

“A LEI DE LUCROS EXTRAORDINÁRIOS E A QUESTÃO DOS LUCROS NÃO DISTRIBUIDOS”

PROF. LINCOLN MOURÃO MATOS

Catedrático de Ciência das Finanças

1.— A lei n. 2862, de 4 de setembro de 1956, também chamada lei de lucros extraordinários, e seu regulamento (Decr. n.º 40.384, de 19 de novembro de 1956), dá uma idéia bem clara de que, em matéria de legislação fiscal, ainda permanecemos no empirismo, que gera a confusão. Realmente, como salienta Tito de Resende (1) no seu estilo pitoresco e, por vêzes, ferino, os técnicos ouvidos a respeito concluíram que o tributo era absolutamente injustificável. Mesmo assim o Congresso aprovou-o, a seu modo, redigindo a lei, que ainda por desgraça foi alterada por veto do Presidente da República, resultando de tudo isso, uma série de defeitos que irão dar dor de cabeça ao Conselho de Contribuintes.

Tais defeitos são tanto mais injustificáveis, de vez que já existia legislação anterior (2) e farta experiência através dos julgados da Junta de Ajuste de Lucros, tribunal criado especialmen-

(1) “Imposto adicional de Renda — 1957 — Prefácio.

(2) Decr. lei 6.224 de 1944 repetido no ano de 1946 (decr. 9159 — 10.4.46).

te para tratar do assunto, agora extinto com a abrogação da lei que o criou.

Está, neste caso, o ponto que aqui estudaremos, qual seja a dos "lucros não distribuídos", como elemento formador do capital efetivamente aplicado no negócio.

2.— O assunto é o seguinte: Segundo a lei, o impôsto deve recair sôbre a diferença positiva entre o lucro do ano-base (ano anterior) apurado consoante a lei do impôsto de renda, e o lucro básico que segundo a fórmula A, corresponderá a 30% sôbre o capital efetivamente empregado no negócio.

Definindo em que consiste êsse capital efetivamente empregado, declara o art. 16 que êle compreende:

- a) Capital social realizado;
- b) Lucros não distribuídos e reservas (excluídas as provisões).

O legislador não indicou, nem na lei, nem no regulamento, o que se deveria entender por lucros não distribuídos.

Daí, as dificuldades do intérprete.

3.— Qual o critério a adotar na exegese dêste ponto?

Quando se trata de sociedade anônima, a questão não oferece dificuldades. Disciplinadas, pela lei, as relações entre a sociedade e seus acionistas, a separação da parte do lucro líquido para pagamento do dividendo, importa em colocá-lo à disposição dos portadores de ações. O simples fato da prescrição quinquenal, já de si define a situação do acionista.

QUID, porém, se se trata de outra espécie de sociedade ou de firma individual que a lei ora examinada põe sob a mesma norma?

A Divisão do Impôsto de Renda, em algumas decisões recentes, entendeu de adotar o critério da escrituração do contribuinte.

Segundo tais decisões, se o contribuinte separa "em qualquer conta" a parte de cada sócio no lucro, êste se considerará

distribuído. Se o mantém na conta "Lucros & Perdas", não se dará a distribuição e, portanto, será computado na formação do capital efetivamente empregado no negócio (2).

Não nos parece a solução verdadeira.

A nosso ver, essa interpretação é simplista e cômoda, mas ilusória e injusta, tanto para os interesses do Fisco, como do contribuinte. Aparentemente, a razão que norteou a DIR parece ter sido a manifestação da vontade dos sócios decorrente do lançamento ou, por outras palavras, uma vez efetuado êste, fica à disposição dos sócios a respectiva importância. Não a retiram porque não querem.

A nosso ver, o intérprete fiscal deixou-se suggestionar pela hipótese da sociedade anônima. Mas, nas outras espécies de sociedade, a situação é inteiramente diversa.

4.— Nas sociedades anônimas é a lei que disciplina o assunto. Mesmo quando os estatutos cometem a decisão à assembléia geral dos acionistas, esta delibera, evidentemente, por um ato solene, sujeito a exigências legais (porcentagem mínima de sócios, respeito aos direitos dos portadores de ações preferenciais etc.).

Tal atitude corresponderia, nas outras sociedades, a uma modificação contratual que não pode ser representada por um simples lançamento na escrituração.

Admita-se, porém, *gratia argumentandi*, que o simples lançamento correspondesse a uma efetiva manifestação da vontade dos sócios, capaz de gerar direitos e obrigações. Seriam graves as conseqüências.

a) — O Fisco autorizaria a fraude.

Realmente, bastaria que os sócios escriturassem o seu lucro líquido sob a conta geral "Lucros & Perdas" para que êsse lucro fôsse considerado não distribuído. E êle continuaria ostensivamente nessa conta, embora

(3) Veja-se decisão nº 756, na Rev. Fiscal de 1956 e D. O. de 22.3.57.

fôsse retirado pelos sócios em outra conta, figurando como débito seu na escrituração.

Aceitaria o Fisco tal situação?

- b) — Se esse lucro não é considerado distribuído, isto é, pago ou pôsto à disposição do sócio, então, lógicamente, não deveria estar sujeito ao pagamento do impôsto de renda na declaração da pessoa física (cômputo geral do rendimento líquido tributável). Está claro que o impôsto de renda não aceitará essa conclusão.
- c) — Se o guarda-livros usa um desdobramento de 1º grau, separando em conta de lucros de cada sócio o lucro líquido geral? Aparentemente a DIR considerará distribuído o lucro. Se o fizer, cometerá, entretanto, grave injustiça. Na verdade, tratar-se-á de simples artifício de contabilidade, sabido como é, que a separação do lucro líquido em diversas contas de lucros & perdas dos sócios é um simples desdobramento da conta geral “Lucros & Perdas” para maior facilidade da demonstração desta.
- d) — Uma situação privilegiada criar-se-á para as firmas individuais, privilégio êsse expressamente condenado pela Lei 2862, que as equipara às sociedades comerciais (Lei 2862, art. 1º).

Porque as firmas individuais não têm necessidade de “distribuir” lucros. Será que então todo lucro apurado por essas firmas será considerado *ipso facto* distribuído?

- e) — Nesse caso, a situação seria contrária, isto é, o privilégio passaria às sociedades comerciais, deixando as firmas individuais em situação claramente de desvantagem e, mais que isso, sem jamais poderem aplicar a lei em tôda a sua extensão.

Ora, onde a lei equipara, ninguém pode criar distinções.

5.— Se o critério, pois, da escrituração é extremamente falho, não nos socorre melhor o critério literal.

Realmente, “distribuir”, dizem os léxicos (3) é “dar a diversas pessoas ou por diversos modos, repartir”. “Dividir”, já possui um conceito menos elástico: é “separar em partes”.

No sentido legal, pelos menos atendo-se ao que se refere às sociedades anônimas, as expressões se encontram ligadas. Diz-se, então, ‘distribuir o dividendo’, querendo dizer, pagar ou pôr à disposição de alguém, o que foi separado em partes, isto é, uma parte do lucro líquido”.

Evidentemente, pois, êsse critério apenas nos remete a outras considerações, isto é, manda verificar se a parte do lucro líquido foi, apenas “separada em partes” (como no caso a que nos referimos na letra C do número anterior) ou se efetivamente foi pago ou de qualquer outro modo pôsto à disposição do sócio.

6.— Onde, pois, o critério seguro? A nosso ver o intérprete tem que procurar conhecer a finalidade com que foi criado êsse impôsto adicional de renda e, em seguida, compará-la com a interpretação judiciária, para conhecer, de maneira mais concreta, a vontade do legislador.

Ora, a lei de lucros extraordinários não é o primeiro ensaio na vida jurídica brasileira (4).

Vem atender a uma situação semelhante criada pela II Guerra Mundial e decorrente das condições inflacionárias da moeda na economia nacional.

Por outras palavras, atendendo a que a inflação cria um clima favorável à especulação, procura reduzir as proporções desta, fazendo reverter à economia coletiva o excesso de lucros que se manifestar.

Nessas condições, o legislador, dentro de um critério de justiça econômica, procurou determinar qual o capital efetivamente empregado no negócio. Essa expressão economicamente

(4) Cândido de Figueiredo — Novo Dicionário da Língua Portuguesa

(5) Ver decretos de 1944 e 1946, citados.

congrega todos os capitais que, lançados no giro comercial, concorreram para a produção de lucros. São êles muitos e variáveis. Entendeu, por isso, o legislador, muito sàbiamente, que deveria enumerá-los para restringir o seu limite. Dessa enumeração resultou o art. 16 da lei, no qual são citados o capital realizado, as reservas e . . . os lucros não distribuídos.

Assim sendo, a intenção do legislador atinge os lucros que ficaram em giro no negócio, isto é, não foram pagos nem creditados a uma conta cujo saldo devedor já existente viesse a ser anulado por êsse crédito.

Isso está evidenciado já da própria denominação da lei, que foi psicológicamente denominada de “lucros extraordinários” em lugar de “lucros excessivos” (*) que viria ferir a suscetibilidade do contribuinte, já da discussão dos diversos projetos submetidos à consideração da Câmara.

Qualquer que seja, pois, a denominação da conta, há que verificar se ela atende a duas condições, apenas: 1º) — Se é parcela do lucro líquido que, por contrato (se se tratar de sociedade comercial não anônima) caiba aos respectivos sócios; 2º) — Se permaneceu em giro no negócio, não sendo mera liquidação de débito, já existente, do sócio.

Para nada há que ver a denominação contábil da conta.

Mesmo que tal lucro venha a ser retirado durante o exercício seguinte ao do encerramento do balanço, êle será computado pelo tempo em que permaneceu em giro no negócio, ex-vi do § 2º do art. 16 da lei.

7.— Durante a vigência da lei anterior de lucros extraordinários, a interpretação da Junta de Ajuste de Lucros, que era o Tribunal a que estavam afetos êsses assuntos, sempre decidiu no sentido que acima expusemos. Era doutrina mansa e pacífica a de que “São computáveis para a porcentagem do art. 4º § 1º

(*) oficialmente o nome é outro mas, administrativamente, é assim conhecida. Aliás, a expressão existia na lei primitiva de 1944.

(da lei então vigente) os lucros auferidos em balanços de anos anteriores e mantidos durante o ano base" (4).

Igualmente, qualquer que fôsse a denominação da conta, o raciocínio era o mesmo, ainda que se tratasse de conta de lucros dos sócios (5).

8.— O veto do Presidente da República eliminando as expressões "as importâncias que os titulares das firmas individuais ou sócios solidários tenham mantido em poder das respectivas emprêsas", apenas veio eliminar um elemento do "capital efetivamente empregado" que era admitido na lei anterior. Evidentemente referia-se aos empréstimos de sócios ou titulares de firmas individuais que eram, com os respectivos juros, incluídos pela lei anterior.

Do contrário, por que manteve a expressão "lucros não distribuídos"? Sem dúvida para deixar bem claro que, somente quando provenientes de "lucros não distribuídos", essas importâncias seriam aceitas. Outros créditos, já beneficiados por juros, não são aceitos.

É como diz "Erimá Carneiro" em livro recente (6): "As razões do veto são primárias, pois repousam na ocorrência de juros".

9.— A doutrina atual, também se orienta nesse sentido. Tito Rezende, uma autoridade incontestada nesses assuntos, baseando-se nos julgados oriundos da lei anterior, assim se expressa: "É sabido que, para o efeito do imposto de renda, os lucros das firmas individuais são sempre considerados como integralmente distribuídos ao titular da firma na data do balanço—ainda que nêle figurem como reservas ou "lucros suspensos". Assim foi entendido pelas repartições fiscais para efeito do imposto de lucros extraordinários criado pela lei de 1944 e crismado como "imposto adicional de renda" pela lei de 1946". A Junta de Ajuste de Lucros, mantendo a princípio tal entendimento, depois mudou de rumo e passou a computar como fundos de re-

(4) Decisões 46 e 49 — in Rev. Fiscal e Leg. Faz. 1945.

(5) Tito Rezende — Imp. Adicional de Renda (1957) pág. 62.

(6) "Lei 2862", pág. 397.

serva as importâncias levadas a êsse título, ou equivalentes, como “lucros suspensos”, “lucros e perdas” ou mesmo “Conta de lucros” do titular” (cita inúmeras decisões).

Depois de outras considerações conclue:

“Parece justo que o entendimento da Junta de Ajuste de Lucros continue a ser adotado na interpretação da legislação de 1956 que nada contém que o desautorize”. E falando sobre os lucros não distribuídos no veto do Presidente da República; “É certo que permaneceu na lei a referência a **lucros não distribuídos** sem qualquer restrição que exclua as firmas individuais; e se essa é a origem dos créditos do titular, deve prevalecer o que ficou no texto da lei”. (7)

Erimá Carneiro, assim se expressa:

‘Certo e lógico é que se as emprêsas em sua movimentação diária apuram lucros e se êstes não são retirados do negócio, tais lucros constituem investimentos que não podem deixar de ser considerados, que nos leva a sustentar que os lucros do ano base devem ser considerados como capitais aplicados, pois êles surgem na emprêsa dia a dia, num crescimento vegetativo, não só de lucros como de prejuízos, fàcilmente demonstráveis pelos processos normais de contabilidade.’ (8)

Ora, se o A. considera que os próprios lucros vegetativos devem ser computados, claro que os lucros de exercícios anteriores em giro no negócio também o serão.

10.— Do exposto, parece-nos que serão as seguintes as conclusões a firmar:

a) Qualquer que seja a denominação da conta do sócio a que foi creditada a sua parte no lucro líquido, assiste-lhe o direito de considerar dita parte como elemento componente do capital efetivamente aplicado no negócio com o qual deve comparar o lucro do ano-base;

b) — Cabe ao Fisco o direito de impugnar (glosar) êsse cré-

(7) Imp. Adicional de Renda pág. 64 — O raciocínio, evidentemente, é o mesmo para a sociedades comerciais não anônimas.

(8) Op. cit. pág. 78.

dito desde que possua elementos para suspeita de que dito crédito não constitui parte do lucro líquido, já foi pago ou de qualquer forma liquidado e, finalmente, se, mesmo figurando como saldo da conta "Lucros & Perdas", está compensado pelo saldo devedor (em parte ou no total) de qualquer outra conta do sócio no ativo, o que importaria, evidentemente, em dizer que a parte de lucros líquido não estava efetivamente incorporada como capital empregado na empresa;

c) — O ônus da prova cabe ao contribuinte, caso o Fisco não prefira adiantar-se a êle por um exame técnico da sua escrituração.

Parece-nos que, dessa forma, serão salvaguardados os direitos de ambas as partes, o que importa em praticar JUSTIÇA.