IMPOSTO DE RENDA — PESSOA JURÍDICA — CAPITAL SOCIAL

— A incorporação de bens ao capital social é um ato típico, não equiparável a ato de comércio ou a cessão de direitos, regulada que é por lei especial, que afasta a idéia de lucro, porque não se traduz em dinheiro, mas em ações correspondentes ao valor dos bens, ainda que expressos nominalmente em quantias diversas, pela avaliação feita.

— Ocorre, na hipótese, caso de não incidência tributária, que somente pelo legislador pode ser modificado.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Cecílio do Rego Almeida *versus* União Federal
Recurso Extraordinário n.º 95 905 — Relator: Sr. Ministro CORDEIRO GUERRA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da 2.ª Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso.

Brasília, 22 de junho de 1982. — *Djaci Falcão,* Presidente. *Cordeiro Guerra,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: O recorrente, sócio majoritário de uma sociedade anônima, integralizou sua participação no aumento do capital social mediante conferência de bens, observado o processo legal, avaliação por técnicos e aprovação da Assembléia, sendo esses bens incorporados à sociedade por valor maior que o preço da compra.

A fiscalização do imposto de renda, na época, 1962, considerou tal operação imponível, com base no art. 12, § 2º, da Lei nº 154/47, que assim dispõe:

"Incluir-se-ão ainda na cédula H os rendimentos do comércio e indústria, auferidos por todo aquele que não exercer habitualmente a profissão de comerciante ou industrial, bem como as quantias correspondentes aos lucros líquidos que decorrem da cessão de direitos quaisquer."

Inconformado moveu o recorrente uma ação declaratória para que fosse reconhecida a não incidência, na espécie. Prosperou a ação em primeiro grau, fls. 192, nestes termos:

"(...)

Nessa época, 1962, a inflação era galopante, e, naturalmente, o bem adquirido em pouco tempo alcançava maior preço;

Se trocou esses bens por ação da empresa da qual é sócio majoritário, essas ações também tiveram seu valor inflacionado;

A ficalização lançou o imposto com base na diferença entre o preço histórico e o estimado para a incorporação;

A mais-valia, entretanto, não é fato imponível no imposto de renda de pessoa física, como já decidiu o 1º Conselho de Contribuintes:

'Não incidência do imposto de renda na diferença entre o montante do aumento do capital realizado com a entrega de bens importados, e o valor de ditos bens consignados em licença de importação, sem cobertura cambial, e aferido em cruzeiros pela taxa oficial' (AC nº 47 331, in *DOU*, 3.5.57, Sessão IV),

e o Excelso Pretório, também decidiu:

'Imposto de renda. Incorporação de bens de sócios à pessoa jurídica para aumento do capital. Tributação não reconhecida.' (RE nº 72 624, rel. Ministro Thompson Flores, *RTJ, 62*:706).

Pelo exposto e o mais que dos autos consta, julgo procedente a ação para reconhecer a nulidade do lançamento do imposto sobre a renda, e condeno a União Federal no pagamento de honorários que arbitro em 10% do valor dado à ação.

Decorrido o prazo recursal, subam os autos ao egrégio Tribunal Federal de Recursos" (fls. 197-8).

Em apelação foi ela reformada em acórdão assim ementado:

"Imposto de renda. Aumento de capital de sociedade mediante incorporação de bens móveis por valor superior ao da sua aquisição. Se contemporânea a aquisição e a conferência para o efeito de aumento do capital social da empresa, não é possível falar-se em mais valia monetária conseqüente da inflação. De outro lado, embora o sócio subscritor do capital, na qualidade de diretor de sociedade anônima, não exercesse habitualmente o comércio, o fato de haver adquirido bens móveis, e com eles, por valor superior ao da compra, ter integralizado aumento de capital, não pode deixar de ser considerado ato de comércio que, consoante o art. 12, § 2º da Lei nº 154/47, é tributável como rendimento compreendido na cédula H da declaração respectiva" (fls. 237).

Inconformado interpôs o vencido recurso extraordinário sustentando a prescrição da pretensão da União e, no mérito, a não incidência do imposto e ainda dissídio com o acórdão do RE nº 72 624, relatado pelo eminente Ministro Thompson Flores, *RTJ*, 62:706.

Inadmitido, dei provimento ao agravo para maior exame.

A douta Procuradoria-Geral da República assim opina:

"O entendimento do acórdão impugnado acha-se assim resumido:

'Imposto de renda. Aumento de capital de sociedade mediante incorporação de bens móveis por valor superior ao da sua aquisição. Se contemporânea a aquisição e a conferência para o efeito de aumento do capital social da empresa, não é possível falar-se em mais-valia monetária conseqüente da inflação. De outro lado, embora o sócio subscritor do capital, na qualidade de diretor de sociedade anônima, não exercesse habitualmente o comércio, o fato de haver adquirido bens móveis, e com eles, por valor superior ao da compra, ter integralizado aumento de capital, não pode deixar de ser considerado ato de comércio que, consoante o art. 12, § 2º, da Lei nº 154/47, é tributável com rendimento compreendido na cédula H da declaração respectiva' fl. 237).

O recurso extremo argüi ofensa ao art. 21, IV, da Constituição, negativa de vigência dos arts. 43 e 173 do Código Tributário Nacional e dissídio com julgado do Pretório Excelso no RE nº 72 624.

Sustenta, principalmente, a decadência do direito de constituir o crédito tributário, porque teriam decorrido cinco anos entre a notificação fiscal e a decisão do recurso administrativo. Sem razão, porém. Com a notificação do lançamento, fica consti-

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

tuído o crédito e impedida a decadência; a interposição do recurso administrativo tem o efeito, apenas, de suspender a sua exigibilidade. Esta a orientação firmada no Pretório Excelso (RR.EE n.os 85 587, 88 967, 90 926, 91 019 e 91 812, dentre inúmeros outros).

No mérito, argumenta que a atualização do valor dos bens móveis, dados em pagamento de subscrição do aumento de capital, não pode ser fato gerador do imposto de renda, porque a diferença não constitui renda ou provento.

No entanto, há previsão legal da incidência, pois o art. 12, § 2º, da Lei nº 154/47, ainda em vigor, dispõe:

'Incluir-se-ão ainda na cédula H os rendimentos do comércio e da indústria, auferidos por todo aquele que não exercer habitualmente a profissão de comerciante ou industrial, bem como as quantias correspondentes aos lucros líquidos que decorrerem da cessão de direitos quaisquer'.

Assim, tem razão a recorrida quando afirma:

'(...)

8. Destarte, não se justifica a pretendida caracterização de mera *plus valia* na operação econômica inquinada, mas de autêntico *proveito especulativo*, segundo a Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, art. 12, § 2º, reproduzido no Regulamento do Decreto nº 58 400, de 10 de maio de 1966, art. 55, *c* que manda classificar na cédula H os rendimentos de capital não compreendidos nas cédulas anteriores.

9. Assim, a indigitada incorporação de bens móveis, no aumento de capital de sociedade anônima, em que o recorrente é acionista majoritário, por valores substancialmente acrescidos, constitui, ao contrário do que postula o interessado, fato imponível, exatamente em consonância com o entendimento do Fisco.

10. De fato, não é lícito afirmar que a malquerida operação significa apenas a valorização dos apontados móveis, por força do processo inflacionário ante a contemporaneidade dos dois negócios, o da aquisição e o da incorporação subseqüente.

11. Realmente, ocorreu autêntico *acréscimo patrimonial*, imputado ao contribuinte, legitimando-se, por isso, a decisão administrativa contra a qual se insurge' (fls. 263-4).

Por fim, o dissídio jurisprudencial não foi demonstrado, como exige a Súmula 291, limitando-se a recorrente a transcrever as ementas dos julgados oferecidos a confronto, sem a indispensável análise e comparação dos pontos em que se assentasse a divergência.

Opinamos, poi, que não seja conhecido o recurso.

Brasília, 30 de abril de 1982. — *Miguel Frauzino Pereira*, Procurador da República" (fls. 267-70).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Cordeiro Guerra (Relator): O tema posto em discussão não é novo no egrégio Tribunal Federal de Recursos.

Em sentido contrário ao v. acórdão recorrido encontrei os seguintes julgados: Agravo de Petição nº 37 549 — SP, relator Sr. Ministro Décio Miranda, em 8.8.75:

"Imposto de renda. Conferência de bens, pelo acionista majoritário, para aumento de capital social. Autuação fiscal, para haver distribuição disfarçada de lucros; por terem sido avaliados e incorporados por valor notoriamente superior ao do mercado.

Certo, embora, que a conferência de bens para formação do capital não deixa de importar em alienação à sociedade, trata-se, todavia, de alienação a título especial, aparentemente não incluída na alínea *b* do art. 251 do Regulamento do IR (Decreto nº 58 400 de 1966) que, diversamente da alínea *a*, não emprega a expressão 'a qualquer título'. Além disso, merece consideração a circunstância de que a conferência de bens por valor inferior ao verdadeiro, se ocorrente, não importa em diminuição de

ativo da empresa, mas apenas em aumento de capital, mais com prejuízo dos acionistas não conferentes do que do fisco" (*DJ*, 21.10.75).

Apelação Cível nº 50 210 — PR, *DJ*, 17.12.81, relator Sr. Ministro Miguel Jerônimo Ferrante, em 19.8.81:

"Anulatória de débito fiscal. Distribuição disfarçada de lucros. Inocorrência de distribuição disfarçada de lucros, quando o aumento do capital não opera qualquer reflexo econômico, nem vantagem financeira para qualquer das partes.

Apelação provida" (do contribuinte).

Nesse julgamento invocou o relator o voto do eminente Ministro Bilac Pinto no RE nº 75 150 — SP, em que acentuou: "Devo, porém, acrescentar que a nova lei não inclui, entre as diversas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros e dividendos o fato do aumento do capital por via de conferência de bens."

Na Apelação Cível nº 50 209 — PR, sendo relator o Sr. Ministro Armando Rolemberg, o mesmo do acórdão recorrido, em 11.11.81, *DJ* 11.3.82, se decidiu:

"Imposto de Renda. Incorporação de bens a sociedade anônima, para fins de integralização de aumento de capital subscrito. Tratando-se de transação esporádica não é tributável a mais-valia obtida pela pessoa física nessa operação."

Nesse julgamento, invocou o Sr. Ministro Relator o julgado pela 3.ª Turma do TFR, assim ementado:

"Imposto de renda. Incorporação de bens de sócio à sociedade para fins de aumento de capital.

Tributação como rendimento de sócio como pessoa física de valor dos bens com que integralizou capital subscrito na sociedade. Ilegal a tributação se não houve lucro real para os sócios, nem foi por estes praticado ato de comércio."

Desse julgado foi interposto recurso extraordinário que não foi conhecido por esta 2.ª Turma, sendo relator o eminente Ministro Thompson Flores, que assim ementou o acórdão, *RTJ*, 62:706:

"Imposto de renda. Incorporação de bens de sócios à pessoa jurídica para aumento de capital. Tributação não reconhecida.

RE. Incabência pela ausência de seus pressupostos. (Súmula 291 e 400.)

Não conhecimento."

Em face desses precedentes, analiso a espécie dos autos, atento ao princípio constitucional da legalidade.

Dispõe o art. 12 da Lei nº 154/47, então em vigor:

"Incluir-se-ão ainda na cédula H os rendimentos do comércio e indústria, auferidos por todo aquele que não exercer habitualmente a profissão de comerciante ou industrial, bem como as quantias correspondentes aos lucros líquidos que decorrem da cessão de direitos quaisquer."

Tenho para mim, que, na incorporação de bens ao capital social, ocorre efetivamente uma transferência de propriedade, em forma específica, porém, não ocorre uma compra e venda, e, muito menos um ato de comércio.

Esse aliás o entendimento de Miranda Valverde, citado pelo recorrente (*Sociedade por ações*, v. 1 p. 106, fls. 243), que argumenta:

"(...)

O ato de comércio, ainda que dispensada, para efeitos tributários, a habitualidade, implica a existência de uma intermediação. O comerciante, mesmo o não habitual, é intermediário na transação. Alcides Jorge é categórico:

'A assimilação da subscrição de capital à compra e venda resulta de leitura aparentemente apressada dos arts. 7º e 8º da Lei das Sociedades Anônimas'. (Imposto de renda. Aumento de capital. Avaliação de bens transferidos à sociedade anônima. *Revista de Direito Público*, 5(4):161).

Jean Escarra mostra que, mesmo desprezada a habitualidade, o ato de comércio tem como característica o preço firme, prefixado, o que inocorre com a conferência de bens (cf. *Cours de doit commerciel*. Paris, Recueil Sirey, p. 316) Ascarreli (*Problemas das sociedades anônimas em direito comparado*. Saraiva, 1946. nº 63, p. 295)

e Vivante (*Trattato di diritto comerciale.* v. 2, p. 30) insistem na inexistência de compra e venda quanto à conferência de bens, por falta do requisito do preço.

É o quanto basta para se ver que o v. acórdão, ao entender tributável a conferência de bens pela mais-valia, negou vigência aos arts. 21, IV, da Constituição Federal, e 43, do Código Tributário Nacional.

No mesmo passo, ofendeu decisão do Supremo Tribunal Federal, que declarou que a conferência de bens não traduz hipótese de incidência para o imposto de renda (v. *DJU*, 2.5.63, p. 244, apenso), e a proferida no RE nº 72 624, na qual foi relator o Ministro Thompson Flores:

'Imposto de renda. Incorporação de bens de sócos à pessoa jurídica para aumento de capital. Tributação não reconhecida.' (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, 62:706)" (fls. 243-4).

De fato, o sócio não é comerciante e, assim, não pode ter rendimentos nessa qualidade, e o ato de subscrição de capital não é um ato de comércio ou cessão de direitos; por outro lado, a subscrição de capital social não importa em lucro líquido, em quantias determinadas, pois, na realidade, traduz apenas uma troca de valores que se equivalem ainda que maior seja o valor atribuído, pelos peritos na avaliação feita na forma da lei das sociedades anônimas e aprovada pela Assembléia Geral.

Não, há, portanto, na espécie, ganho efetivo, em dinheiro equiparável a lucros líquidos que decorrem da cessão de direitos quaisquer.

Na incorporação de bens ao capital social, na forma prevista na lei das sociedades anônimas, não há cessão de direitos, mas alienação de bens. Não há lucro mas equivalência de valores, ainda que aparentemente tal não pareça. Não há, para o incorporador, acréscimo patrimonial, mas substituição de um bem por outro, embora divirja a avaliação pericial feita.

Lembro que as pessoas físicas são tributadas em razão dos rendimentos isoladamente considerados por tipo (aluguel, salário, etc.) e esses tipos classificam-se em oito cédulas. As sete primeiras (A a G) são mais específicas (B, juros; C, salários; D, honorários de profissionais liberais, etc.) e a oitava é a mais ampla apenas no sentido de que não tem um *padrão*, mas disso não resulta que na cédula H se inclua tudo o que não é tributado nas outras, pois a cédula H não é a "vala comum" de tudo que não é tributado nas outras cédulas. Tributa-se na cédula H o que não é tributado nas outras, mas desde que previsto em lei como tributável nessa cédula H, porque o princípio da legalidade tributária existe na Constituição.

Assim mesmo entendeu esta Corte, ao inadmitir a cobrança de lucro imobiliário na incorporação de imóvel ao capital social de uma companhia, observando o eminente Ministro Adalício Nogueira:

"Com efeito, a conferência de bens imóveis para a elevação do capital social não se insere em nenhuma daquelas hipóteses taxativamente enunciadas na lei específica.

Não se cogita, na espécie, de vendas de imóveis, com os traços que a definem, como o preço e o lucro.

É de conhecimento universal que as leis fiscais devam interpretar-se restritivamente, sem ampliações, que lhes deturpem a exatidão do conteúdo.

A nova incidência não o previa a lei" RMS nº 17 337 — SP, *RTJ*, 45:151.

Tenho para mim, que a incorporação de bens ao capital social é um ato típico, não equiparável a ato de comércio ou a cessão de direitos, regulada que é por lei especial, que afasta a idéia especial, porque não se traduz em dinheiro, mas em ações correspondentes ao valor dos bens, ainda que expressos nominalmente em quantias diversas, pela avaliação feita. Trata-se, portanto, de um caso de não-incidênca tributária, que somente pelo legislador pode ser modificado.

Nessa conformidade, conheço do recurso pela letra *a* do permissivo constitucional e lhe dou provimento para restabelecer a

sentença de primeiro grau (art. 21, IV, da Constituição; art. 43 do Código Tributário Nacional).

Desacolho a preliminar de prescrição, nos termos do parecer da douta Procuradoria-Geral da República.

É o meu voto.

VOTO

O Sr. Ministro Decio Miranda: Sr. Presidente, estou de acordo com o eminente relator, que, aliás, me deu a honra de citar, como precedente, um acórdão de minha lavra no Tribunal Federal de Recursos.

Acrescento o seguinte: para que houvesse a figura imaginada pelo Fisco, a saber, a distribuição disfarçada de lucros, haveria necessidade de provar, não que a incorporação foi feita por valor superior ao da aquisição do bem, mas, sim, que o foi por um *quantum* superior ao valor real do bem no momento da incorporação.

É o meu voto.

EXTRATO DA ATA

RE nº 95 905-0 — PR. Rel.: Ministro Cordeiro Guerra. Recte.: Cecílio do Rego Almeida (Adv.: Luiz Alberto Machado). Recda.: União Federal.

Decisão: conhecido e provido nos termos do voto do Ministro Relator. Unânime. 2.ª Turma, 22.6.82.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Presentes à sessão os Srs. Ministros Cordeiro Guerra, Moreira Alves e Decio Miranda.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Firmino Paz.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Mauro Leite Soares.