), Tomo II, p. 336.

335 Op. cit. (nota 313), Tomo II, p. 337.

336 Op. cit. (nota 301), Tomo II, 1954, p. 291.

337 Cf. Sá, Fernando Augusto Cunha de. *Abuso do Direito*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos - Ministério das Finanças, 1973. (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal). pp. 331-332.

338 Op. cit. (nota 337), p. 466.

de conteúdo próprio, na zona intermediária entre o ato lícito e o ato ilícito, encontramos Rubens Limongi França<sup>339</sup>.

Em nosso entender, a argumentação de Cunha de Sá, embora interessante, do ponto de vista acadêmico, por desafiar o dogma da lógica deontica, segundo o qual haveria apenas os funtores "permitido", "proibido" e "obrigatório", através dos quais se distinguiriam os três tipos de norma, permissivas, proibitivas e preceptivas<sup>340</sup>, respectivamente, não pode ser suficiente para negar as conclusões a que chegara Luna.

Com efeito, admitindo-se, *ad argumentandum*, correta a existência do funtor referido por Cunha de Sá, que não se confundiria nem com as normas permissivas nem com as proibitivas, restaria explicar qual sua disciplina jurídica: por óbvio, não seria a dos atos lícitos. Por outro lado, não se encontram, em nosso ordenamento, normas que tratem dos atos "nem lícitos" nem "ilícitos" (aliás, é pouco provável que uma pesquisa em direito comparado revelasse outro resultado). Destarte, restaria ao jurista aplicar ao assim referido terceiro gênero a disciplina dos atos ilícitos.

Ademais, não nos parece que a teoria de Cunha de Sá seja suficiente para afastar a ocorrência de excesso no exercício de um direito: quando se afirma que o abuso ocorre ao se ultrapassarem os limites de um direito, por certo não se pretende referir apenas aos limites formais. A finalidade da norma também faz parte de seu conteúdo e deve ser tomada em conta para determinados limites do exercício de um direito: se um ato é formalmente conforme à norma mas contrário a sua finalidade, é claro que ele não está por ela protegido. Temos, também em tal caso, um ato ilícito.

Concluamos, portanto, incluir-se o abuso do direito entre os casos de atos ilícitos.

Outrossim, não tem nossa conclusão a intenção de corroborar o entendimento daqueles que entendem que todo ato ilícito é um abuso do direito, por se tratar de excesso<sup>341</sup>. O abuso do direito é, sim, uma *espécie* do gênero dos atos ilícitos, conforme mostraremos mais adiante<sup>342</sup>.

Dentre as teorias objetivas colhidas por Luna, destaca-se a de Saleilles, que se basearia num critério econômico (daí porque Luna a

339 Cf. França, Rubens Limongi. Abuso de Direito (verbete). In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 2, pp. 45 a 48 (45).

340 Cf. Ferraz Júnior, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação*. São Paulo: Ed. Atlas, 1988. p. 125.

341 Cf. supra, subitem II.3.1.

342 Cf. infra, subitem II.3.1.

denomina "teoria do destino econômico") e segundo a qual o ato abusivo é o ato anormal, porque contraria a finalidade econômica e social do direito<sup>343</sup>. A referida teoria encontra reflexos, no direito tributário, no aspecto do ato anormal de gestão, cuja relevância, para o tema, exige se destaque da matéria ora examinada, para ser estudada à parte<sup>344</sup>. De todo modo, parece conveniente trazer, aqui, o argumento de Josserand que conclusivamente demonstra não ser possível explicar o instituto do abuso do direito a partir do critério econômico. Com efeito, como mostra o autor, nem todos os direitos têm cunho econômico, existindo aqueles "desinteressados", tais como o do *pater familias*, decidindo sobre a concessão, ou não, da permissão de casamento a seu filho menor relativamente incapaz: também aqui poderá haver ato abusivo - e ilícito - sem que se cogite do desvio da finalidade econômica do ato<sup>345</sup>.

Outra teoria objetiva levantada é a finalidade social do direito. Segundo Markovitch, os direitos subjetivos são conferidos aos particulares dentro de um objetivo determinado e se ocorre desvio em relação a tal objetivo, tem-se o abuso do direito<sup>346</sup>. Semelhante entendimento é o de Giorgianni, que afirma ocorrer um exercício abusivo do direito quando este seja objetivamente desconforme ao interesse ou valor ambiental-cultural vigente<sup>347</sup>.

Josserand, adotando tal critério caracterizador do abuso do direito, menciona que este se encontrava explícito no código soviético e permeia a jurisprudência francesa de modo implícito e, às vezes, explicitamente: implicitamente, porque o critério social engloba, em sua generalidade, todos os critérios baseados na intenção de dano ou na culpa. É evidente, por exemplo, continua Josserand, que a intenção de prejudicar não se compatibiliza com um direito qualquer, que ela não pode pretender dar um colorido social aos atos que cumprimos no exercício de nossos direitos; ela é, por si mesma e intrinsecamente, anti-social, anti-funcional, portanto, abusiva<sup>348</sup>. Também explicitamente encontra Josserand casos em que a jurisprudência adota

343 Op. cit. (nota 318), pp. 94-95.

344 Cf. infra item II.5.

345 Op. cit. (nota 320), p. 367.

346 Cf. Markovitch, Milivoje. *La Théorie de L'Abus des Droits en Droit Comparé*. Paris: Librairie Générale de Droit & de Jurisprudence, 1936. p. 151.

347 Cf. Giorgianni, Virgilio. *L'Abuso del Diritto nella Teoria della Norma Giuridica*. Milão: Dott. A. Giuffrè - Editore, 1963. p. 201.

348 *Il est évident que l'intention de nuire, par exemple, ne cadre pas avec l'esprit d'un droit quelconque, qu'elle ne peut pas prétendre à colorer socialement les actes que nous accomplissons en exerçant nos droits; elle est par elle-même et intrinsèquement antisociale, antifonctionnelle, donc abusive*. Op. cit. (nota 320), p. 370.

o critério social, tal como quando um tribunal declara que o direito de propriedade não pode ser exercido com finalidade diversa daquela que lhe foi reconhecida pelo legislador<sup>349</sup>.

A teoria finalística recebeu críticas severas de Ribert, para quem ela chegaria a ser uma ameaça para a ordem de nossa sociedade ocidental, por significar um chamamento ao juiz para transformar o direito individual em um direito-função. Ribert qualifica os autores que defendem tal concepção de revolucionários e de propagadores do bolchevismo jurídico<sup>350</sup>. A crítica de Ribert é rebatida por Markovitch, que justifica a teoria finalista a partir do triunfo do método sociológico do direito, do qual Ribert é adversário<sup>351</sup>.

A maior crítica que se pode fazer à teoria de Jossierand parece ter sido feita pelo próprio autor, que reconhece ter o critério finalístico um caráter abstrato e fugidio, que poderia apresentar sérias dificuldades de aplicação, pelo que Jossierand sugere sua substituição pelo critério do *motivo legítimo*: o ato será normal ou abusivo, segundo se explique, ou não, por um motivo legítimo, que passa, pois, a constituir a pedra angular da teoria objetiva da finalidade social do direito<sup>352</sup>.

Ora, conforme observa Luna, ao rejeitar o critério finalista para dar guarida ao novo critério do motivo ilegítimo, Jossierand está reconhecendo que o elemento subjetivo tem relevo especial na teoria do abuso do direito<sup>353</sup>. Temos, portanto, mais uma vez, a presença do elemento subjetivo como essencial à ocorrência do abuso do direito, diante da impraticabilidade da aplicação da teoria objetiva baseada exclusivamente na finalidade social do direito.

De nossa parte, não podemos deixar de mencionar a extrema semelhança entre o "motivo legítimo" de Jossierand e a "utilidade" a que se referia Planiol, quando este último, também percebendo a dificuldade de se comprovar a intenção de prejudicar, da parte do sujeito de direito, ensinava que bastaria à vítima demonstrar que o ato que lhe causara dano não trouxera qualquer utilidade para aquele que o executara<sup>354</sup>.

349 Cf. Jossierand, op. cit. (nota 320), p. 371.

350 Cf. Ripert, *Abus ou Relativité des Droits. Rev. crit.*, 1929, p. 33 (38), apud Markovitch, op. cit. (nota 346), pp. 174-175.

351 Op. cit. (nota 346), p. 175.

352 Op. cit. (nota 320), p. 375.

353 Op. cit. (nota 318), p. 102.

354 Op. cit. (nota 313), Tomo II, p. 337.

Desta forma, já podemos concluir (i) que o elemento subjetivo aparece como característico do abuso do direito; e (ii) que este se comprova a partir da inexistência de um motivo legítimo, isto é, uma utilidade para quem praticou o ato.

Entre os extremos da teoria puramente subjetiva, calcada no *animus nocendi*, e a teoria objetiva, encontram-se posições intermediárias, que buscam no concurso dos elementos subjetivo e objetivo a caracterização do abuso do direito.

Assim, no Brasil, encontramos Jorge Americano, que afirma ocorrer o abuso na coexistência dos seguintes requisitos: (a) limitação ao exercício do direito; (b) ausência de utilidade, que legitima o interesse; (c) lesão que não resulte forçosamente da natureza do exercício do direito<sup>355</sup>.

O primeiro dos elementos, a limitação do direito do agente pelo direito de outro, é apontado por Americano a partir do artigo 584 do Código Civil brasileiro: *São proibidas as construções capazes de poluir ou inutilizar para o uso ordinário a água do poço ou fonte alheia a elas preexistente*, bem como no artigo 584: *Não é permitido fazer escavações que tirem ao poço ou à fonte de outrem a água necessária*.

Já a utilidade no exercício é encontrada no artigo 526 do mesmo Código: *A propriedade do solo abrange a do que lhe está superior e inferior em toda a altura e em toda a profundidade úteis ao seu exercício, não podendo todavia o proprietário opor-se a trabalhos que sejam empreendidos a uma altura ou profundidade tais que não tenha ele interesse nenhum em impedi-los (g.n.)*. Trata-se, como acima mencionado, do critério prático apontado por Planiol para a averiguação do elemento subjetivo.

Em nosso entender, tem razão Americano ao apontar elementos objetivos cujo concurso se exige para a caracterização do abuso: sem lesão a outrem, por exemplo, não há que se falar em ato abusivo. Entretanto, Americano não foge da regra que desejamos traçar, segundo a qual só haverá abuso do direito, no sentido que pretendemos estudar, na presença do elemento subjetivo, qual seja, na intenção de prejudicar, demonstrada a partir da inexistência de utilidade a legitimar o interesse do agente.

Outrossim, parece fundamental caracterizar o tipo de dano, para que se compreenda a essência do abuso do direito.

355 Op. cit. (nota 305), p. 35.

Com efeito, conforme já dissemos acima, o abuso do direito inclui-se entre os atos ilícitos mas, ao mesmo tempo, tem certo grau de especialidade que permite seja estudado separadamente de outros atos ilícitos<sup>356</sup>.

Tal nota característica se encontra pela lesão causada: se o abuso do direito é ilícito, por ferir a um direito subjetivo, contrariando a ordem jurídica, o abuso somente será apontado quando tal direito não estiver, de antemão, protegido expressa ou tacitamente pelo mesmo ordenamento<sup>357</sup>.

Assim, não nos parece correto falar-se em abuso do direito, quando ao exercício de um direito se opuserem direitos subjetivos de outrem, legalmente protegidos. Aqui, teremos mera questão de conflito normativo e o ilícito não aparecerá por ter o sujeito *ultrapassado* os limites do *próprio* direito, mas por ter *contrariado* a norma jurídica que protegia o direito alheio. No abuso, o sujeito agiu *além* do que lhe facultava seu próprio direito e daí resultou o dano.

Seguindo a teoria subjetiva-objetiva, devemos concluir, destarte, que para caracterizar o exercício abusivo de um direito faz-se mister a pesquisa do aspecto subjetivo do ato<sup>358</sup>: a intenção de prejudicar a outrem.

Se alguém pratica um ato no exercício regular de seu direito, o ato não adquirirá a natureza ilícita exclusivamente em virtude de que outra parte possa ser prejudicada por sua prática. Se assim o fosse, então nenhum credor poderia exigir o pagamento de devedores em má situação financeira. O que caracterizará, no caso, a ilicitude e, portanto, o abuso do direito será o caso de o credor não efetuar a cobrança visando ao recebimento do crédito: a falta da utilidade do ato para o agente fará concluir-se ter sido ele movido exclusivamente pela intenção de prejudicar o devedor.

### II.3.2 Distribuição Disfarçada de Lucros e Abuso do Direito

Já estudamos em outro lugar a disciplina do abuso do direito em França, cujo fundamento legal se encontra no artigo L.64 do Livro dos Procedimentos Fiscais, que contém texto que, por sua literalidade, não se estenderia além dos casos de simulação, não

356 Cf. *supra*, subitem II.3.1.

357 Cf. Marín Pérez, Pascual. Abuso del Derecho (verbete). In: Mascareñas, Carlos-E. (dir.) *Nueva Enciclopedia Jurídica*. Barcelona: Francisco Seix, Editor, 1950. T. II, pp. 127 a 138 (129).

358 Assim também, depois de estudar longamente as teorias objetiva e subjetiva, Rodriguez Arias Bustamante, op. cit. (nota 309), p. 128.

obstante o entendimento jurisprudencial dele extraia a possibilidade de repressão geral ao abuso do direito em matéria fiscal<sup>359</sup>.

Como relata Masson, desde o aparecimento da primeira lei contemplando a reprecensão ao abuso do direito, em 1941, pretendeu-se ali incluir a distribuição disfarçada de lucros, tendo o Ministro das Finanças francês, na Circular 2179, de 31 de outubro de 1941, mencionado, entre outros casos de abuso do direito, os empréstimos, com ou sem juros, concedidos por uma sociedade a seus administradores ou principais sócios, seguido de uma remissão de dívida, os adiantamentos em contas-correntes, as remunerações excessivamente elevadas etc<sup>360</sup>. Naquele país, caminharam juntos o alargamento do conceito de distribuição disfarçada de lucros e o de abuso do direito<sup>361</sup>.

A correlação que se procura fazer, entretanto, entre a distribuição disfarçada de lucros e o abuso do direito perde sua força, do ponto de vista teórico, quando se contrapõe o argumento de que não se pode falar em uso abusivo de um direito, quando o sujeito pratica o ato com o objetivo de seu interesse (utilidade do ato): nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, não há a intenção do contribuinte de lesar o erário, mas de auferir o maior lucro possível. É certo que, com a atitude do contribuinte, o fisco poderá ter sua arrecadação prejudicada (e por isso mesmo é que os diversos legisladores contemplam a distribuição disfarçada de lucros), mas por certo não foi o contribuinte movido pelo desejo de prejudicar seu País, mas de ampliar seus próprios lucros.

Utilizando-nos do que acima expusemos, acerca da teoria do abuso do direito, concluímos que este não ocorre se a prática do ato produz alguma utilidade para o agente. Ora, é inegável que, numa distribuição disfarçada de lucros, a pessoa ligada à pessoa jurídica tem vantagens e essa razão move a pessoa jurídica a praticar o ato acoimado pela lei tributária. Afastamos, em conclusão, a teoria do abuso do direito na busca da natureza jurídica da distribuição disfarçada de lucros.

### II.4 Abuso de Formas Jurídicas

Outra possibilidade para configurar a distribuição disfarçada de lucros é a do abuso de formas jurídicas, para o que se faz necessária breve menção sobre seus contornos.

359 Cf. Schoueri, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: "Treaty Shopping"*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 57

360 Cf. Masson, Charles Robbez. *La Notion d'Évasion Fiscale en Droit Interne Français*. Paris: LGDJ, 1990. p. 347.

361 Cf. *supra*, subitem I.1.3.

#### II.4.1 A Teoria do Abuso de Formas Jurídicas em Matéria Tributária

A teoria do abuso de formas jurídicas em matéria tributária encontra, na Alemanha, seus maiores defensores, posto que positivada no § 42 do Código Tributário local (*Abgabenordnung* - AO), que assim dispõe:

*A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá como se para os fenômenos econômicos, tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.*

Tendo em vista que já estudamos, em nossa tese de doutoramento<sup>362</sup>, a figura do abuso de formas jurídicas e a questão de sua aplicabilidade no sistema jurídico brasileiro, julgamos lícito, aqui, reproduzir apenas as partes essenciais daquele trabalho, que permitem a compreensão de seu alcance. As referências bibliográficas serão aqui reproduzidas para efeito de facilitar a pesquisa; os números entre parênteses indicam as páginas do texto:

*Referida norma (§ 42 AO), na autorizada lição de Tipke e Kruse<sup>363</sup>, determina que, na aplicação da lei tributária, não se limite o intérprete ao seu texto, mas procure sua finalidade ("Zweck"). Note-se, de imediato, que não se trata de uma norma que anula os efeitos da estrutura criada pelo contribuinte e, por isso, não trata de casos de simulação. Antes, permite a adoção da referida estrutura mas confere-lhe efeitos equivalentes aos que se dariam se fosse adotada a estrutura "adequada"<sup>364</sup> (40)*

Na Áustria, o § 22 de seu Código Tributário (BAO) inclui norma semelhante à do § 42 AO, valendo para aquele país o raciocínio empregado no estudo do sistema alemão.

*Exatamente da existência de norma relativa ao abuso, é que se extrai, na doutrina de fala alemã, uma diferenciação entre a economia fiscal ("Steuervermeidung") e a elusão fiscal ("Steuenumgehung"), reservando-se o primeiro termo para a economia de impostos lícita (não abusiva)<sup>365</sup>.*

362 Op. cit. (nota 359).

363 Op. cit. (nota 280), p. 71.

364 Cf. Hübschmann, Hepp e Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, fls. soltas, Colônia, Dr. Otto Schmidt, 9ª edição, 1989, § 42-5.

365 Cf. Tipke e Kruse, op. cit. (nota 280), p. 72; Eugen Schlegel, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Zurique: Buchdruckerei A/D Suhl Ag, 1946, pp. 106-107.

*Fala-se em abuso de formas jurídicas, quando a estrutura adotada pelo contribuinte não é adequada ("angemessen"), em relação a seus pressupostos econômicos<sup>366</sup>. Há o abuso, portanto, quando a situação se conforma a um exame literal da norma, mas não se alcança a função da regra jurídica<sup>367</sup>.*

*O § 42 AO alcança, conforme se verifica na recente jurisprudência alemã, as estruturas criadas pelo contribuinte que não encontrem motivos econômicos, ou quaisquer outras causas relevantes para a sua composição, senão a redução da carga tributária daí decorrente<sup>368</sup>.*

*Mencione-se que, mesmo na doutrina alemã, já se alerta que nem toda estrutura incomum ("ungewöhnlich") é inadequada ("unangemessen"). A escolha de um caminho inusitado serve de indício para a sua inadequação mas não é de qualquer modo decisiva. O que importa é a busca de um sentido econômico (ou qualquer outro sentido) para a estrutura, diverso da mera economia fiscal daí decorrente<sup>369</sup> (40-41)*

*Deste modo, verifica-se que o que é questionada, na Alemanha, é a existência de uma proibição de analogia e sua extensão. No entanto, não é colocado em dúvida, seja por Lehner e Kraft, seja por Tipke e Kruse, que a aplicação do § 42 AO é uma hipótese de ocorrência de analogia, ou, como preferem Kramer e Crezelius, norma com efeito de analogia. Também a Corte Fiscal da Alemanha se refere ao § 42 AO como uma analogia admitida pelo direito, e que pode fundamentar uma imposição tributária. (72)*

*Aceitando-se que a adoção da teoria (...) nos termos do § 42 AO alemão se trata de um caso de analogia, é imediata a sua repulsa, no direito tributário do Brasil.*

*Decorre nossa afirmação do próprio texto do § 1º do art. 108 do CTN, que é taxativo. (73)*

366 Cf. Hübschmann, Hepp e Spitaler, op. cit. (nota 364), § 42-10.

367 Cf. Hübschmann, Hepp e Spitaler, op. cit. (nota 364), § 42-11.

368 Cf. Rothmann, Gerd W., Paciello, Gaetano. *Elisão e Evasão Fiscal*. In: Martins, Ives G. S. (Coord.). - *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Ed. Resenha Tributária, pp. 393 a 422 (399) (Caderno de Pesquisas Tributárias, 13).

369 Cf. Hübschmann, Hepp e Spitaler, op. cit. (nota 364), § 42-12.

#### 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 imposto<sup>370</sup>. A idêntica conclusão chegou Flauger<sup>371</sup>.

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 dirigentes<sup>372</sup>.

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 excesso<sup>373</sup>.

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 poder<sup>374</sup>.

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 empresa<sup>375</sup>. 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"<sup>376</sup>, 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 dirigentes<sup>377</sup>. 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-*legem*" (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 empresa<sup>378</sup>.

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 jurídica<sup>379</sup>.

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 necessárias<sup>380</sup>. 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 1.2.2.3.

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*<sup>381</sup>.

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 lucros<sup>382</sup>. 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*<sup>383</sup>.

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 ineditabilidade 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)<sup>384</sup>.

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 inadmissível<sup>385</sup>.

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-

valem 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 estudo<sup>386</sup>, 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 lucros<sup>387</sup>. 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*<sup>388</sup>, 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.

Concluímos, 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 1.3.

387 O que explica o fato de que, no item 1.2.2.1.8 deste estudo, concluíamos pela continuidade das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros não mais elencada no RIR/94.

388 Cf. *supra*, subitens 1.1.4 e 1.2.2.1.7.

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 defende 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 configurarim, 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 antigüidade, 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.

5.1. Modernamente, o abuso do direito aparece quando o titular de um direito serve-se de suas prerrogativas legais com o fim de prejudicar a outrem, incorrendo, então, em ilícito. Tal elemento subjetivo se comprova a partir da inexistência de um motivo legítimo, isto é, uma utilidade para quem praticou o ato.

5.2 É a presença necessária do elemento subjetivo para a caracterização do abuso do direito, que demonstra que não constitui abuso a distribuição disfarçada de lucros. Com efeito, nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, não há a intenção do contribuinte de lesar o erário, mas de auferir o maior lucro possível.

6. A teoria do abuso de formas jurídicas não foi recepcionada no sistema brasileiro, em virtude da proibição do emprego da analogia gravosa em matéria tributária.

6.1 Ainda que existisse abuso de formas no Brasil, este instituto exigiria que a escolha da forma adotada pelo contribuinte fosse movida exclusivamente por razões de ordem fiscal.

6.2 A distribuição disfarçada de lucros pode ser movida - e muitas vezes o é - por razões societárias, visando a beneficiar o sócio controlador na participação nos resultados sociais. Falta, então, o elemento subjetivo exigido para a caracterização do abuso de formas jurídicas.

7. A teoria do ato anormal de gestão é a que justifica que o fisco, ainda que não se possa imiscuir nos negócios da empresa, consiga, ao menos, assegurar-se de que os atos de seus administradores se moveram no interesse da empresa, não por seu interesse pessoal.

7.1 A "anormalidade do ato" se busca a partir de critérios econômicos, podendo o fisco questionar a prática de um ato a partir de aspectos matemáticos, investigando o montante da despesa em relação aos benefícios trazidos ou à prática do mercado (anormalidade objetiva) ou segundo a finalidade que se atendeu com sua execução (anormalidade subjetiva).

7.2 A teoria do ato anormal de gestão foi recepcionada em nosso sistema, no artigo 242 do vigente Regulamento do Imposto de Renda.

7.3 Examinando todas as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, verificamos que todas elas se enquadram no conceito de ato anormal de gestão. Eis, pois, sua natureza jurídica.

7.4 Lícita, pois, a conclusão de que, do ponto de vista da empresa, distribuição disfarçada de lucros será uma espécie no gênero

dos atos anormais de gestão, qualificada pelo benefício conferido à pessoa ligada.

7.5 Para a empresa, portanto, a enumeração do artigo 432 do vigente Regulamento do Imposto de Renda é apenas exemplificativa. Há uma regra geral de indedutibilidade que afasta qualquer ato anormal de gestão, ainda que não enumerado.

7.6 Não obstante, para a pessoa do beneficiário, somente se podem sujeitar à tributação os casos expressamente elencados naquele artigo 432 que, neste caso, é taxativo.

## Índice Onomástico

(os números remetem às páginas)

- Albino de Oliveira, Fernando, 53 e 57  
 Alves, João Lopes, 100  
 Amaral Santos, Moacyr, 113 e 123  
 Americano, Jorge, 137 e 149  
 Amico, 39, 43 e 45  
 Andrioli, Virgílio, 114  
 Asorey, 102 e 116  
 Azara, 98 (nota 190); 99 (nota 197) e 114 (nota 254)  
 Baleeiro, Aliomar, 100 (nota 203)  
 Barbosa Moreira, José Carlos, 110 e 111  
 Barros, Fábio Monteiro de, 101 (nota 206)  
 Bayart, André, 105  
 Becker, Alfredo Augusto, 101 (nota 207) e 114  
 Bernhöft, 104 e 105  
 Bevilaqua, 51  
 Birkholz, 20 (nota 12); 62 (nota 126) e 75 (nota 152)  
 Blaevoet, 156  
 Blancher, 31  
 Blumenstein, 30  
 Bond, 42 (nota 82)  
 Bonnard, 144  
 Borghese, 99 (nota 197)  
 Brandão Machado, 47, 54, 77, 105 e 131  
 Brockmann, 106 e 109  
 Bulhões Pedreira, 158  
 Bustamante, Rodríguez-Arias, 139, 150 (nota 358)  
 Cabral, Antônio da Silva, 64  
 Cabral Nogueira, Liz Coli, 99, 108 e 129  
 Canto, Gilberto Uilhôa, 108 (nota 233) e 130  
 Capitant, 109, 136, 137, 141, 142 e 143  
 Carnelutti, 111  
 Carvalhosa, Modesto, 69 e 133  
 Cifuentes, Llano, 98  
 Colacino, 98, 99 (nota 198) e 107 (nota 231)

Colin, 109, 136, 137, 141, 142 e 143  
 Cornil, 99 (nota 195)  
 Correa, Alexandre A. de Castro, 138  
 Correa, Walter Barbosa, 130  
 Costa, Alcides Jorge, 101 (nota 205)  
 Costa, Philomeno J. da, 58 (nota 118)  
 Covello, 115 e 116  
 Cozian, 35, 36, 155 (nota 372) e 156 (nota 373)  
 Crezelius, 153  
 Cunha de Sá, Fernando Augusto, 145 e 146  
 Dabin, 100 e 101  
 Davis, 38  
 Decottignies, 115  
 Delgado-Ocando, 107 (nota 232)  
 Demelius, 97 e 106  
 Diepenbrock, 31, 32, 33 (nota 49) e 35 (nota 52)  
 Diniz, Maria Helena, 73 (nota 150)  
 Dolácio de Oliveira, Yonne, 105 e 123 (nota 283)  
 Döllerer, 20 (nota 14)  
 Domínguez, Serra, 109 (nota 238)  
 Eakins, 40 (nota 77) e 45 (nota 90)  
 Esser, 97, 104 e 105  
 Eula, 98 (nota 190); 99 (nota 197) e 114 (nota 254)  
 Fanucchi, Fábio, 134  
 Felix, Günter, 99 (nota 192)  
 Fischer, 106 (nota 229)  
 Flauger, 80 e 155  
 Foriers, 99 (nota 193); 106 (nota 222); 107 (nota 232); 113 (nota 251) e 116 (nota 269)  
 Fröhlich, 17; 18; 19 (nota 6); 23; 24 e 154  
 Gastines, 115  
 Gentili, 118  
 Geny, 33 e 115 (nota 260)  
 Giorgianni, 147  
 Gonçalves, Fernando, 65 (nota 138)  
 Hedemann, 116 (nota 270)  
 Hepp, 152 (nota 364)  
 Herrmann, 19 (nota 7); 76 (nota 158) e 131

Herzig, 20 (nota 13)  
 Heuer, 19 (nota 7); 76 (nota 158) e 131  
 Higuchi, Fábio, 68  
 Higuchi, Hiromi, 68  
 Hoffman, 39, 43 (nota 85)  
 Hübschmann, 152 (nota 364)  
 Ives Gandra da Silva Martins, 123 (notas 282 e 283)  
 Jossierand, 142 (nota 320); 147 e 148  
 Kelsen, 103  
 Kraft, 153  
 Kramer, 39, 40 e 153  
 Kruse, 121, 152 e 153  
 Lange, 21, 50 (nota 98); 51 (nota 104); 52 (nota 105); 62 (nota 127); 63, 71, 73 (nota 149); 75 (nota 153); 76 e 87  
 Lehner, 153  
 Leonhard, 120  
 Leß, 106  
 Limongi, 138 (nota 307) e 146  
 Littmann, 99 (nota 192); 100 e 108 (nota 234)  
 Luna, Everardo da Cunha, 141, 143, 144, 146 e 148  
 Mallachov, 106  
 Marín Pérez, 150 (nota 357)  
 Mariz de Oliveira, Ricardo, 48 (nota 95); 49, 54, 122 (nota 283); 128, 134 e 135  
 Markovitch, 147 e 148  
 Martins, Fran, 58  
 Martins, Pedro Baptista, 137, 138, 139 e 144  
 Mascareñas, Carlos-E, 150 (nota 357)  
 Masson, 151 (nota 360); 156 (notas 374 e 375); 157 (notas 376 e 377)  
 Mazeaud et Mazeaud, 144  
 McGill, 38  
 Meilicke, 161  
 Meurer, 103, 104, 105 e 108  
 Moreira, Cristina Lino, 134  
 Moreira de Melo, José Roberto, 64 (nota 136)  
 Mössner, 25 (nota 24) e 28 (nota 33)  
 Navarrine, 102, 106 e 116

Nepomuceno, 158 (nota 380)  
 Nogueira, Paulo R. Cabral, 132  
 Nogueira, Ruy Barbosa, 99 (nota 200) e 105 (nota 221)  
 Nordhauser, 40  
 O'Hare, 40  
 Peraino, 40 e 42 (nota 84)  
 Perelman, 99 (nota 194); 105 (nota 222); 107 (nota 232) e 113 (nota 251)  
 Pérez de Ayala, 102, 114 (notas 255 e 256); 118, 119 e 120  
 Pestalozzi-Henggeler, 30, 82 e 87 (nota 180)  
 Pezzer, 19, 21, 22, 28, 29, 55 e 90 (nota 183)  
 Phillips, 39  
 Pimentel, Raul, 64 (nota 136)  
 Pinto, Braz Januário, 85 (nota 176)  
 Plácido e Silva, 51  
 Planiol, 140, 141, 142, 143, 144, 148 e 149  
 Pontes de Miranda, 99, 136 (nota 301) e 145  
 Prym, 29, 31, 76 (nota 156); 77 (nota 159); 80 (nota 169) e 81  
 Procherot, 143  
 Pugliatti, 98 (nota 191)  
 Raabe, 39, 43 (nota 85)  
 Radoff, 37 e 38  
 Ramponi, 115  
 Rauch, 21 (nota 16), 77, 80 e 81  
 Reggi, 117  
 Riccobono, 139  
 Ripert, 144 e 148  
 Rivero, 99 (nota 194) e 115  
 Rosenberg, 111 (nota 247)  
 Rothmann, 153 (nota 368)  
 Rozas Valdes, 117, 118 e 120  
 Saleilles, 146  
 Sampaio Dória, 46, 47, 52, 53, 82, 83, 159, 160 e 161  
 Scherz, 117 (nota 272)  
 Schnee, 41  
 Schönke, 109, 112 (nota 249) e 113 (nota 252)  
 Schoueri, 151 (nota 359)  
 Schüller, 47, 52 e 61 (nota 122)

Smith, 39 e 43 (nota 85)  
 Sobral, Geraldo, 65 (nota 139)  
 Sousa, Rubens Gomes de, 100 (nota 203); 105 (nota 221); 133, 134 e 135  
 Spengler, 112 e 116  
 Spitaler, 152 (nota 364)  
 Stein, 110  
 Strickrodt, 20 (nota 12)  
 Swennes, 43 (nota 86), 44 e 45  
 Taylor, 41  
 Tipke, 121, 152 e 153  
 Toohill, 40 (nota 76)  
 Trotabas, 33  
 Velloso, Carlos Mário, 82 (nota 173)  
 Warlo, 113 (nota 252) e 141  
 Willis, 39, 43 (nota 85)  
 Wochinger, 24, 51 e 70 (nota 144)  
 Wroblewsky, Jerzy, 113

## Índice Temático

(os números remetem às páginas)

- Abuso de formas, 151
- Abuso de formas em Direito Tributário, 152
- Abuso do direito, 136, 140, 144 e 146
- Ações em tesouraria, 51 e 58
- Adiantamento de preço, 65
- Administrador escrupuloso e normal, 21, 22, 25 e 26
- Aemulatio*, 138
- Alienação, 53
- Aluguéis, 67, 69, 70 e 71
- Assistência técnica, 67 e 68
- Bail out*, ver Fiança, pagamento de.
- Bem do ativo, 50
- Boa-fé, 42
- Capacidade contributiva, 127
- Caso *Adirondock League Club*, 37
  - *Anaheim Union Water Co.*, 37 e 71
  - *Davis*, 43
  - *Dean*, 40, 41 e 42
  - *Greenspun*, 41
- Conceitos indeterminados, 111
- Conferência de bens, 56 e 58
- Constructive dividends*, ver dividendos virtuais.
- Depósito, perda do, 59
- Direito de preferência, 58 e 60
- Distribuição camuflada de lucros, 35
- Distribuição disfarçada de lucros, 17
  - no direito Germânico, 19, 20, 21 e 23
  - no Brasil (evolução histórica), 46, 47, 48 e 49
  - nos Estados Unidos, 36
  - na França, 31
  - na Suíça, 29
  - como abuso de direito, 150
  - como abuso de formas jurídicas, 154

- como ato anormal de gestão, 155 e 163
- como ato ilícito, 133 e 136
- como ficção, 131
- como presunção, 48 e 50
- Distribuição oculta de lucros, 35 e 36
- Distribuição presumida de lucros, 35 e 36
- Dividendo, antecipação de, 65
- Dividendos virtuais, 38, 39 e 42
- Dormientibus non succurrit jus*, 125
- Elemento subjetivo, 21, 24, 25, 30, 76, 77 e 87
- Empréstimo, 61 e 62
  - sem juros, 40 e 41
  - em dinheiro, 61
- Fiança, pagamento de, 46
- Ficção, 97
  - como mentira, 100 e 102
  - como remissão, 105 e 106
  - como técnica legislativa, 105
  - no Direito Tributário, 129
  - ilimitada, 106
  - limitada, 106
  - e analogia, 107 e 108
- Hobby Rule*, 38
- Jurisprudência alemã de 1994, 25, 26 e 27
- Jus abutendi*, 135
- Máximas de experiência, 109 e 110
- Mútuo, 63, 64, 66 e 67
- Opção de aquisição, perda de, 60
- Pessoa ligada, 75
- Presunções jurídicas, 108, 109, 112 e 122
  - simples, 111 e 112
  - absolutas, 112, 113, 114 e 115
  - e ficções, distinções, 117, 118, 119, 120 e 121
  - absolutas e ficções, 115 e 116
  - em matéria tributária, 121
- Proibição de concorrência, princípio de, 24
- Redução teleológica, 29
- Resgate de ações, 43, 44 e 45

- Restituição de bens aos sócios, 53 e 54
- Royalties*, 67 e 70
- Sinal, perda do, 60
- Stare Decisis*, 41
- Tributação integrada, 28
- Valor do mercado, 52, 81 e 82

## Bibliografia

*Livros, Coletâneas, Publicações Atualizáveis  
e Obras de Referência*

- ALVES, João L. Uma Questão Teórica em Direito Fiscal: Ficções Equiparadoras ou Variação Individualizante de Conceitos?". In: Baleeiro, Aliomar et. al. *Proposições Tributárias* (coletânea de estudos organizada pela Associação Brasileira de Direito Financeiro em memória de Rubens Gomes de Sousa). São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 223-241.
- AMICO, Joseph C. *Introduction to the US Income Tax System*. Deventer e Boston: Kluwer, 1993.
- ANDRIOLI, Virgilio. Presunzioni (Diritto Civile e Diritto Processuale Civile) (verbete). In: Azara, Antonio, Eula, Ernesto (orgs.). *Novissimo Digesto Italiano*. Turim: Unione Tipografico-Editrice, V, XIII, pp. 766-772.
- BAYART, André. Peut-on éliminer les fictions du discours juridique?. In: Perelman, Ch., Foriers, PP. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelas: Établissements Bruylant, 1974, pp. 27 a 42.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BERNHÖFT, Franz. Zur Lehre von den Fiktionen. In: *Aus römischen und bürgerlichem Recht - Festgabe für Ernst Immanuel Bekker zum 16. August 1907*, Weimar, 1907, pp. 241-290.
- BEVILAQUA, Clóvis. *Código Civil Comentado*. Rio de Janeiro: Francisco Alves - Ed. Paulo de Azevedo Ltda., 1959.
- BIRKHOLZ, Hans. Verdeckte Gewinnausschüttung (verbete). In: Strichrodt, Georg et al. (orgs.). *Handwörterbuch des Steuerrechts unter Einschluß von betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft*. 2ª ed. Munique: Beck, 1981, V. 2, pp. 1498-1499.

- BLUMENSTEIN, Ernst. *System des Steuerrechts*. 3ª ed., ampl. por Irene Blumenstein. Zurique: Schulthess Polygraphischer Verlag AG, 1971.
- BORGHESE, Sofo. Presunzioni (Diritto Penale e Diritto Processuale Penale) (verbete). In: Azara, Antonio, Eula, Ernesto (orgs.). *Novissimo Digesto Italiano*. Turim: Unione Tipografico - Editrice, V, XIII, pp. 772-775.
- BRANDÃO MACHADO. Distribuição disfarçada de Lucros no Direito Comparado. In: Nogueira, Ruy Barbosa (coord.). *Estudos Tributários* (em homenagem a Rubens Gomes de Sousa). São Paulo: Resenha Tributária, 1974. pp. 143-183.
- BROCKMANN, Karl-Wilhelm. *Lebenserfahrungssätze, Sachverhaltsvermutungen und Sachverhaltsfiktionen im Steuerrecht (Eine Studie zum Steuerermittlungsverfahren)*. (Tese de doutorado na Universidade de Colônia, ed. do autor, 1964).
- BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. 2 v.
- CABRAL, Antonio da Silva. Negócios de mútuo entre empresas do mesmo grupo econômico. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, pp. 2855-2925 (v. 10).
- CARNELUTTI, Francesco. *La Prova Civile - Parte Generale - Il Concetto Giuridico Della Prova*. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1992.
- CARVALHOSA, Modesto S. B. *Comentários à lei de sociedades anônimas: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. São Paulo: Saraiva, 1982. V. 5.  
Redução do Capital Social e Distribuição Disfarçada de Lucros. *Revista de Direito Público*, v. 13, pp. 161-67, 1970.
- COLACINO, Vincenzo. Fictio Iuris" (verbete). In: Azara, Antonio, Eula, Ernesto (orgs.). *Novissimo Digesto Italiano*. Turim: Unione Tipografico - Editrice. V. VII. pp. 269-71.

- COLIN, Ambroise, CAPITANT, H. *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*. 8ª ed. Paris: Dalloz, 1935. T. II.
- COSTA, Philomeno J. da. *Anotações às Companhias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. V. 1.
- COVELLO, Sérgio C. *A Presunção em Matéria Cível*. São Paulo: Saraiva, 1983.
- DABIN, Jean. *La Technique de L'Élaboration du Droit Positif - Spécialement du Droit Privé*. Bruxelas: Établissements Émile Bruylant e Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1935.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. V. 1.
- DECOTTIGNIES, Roger. *Les Présomptions en Droit Privé*. Paris: R.Pichon & R. Durand-Auzias, 1950.
- DELGADO-OCANDO, José M. La Fiction Juridique dans le Code Civil Vénézuélien avec quelques références à la législation comparé. In: Perelman, Ch., Foriers, PP. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelas: Établissements Émile Bruylant, 1974. pp. 72-100.
- DEMELIUS, Gustav. *Die Rechtsfiktion in ihrer geschichtlichen und dogmatischen Bedeutung*. Weimar: Hermann Boehlau, 1858. (edição da Ed. Ferdinand Keip, Francoforte, 1968).
- DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- DÖLLERER, Georg. Anotação a jurisprudência da Corte Fiscal alemã. *Betriebs-Berater*, Ano 45, Caderno 29, pp. 2030-32.
- ESSER, Josef. *Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen*. 2ª ed. Francoforte: Vittorio Klostermann, 1969.
- FANUCCHI, Fábio. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1968.

- FLAUGER Elfriede. *Verdeckte Gewinnausschüttung und das Problem ihrer Erfassbarkeit*. (Tese de doutorado apresentada junto à Universidade de Colônia em 1958, edição do autor).
- FORIERS, Paul. *Présomptions et Fictions*. In: Perelman, Ch., Foriers, PP. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelas: Établissements Émile Bruylant, 1974.
- FRÖHLICH, Eberhard. *Die verdeckte Gewinnausschüttung - Eine reschtssystematische Untersuchung*. Munique: C. H. Beck, 1968.
- FULLER, Leo L. *Legal Fictions*. Stanford: Stanford University Press, 1967.
- GASTINES, Louis de. *Les Présomptions en Droit Administratif*. Paris: LGDJ, 1991.
- GENTILI, Giorgio. *Le Presunzioni nel Diritto Tributario*. Pádua: CEDAM, 1984.
- GENY, François. *Science et Technique en Droit Privé Positif*. Paris: Recueil Sirey, 1921. III<sup>a</sup> Parte.
- HEDEMANN, Justus W. *Die Vermutung nach dem Recht des Deutschen Reiches*. Jena: G. Fischer, 1904.
- HERRMANN, Carl, HEUER, Gerhard. *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, edição de páginas soltas (atualizada até 1977).
- HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Fábio Hiroshi. *Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática: atualizado até as Leis nºs 9.249/95 e 9.250/95*. 21<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- HOFFMAN, William H., JR, RAABE, William A., SMITH, James E., WILLIS, Eugene(org). *West's Federal Taxation: Corporations, Partnerships, Estates, and Trusts*. São. Paulo (E.U.A.), Nova Iorque, Los Angeles e S. Francisco: West Publishing Company, 1992.

- HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER. 9<sup>a</sup> ed. *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1989. (fls. soltas).
- KRAMER John L., NORDHAUSER Susan L. *Federal Taxation of Corporations*. Englewood: Nova Jersey, Prentice Hall, 1989.
- LEONHARD, Rudolf. *In wie weit giebt es nach den Vorschriften der Deutschen Civilprozess-Ordnung Finktionen?*. Berlim: Ferd. Dümmlers Verlagsbuchhandlung, 1880.
- LEB, Günter. *Recht und Fiktion - Eine systematische Untersuchung zur Rechtserkenntnistheorie und Rechtstechnik*. Greifswald: Julius Abel, 1926.
- LITTMANN, Eberhard. *Sachverhaltsfiktion im Einkommen- und Körperschaftssteuerrecht. Finanz-Rundschau*. Colônia: Otto Schmidt, 1962. pp. 67-73.
- LLANO CIFUENTES, Rafael. *Naturaleza Juridica de la "Fictio iuris"*. Madri: Ediciones Rialp, S.A., 1963.
- LORCA NAVARRETE, José F. *El Derecho Natural, Hoy - A propósito de las ficciones juridicas*. Madri: Pirámide, S.A., 1975.
- MALLACHOV, Rolf. *Rechtserkenntnistheorie und Fiktionslehre*. Munique: Rösl & Cie, 1922.
- MARTINS, Fran. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, artigos 1º a 105, 3ª ed. rev. e aum.* Rio de Janeiro: Forense, 1989, V. 1.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. In: (org.) *Presunções no Direito Tributário*. São. Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9) pp. 35-66.
- MEILICKE, Hans. *Verdeckte Gewinnausschüttung ohne Ausschüttung bei Rückgewährpflicht. Betriebsberater*, 1990, pp. 1231-34.

- MEURER, Dieter. Die Fiktion als Gegenstand der Gesetzgebungslehre. In: Rödiger, Jürgen (org.). *Studien zu einer Theorie der Gesetzgebung*. Berlin: Heidelberg e Nova Iorque, 1976, pp. 281-295.
- NAVARRINE, Susana C., ASOREY, Rúben O. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1985.
- NEPOMUCENO FILHO, Fernando. *Imposto de Renda - Enfoque do Lucro Tributável*. São Paulo: Soc. Edit. Ipanema, 1972.
- NOGUEIRA, Liz C. C. As Ficções Jurídicas no Direito Tributário Brasileiro. In: Nogueira, Ruy Barbosa (coord.). *Direito Tributário - Estudos de Problemas e Casos Tributários*. São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1969, pp. 247-81.
- NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. Imposto de Renda e Distribuição Disfarçada de Lucros. In: Nogueira, Ruy Barbosa, Nogueira, Paulo Roberto Cabral. *Teoria e Prática de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 61-82.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Distribuição Disfarçada de Lucros a Empresa Interligada. *Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Suplemento de Comentários, Jurisprudência e Atos Administrativos*, ano 1986, vol. 2, pp. 1-19.
- Hipóteses de Distribuição Disfarçada de Lucros a partir de 20.10.1983. In: *Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica*, Procedimento nº XII.4 (atualização nº 07/95 - outubro de 1995).
- Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo, Centro de estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9), pp. 275-330.
- OLIVEIRA, Yonne D. Presunções no Direito Tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord.). *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9) pp. 357-412.

- PEREZ DE AYALA, José L. *Las Ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1970.
- PESTALOZZI-HENGGELER, Anton. *Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht*. Basileia: Verlag für Recht und Gesellschaft AG, 1947.
- PEZZER, Heinz-Jürgen. *Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht: Erfassung, Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Rückgängigmachung*. Colônia: O. Schmidt, 1986.
- PONTES DE MIRANDA. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1974. T. IV.
- PUGLIATTI, Salvatore. Finzione (verbete). *Enciclopedia del Diritto*. [s.l.]: Giuffrè Editore. V. XVII. pp. 658-73.
- RAMPONI, Lamberto. *La Teoria Generale delle Presunzioni nel Diritto Civile Italiano*. Turim: Bocca, 1890.
- REGGI, Roberto. Presunzione (diritto romano). *Enciclopedia del Diritto*. V. XXXV, Giuffrè Editore, pp. 255-60.
- RIVERO, Jean. Fictions et Présomptions en Droit Public Français. Perelman, Ch., Fofiers, PP. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelas: Établissements Émile Bruylant, 1974. pp. 101-43.
- ROSENBERG, Leo. *Lehrbuch des deutschen Zivilprozessrechts*. 6ª ed. rev. Munique e Berlin: C.H. Beck, 1954.
- ROTHMANN, Gerd W., PACIELLO, Gaetano. Elisão e Evasão Fiscal. MARTINS, Ives G. S. (Coord.) - *Elisão e Evasão Fiscal*, São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Ed. Resenha Tributária. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 13). pp. 393-422.
- ROZAS VALDES, José A. *Presunciones y Figuras Afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, 1993.

- SAMPAIO DÓRIA, Antonio R. *Distribuição Disfarçada de Lucros e Imposto de Renda*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: Resenha Tributária: EDUC, 1977.
- SANTOS, Moacir Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1985. V.2.
- SCHERZ, Georg. *Die Bedeutung der Rechtsvermutung*. Wiesbaden: Buchdruckerei Carl Ritter GmbH, 1928.
- SCHLEGEL, Eugen. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*. Zurique: Buchdruckerei A/D Sihl Ag, 1946.
- SCHÖNKE, Adolf. *Zivilprozeßrecht*, Karlsruhe. 6ª ed. rev. C.F.Müller: [s.n.], 1949.
- SCHÜLLER, Harry Conrado. *Lucros Disfarçadamente Distribuídos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- SERRA DOMINGUEZ, Manuel. Presunciones (verbete). In: Prats, Buenaventura Pellisé (org.). *Nueva Enciclopedia Jurídica*. Barcelona: Editorial Francisco Seix, S.L., 1993, pp. 375-82.
- SPENGLER, Alexander. *Inhalt und Wirkung der Vermutungen im Bürgerlichen Gesetzbuch*, Idstein i.T., Buchdruckerei Georg Grandpierre, 1915.
- STEIN, Friedrich. *Das private Wissen des Richters*. Aalen: Ed. Scientia, 1969. (nova tiragem da edição de Leipzig, de 1893).
- TIPKE, Klaus, KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung*, (edição de folhas soltas, atualizada até 1992). Colônia: Dr. Otto Schmidt. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Colônia: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1981.
- ULHÔA CANTO, Gilberto de. Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9), pp. 1-33.

- WARLO, Alfons. *Über die Unterschiede von Tatsachenvermutungen und Rechtsvermutungen*. Breslau: Schlesische Volkszeitung, 1914.
- WESTIN, Richard A. *Lexicon of Tax Terminology*. Nova Iorque: John Wiley & Sons, 1984.
- WOCHINGER, Peter. *Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen*. 2ª ed. Bonn: Stollfuß Verlag, 1992.
- WROBLEWSKI, Jerzy. Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques. In: Perelman, Ch., Fofiers, PP. (orgs.). *Les Présomptions et les Fictions en Droit*. Bruxelas: Établissements Émile Bruylant, 1974. pp. 43-71.

#### Periódicos

- BARROS, Fábio Monteiro de. Imposto sobre Vendas e Consignações. *Revista dos Tribunais*, v. 300 (1960). pp. 70-79.
- BOND, Michael J.. The Use of Interest-Free or Low-Interest Loans by Publicly Held Corporations to Reward Executives. *Taxes - The Tax Magazine*. Chicago: CCH, v. 58, nº 8, pp. 542-45, ago. 1980.
- BUYER, Cristoph. Ist die Minderung des Gesellschaftsvermögens Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung?. *Betriebs-Berater*, Ano 45, Caderno 26, pp. 1809-1818.
- CORNIL, Georges. Reflexões sobre a ficção no Direito. *Revista Forense*, v. LXXXII, ano XXXVII, pp. 597-607, abr. 1940.
- CORREA, Walter Barbosa. Dissolução de Sociedade e Imposto de Renda. *Revista de Direito Público*, v. 17, pp. 375-80, 1971.
- COSTA, Alcides J. Imposto de Vendas e Consignações. *Revista de Direito Administrativo*, v. 59, pp. 26-35, 1960.
- DAVIS Earl F., MCGILL, JR., Walter C. Corporate Charitable Contributions and the Constructive Dividend Problem. *The Journal of Corporate Taxation*, Boston, v. 8, nº 4, pp. 323-337, inverno de 1982.

- EAKINS, Jan Elizabeth. Income Taxation of the Economic Benefit of Interest-Free Loans. *Loyola of Los Angeles Law Review*, v. 13, nº 2, pp. 503-20, mar. 1980.
- FELIX, Günter. Fingierter Zufluß von Einnahmen im Einkommensteuerrecht. *Steuer und Wirtschaft*, Munique: J.F.Bermann; Berlim, Gotinga e Heidelberg, Springer Verlag, 1962. pp. 269-80.
- FISCHER, Hans A.. Fiktionen und Bilder in der Rechtswissenschaft. *Archiv für civilistische Praxis*, v. 117, pp. 143-92.
- HERZIG, Norbert. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Mitgliedergeschäften von Genossenschaften. *Betriebs-Berater*, ano 45, nº 9, pp. 603-609.
- KELSEN, Hans. Zur Theorie der juristischen Fiktionen. *Annalen der Philosophie*, Leipzig, v. 1, pp. 630-58, 1919.
- MOREIRA, Cristina Lino. Distribuição Disfarçada de Lucros. *Revista de Direito Tributário*, ano 3, nº 7/8, pp. 152-57.
- MOREIRA, José C. Barbosa. Regras de experiência e conceitos juridicamente indeterminados. *Revista Forense*, ano 74, v. 261, pp. 13-19, mar. 1978.
- OLIVEIRA, Fernando Albino de. Tributação sobre Ganhos de Capital e seu Regime Atual. *Revista de Direito Tributário*, ano 4, nº 13/14, pp. 187-194, 1980.
- O'HARE, James T. The Taxation of Interest-Free Loans. *Vanderbilt Law Review*, v. 27, nº 6, pp. 1085-1106, nov. 1974.
- PERAINO, Frank, TOO HILL, Stephen T., VALDEZ, Aguinaldo. Neither an Interest-Free Borrower nor a Lender Be: Interest-Free Loans Under *Hardee v. United States*". *The Notre Dame Law Review*, v. 58, n. 2, pp. 429-39, dez. 1982.
- RADOFF, Phillip L. Constructive Dividends: an Alternative to Profit Motive as a Test for the Disallowance of Corporate Business

- Deductions. *The George Washington Law Review*, v. 40, pp. 749-63, 1972.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Distribuição Disfarçada de Lucros. *Resenha Tributária*, Comentário, v. 1, pp. 289-309, 1971.
- SWENNES, II, Robert H. "Not essentially equivalent to a dividend" exception still viable despite Davis. *The Journal of Taxation*, v. 41, pp. 78-83, 1974.
- TAYLOR, Ronald L., SCHNEE, Edward J. Interest-Free Loans: a Need for Caution. *Taxes - The Tax Magazine*, Chicago, CCH, v. 58, nº 4, pp. 263-67, abr. 1980.

## Sumário

- Evolução da Distribuição Disfarçada de Lucros no Direito Comparado: Alemanha, Suíça, França e Estados Unidos.
- Contornos da Distribuição Disfarçada de Lucros no Direito Brasileiro:
  - Venda de Bem do Ativo a Pessoa Ligada
  - Aquisição de Bem de Pessoa Ligada
  - Perda de Sinal ou Depósito em Garantia para Aquisição de Bem
  - Transferência de Direito de Preferência
  - Empréstimo em Dinheiro
  - Aluguéis, "Royalties" ou Assistência Técnica acima do Valor de Mercado
  - Outros Negócios em Condições de Favorecimento
  - Conceito de "Pessoa Ligada"
  - Conceito de "Valor de Mercado"
  - Requisito Essencial para a Configuração da Distribuição Disfarçada de Lucros
  - Conseqüências da Distribuição Disfarçada de Lucros
- Natureza Jurídica da Distribuição Disfarçada de Lucros:
  - Presunção ou Ficção
  - Ato Ilícito
  - Abuso de Direito
  - Abuso de Formas Jurídicas
  - Ato Anormal de Gestão

