

IMPOSTO DE RENDA — LUCRO DE OPERAÇÃO DE ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL

— *Os imóveis adquiridos e quitados há mais de cinco anos, incorporados ao ativo da empresa, podem ser alienados, com expressa exclusão do lucro real, desde que a operação seja liquidada em prazo certo e incorporaos os seus resultados ao capital social.*

PARECER

I

A consulente é uma sociedade anônima, que explora atividades industriais e agropecuárias. O setor dedicado à produção industrial deverá ser alienado à empresa do ramo (sociedade por quotas de responsabilidade limitada), constituída de quotistas sem nenhum vínculo de parentesco, ou interesse com o controle acionário ou a direção da consulente. A sociedade adquirente, todavia, é sociedade de menor porte, temendo a consulente que venha a se tornar impossibilitada de liquidar os títulos desvinculados da operação que serão emitidos pela aquisição dos imóveis e equipamentos, a ser feita com outorga de escrituras definitivas, razão pela qual admite, nu-

ma eventual inadimplência, assumir o controle da mesma. Nesta eventualidade, a operação far-se-ia pelo aumento do capital da sociedade adquirente com os títulos de crédito de posse da consulente e representativos do saldo devedor pela compra dos bens imóveis e equipamentos. Esclareça-se que o valor contábil dos equipamentos corresponde aproximadamente ao valor de mercado, mas que o dos imóveis é inferior à sua avaliação real, estando ativados há mais de cinco anos. Pergunta-se:

1. Deverá a consulente pagar o imposto de renda sobre o lucro na operação de alienação dos bens imóveis?
2. Se incorporar ao seu capital social o valor dos bens alienados poderia beneficiar-se do Decreto-lei nº 1 260/73?
3. A sua eventual participação acionária na empresa adquirente, pelo saldo deve-

dor descrito, poderia, de alguma forma, configurar hipótese prevista no art. 233 do Decreto nº 76 186/75?

II

O Decreto-lei nº 1 260 de 26 de fevereiro de 1973 diz em seu art. 1º que:

“Art. 1º. Serão excluídos do lucro real da pessoa jurídica ou da empresa individual, para os efeitos da tributação pelo imposto sobre a renda, os resultados decorrentes da alienação de imóveis que integrem o ativo imobilizado, desde que sejam incorporados ao capital no prazo máximo de 6 (seis) meses, contado da data que se seguir ao efetivo recebimento do preço da alienação.”

Acrescenta o parágrafo 2º:

“§ 2º. Não se beneficiam do favor fiscal:

I. as vendas de imóveis que tenham sido adquiridos ou quitados menos de 5 (cinco) anos antes da data da alienação;

II. a alienação que seja pactuada a prazo superior a 5 (cinco) anos.”

Por outro lado, a Portaria nº 101 do Ministério da Fazenda de 11.5.1973 reza que:

“O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições legais, e considerando o disposto no parágrafo único do art. 2º do Decreto-lei nº 1 260 de fevereiro de 1973, resolve:

Nº 101. Determinar que seja reconhecida, independente de requerimento ou de qualquer manifestação prévia deste Ministério, a isenção do imposto de renda sobre lucros decorrentes de alienação, pactuada a partir de fevereiro de 1973, de imóveis que integrem o ativo imobilizado da empresa, desde que o recebimento total do preço se verifique dentro do prazo máximo de 5 (cinco) anos, com o mínimo de 40% (quarenta por cento) pagos nos primeiros 12 (doze) meses, contados da data

do contrato”. (*Diário Oficial*, Seção I — Parte I — 23 de maio de 1973, p. 4 967)”.

Pelos textos legais citados, os imóveis ativamente adquiridos e quitados há mais de cinco anos, em uma empresa, podem ser alienados, com expressa exclusão dos resultados auferidos quanto ao lucro real, desde que 40% do valor do preço seja recebido no prazo de um ano, toda a operação não ultrapasse cinco anos e sejam incorporados os resultados ao capital social em seis meses.

A lei, portanto, oferece um típico caso de *isenção tributária*¹, sob condição onerosa, eis que abre mão o poder tributante de seu direito impenhorável, a fim de atender certos desideratos governamentais, quais sejam, no caso específico:

a) reatualização do efetivo patrimônio da empresa, substituindo bens imobilizados por capital de giro próprio, inclusive pela criação de direitos facilmente negociáveis para obtenção de recursos necessários ao atendimento dos fins sociais.

b) incentivo à empresa para remanejamentos patrimoniais, de acordo com as reais necessidades, a partir de um alívio tributário correspondente a quase 30% de seus bens de menor agilidade e capacidade reprodutiva.

Por outro lado, a lei tributária regula matéria, cujos conceitos, definições e conteúdo encontram-se no direito privado como o conceito de bens imóveis, de alienação e de pactos a prazo e à vista, nas relações de coordenação e livre negociabilidade entre iguais, que caracterizam a essência deste campo do direito.

¹ Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*, p. 135. “A isenção, sendo uma dispensa do pagamento do tributo devido, é uma parte liberada do campo da incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da incidência.”

O Código Tributário Nacional explicita ao intérprete especializado as linhas mestras de conjunção dos princípios do direito que regula com aqueles de direito privado, ao dispor no seu art. 110:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos estados ou pelas leis orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”²

Tem-se discutido, no caso do presente artigo, se os conceitos implícitos de sedimentação doutrinária e jurisprudencial inobtidas estariam também abrangidos na interdição do art. 110, assunto, todavia, irrelevante no presente caso porque todos os três aspectos abordados são de expressa exteriorização no direito e na jurisprudência; senão vejamos.

Inicialmente, os bens imóveis são de expressa configuração legal, dizendo o art. 43 do Código Civil que:

“Art. 43. São bens imóveis:

I. O solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II. Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao sol, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

III. Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado

em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade.”

Pelo conceito legal, os próprios equipamentos da consulente integrados aos imóveis por acessão física fariam parte dos mesmos (item III).

Henry Tilbery já defendera esta posição ao comentar o Decreto-lei nº 1 260/73:

“Clóvis Bevilacqua, ao definir como imóveis ... das coisas, que se não podem transportar, sem destruição, de um para outro lugar.

Nessa definição, expressamente, também, abrange os imóveis por destinação do proprietário.

Para os imóveis por destinação também se emprega o termo imóveis por acessão intelectual, em contraposição à expressão imóveis por acessão física”³ acrescentando em recente trabalho o seguinte:

“Na época quando redigi o Comentário, todavia manifestei dúvidas sobre a aplicabilidade da definição do Código Civil na sua plena amplitude ao direito tributário — não com respeito aos *bens imóveis por acessão física*, art. 43, C.C. alínea II, cuja equiparação aos demais bens imóveis por natureza, alínea I, considero pacífica, mas expressei alguma preocupação a respeito do tratamento tributário dos *bens imóveis por acessão intelectual*, art. 43, C.C. alínea III, cuja inclusão no âmbito do Decreto-lei nº 1 260/73 achei como perfeitamente defensável, porém, não totalmente tranqüila, por vários motivos alinhados naquele meu estudo.

O recente Parecer Normativo CST nº 130/1 975 foi mais corajoso do que a opinião cautelosa manifestada no meu Comentário, pois o Parecer diz claramente que o

² Interessantes comentários sobre a interpretação do art. 110 do CTN são apresentados por Antônio F. Campos no Livro I dos *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Ed. Bushatsky, 1974, que coordenamos com Hamilton Dias de Souza e Henry Tilbery, p. 216-222.

³ A Isenção do imposto de renda sobre lucros decorrentes da alienação de imóveis por pessoas jurídicas. *Comentário* 1.3. Resenha Tributária, nº 13 a 19/74, p. 145-7.

conceito do imóvel, para os efeitos do Decreto-lei nº 1 260/73, é aquele expresso pelo art. 43, incisos I, II e III do Código Civil Brasileiro. É notável a remissão do inciso III do artigo citado, remissão esta feita sem ressalvas ou restrições, abrangendo assim — nos exatos termos do Código Civil: “tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade” (veja art. 45); é o que a doutrina chama imóveis por destinação, conceito este que abrange até o maquinário necessário para exploração da indústria, por vontade e destinação do proprietário (acessão intelectual), mas que fisicamente podia ser separado sem prejudicá-lo (veja art. 45 C.C.), (em contraposição à acessão física, inciso II, art. 43 C.C.)”.⁴

O referido parecer normativo diz claramente o seguinte:

“Finalmente, o conceito de imóvel, para os efeitos do Decreto-lei nº 1 260/73, é aquele expresso pelo art. 43, incisos I, II e III, do Código Civil Brasileiro; portanto, incluem-se no benefício também as benfeitorias.”

Outro aspecto a definir é o conceito de alienação. Carvalho dos Santos⁵ diz, ao descrever as divergências sobre os limites da expressão, que: “Uma coisa, entretanto, é certa: o conceito fundamental da alienação envolve a idéia da transmissão de um direito de um patrimônio, que em virtude dela é desfalcado, para outro, que aumenta”, mostrando as duas facetas da alienação, ou seja, redução de um patrimônio determinado de um lado, com aumento de outro. Este aumento, no caso da alienação

imobiliária, denomina-se “aquisição da propriedade imóvel” e está agasalhado no Código Civil pelo art. 530, que diz:

“Art. 530. Adquire-se a propriedade imóvel:

- I. Pela transcrição do título de transferência no registro do imóvel.
- II. Pela acessão.
- III. Pelo usucapião.
- IV. Pelo direito hereditário.”

Ora, pela consulta realizada, os imóveis a serem adquiridos pela empresa menor terão seus direitos transmitidos, com escritura definitiva, e correspondente transcrição no registro imobiliário pertinente, com o que se caracteriza a alienação, a que faz menção o Decreto-lei nº 1 260/73.

O Parecer Normativo CST nº 130/75 consagra a dupla face de que a *alienação*, para o vendedor, corresponde à aquisição para o comprador, em termos de exegese tributária, ao dizer:

“Ao dispor o inciso I, § 2º do art. 1º, do Decreto-lei nº 1 260/73, que não se beneficiam do favor fiscal as vendas de imóveis que tenham sido *adquiridos ou quitados* há menos de cinco anos da data da alienação, ficou definido o termo inicial para contagem do referido prazo a *data da aquisição*, ou a *data da quitação do preço*.”

Desta forma, a aquisição dos bens imóveis e equipamentos pela empresa menor é hipótese expressa na legislação civil e tributária, considerando-se que a transcrição no registro imobiliário configura, definitivamente, a operação.

Resta um último aspecto, ainda no campo do direito civil de modificação inaceitável pelas normas do direito tributário, de definir se o pagamento com notas promissórias desvinculadas da respectiva operação constituiria ou não pagamento à vista.

Em recente acórdão (nº 68 128 de 25.9.1975), a 1ª Câmara do 1º Conse-

⁴ Dúvidas em torno do Decreto-lei nº 1 260/73. *Comentário* 1.3. Resenha Tributária, nº 8/76.

⁵ *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*. Ed. Borsoy, v. 3, p. 188.

lho de contribuintes, em caso por nós patrocinado, decidiu que:

“Ementa: Correção monetária de imóveis. Uma vez transcrita no Registro de Imóveis a aquisição da propriedade, passa o adquirente a ter o domínio pleno sobre o bem, pouco importando se a forma de pagamento foi por meio de títulos. Não se caracterizava a compra a prazo se os títulos foram *pro-soluto* e o alienante deu quitação e transferiu a propriedade. Nesse caso, os títulos passam a ter vida própria, não acarretando a inadimplência do devedor a rescisão do contrato de compra e venda”⁶ diferenciando os títulos cuja inadimplência provoca a rescisão contratual, daqueles que, possuindo vida própria, se desvinculam definitivamente na operação que lhes seu origem.

Na mesma linha de raciocínio, o Parecer Normativo CST nº 130/75 dispôs:

“Nas alienações por meio de escritura definitiva, com quitação integral, registrada sem quaisquer ônus sobre o imóvel, sendo parte do preço paga mediante notas promissórias não vinculadas à transação, a alienação é considerada à vista. As alienações a prazo revestem-se de formas próprias, bem caracterizadas, havendo sempre vinculação entre a respectiva transação e o crédito resultante da parte não paga, como por exemplo: alienação com cláusula adjeta de hipoteca; alienação com cláusula de pacto comissório. Assim, a emissão de notas promissórias sem qualquer vinculação com a transação imobiliária constitui outra operação, ou seja, de financiamento” com o que acoberta a interpretação de que se considera alienação à vista, a transferência de direi-

⁶ Comentamos a referida decisão para a *Revista de Análise Jurisprudencial* a ser lançada pelo Instituto dos Advogados de São Paulo.

tos imobiliários, com transcrição de escritura definitiva no registro de imóveis, mesmo que o pagamento se processe através de títulos desvinculados da referida operação.

Isto posto, podemos responder às duas primeiras questões dizendo o seguinte: Os resultados⁷ obtidos não estão sujeitos ao imposto de renda, por força do art. 1º do Decreto-lei nº 1260/73, desde que incorporados ao capital social no prazo de seis meses, a partir da quitação do preço, a saber, a entrega das notas promissórias contra a lavratura da escritura definitiva.

Examinado o problema, na sua primeira formulação, passemos à análise do segundo aspecto. Se a eventual posterior

⁷ Sobre expressão *resultados*, Henry Tilbery na obra citada diz às p. 159: “A parcela a ser excluída do lucro real são os resultados decorrentes da alienação — isto é, o excedente do preço total da operação sobre o valor contábil, por regra o custo histórico monetariamente corrigido menos depreciação acumulada.

Na eventualidade de venda a prazo (veja art. 2º do decreto) o preço pode ser acrescido de juros e de correção monetária, se contratado entre as partes. Surge a questão, se tais acessórios do preço da transação ficariam abrangidos pela expressão resultados decorrentes da alienação.

Acredito que a resposta afirmativa é defensável, face ao termo escolhido pela lei que é bastante amplo, porém tal interpretação não fica livre de ameaça de impugnação. Se for aceita, os acessórios do preço da transação acompanharão o mesmo destino do principal. O problema refere-se aos juros, tradicionalmente considerados receita tributável, como produto de capital.”

participação acionária poderia constituir uma distribuição disfarçada de lucros.

O art. 233 do Decreto nº 76 186/75, reproduzindo os mesmos textos dos diplomas anteriores, capitula as diversas hipóteses daquela figura que Fábio Fanucchi denomina, apropriadamente, de tributação penal.⁸

Das diversas hipóteses capituladas, ⁹ as expressas nas letras *a* e *b* cuidam especificamente de alienações por valores

abaixo de mercado e aquisições por valores acima do mercado para e de pessoas elencadas na letra *a*, a saber: acionistas, sócios, dirigentes ou participantes nos lucros de pessoas jurídicas ou seus respectivos parentes.

Para a ocorrência de qualquer das hipóteses, há necessidade simultânea de nos dois pólos das operações estarem de um lado uma pessoa jurídica controlada, dirigida ou com participação de algumas

⁸ Fanucchi, Fábio. A tributação penal. *Revista de Direito Público*, nº 25, p. 105.

⁹ Art. 233. Considerar-se-ão formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica (Lei nº 4 506/64, art. 72): a) 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; b) a aquisição, de qualquer das pessoas aludidas na alínea anterior, de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado; c) o pagamento de remuneração por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, que não corresponder a serviços efetivamente prestados; d) o pagamento de alugueis ou *royalties*, a qualquer das pessoas enumeradas na alínea *a*, que não corresponder ao efetivo uso, exploração ou fruição de bem ou direito, ou em montante que exceder ao valor do mercado; e) o pagamento de despesas particulares das pessoas referidas na alínea *a*, salvo quando satisfizerem às condições legais para serem classificadas como remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional; f) o não exercício de direito à aquisição de bem ou direito pertencente a qualquer das pessoas mencionadas na alínea *a*, quando dele resultar a perda do sinal, depósito em garan-

tia, ou importância paga para obter opção de aquisição; g) os empréstimos concedidos a quaisquer das pessoas citadas na alínea *a* se a pessoa jurídica dispuser de lucros acumulados ou reservas não impostas pela lei, salvo se: I. revestirem forma escrita; II. estabelecerem as condições de juros, deságios, indexação ou correção monetária, semelhante aos empréstimos mais onerosos tomados pela pessoa jurídica; III. forem resgatados no prazo máximo de três anos; h) a transferência aos sócios ou acionistas, sem pagamento ou por valor inferior ao do mercado, de direito de preferência à subscrição de ações no capital de outra sociedade; i) a incorporação ao capital, com a conseqüente distribuição de ações, de dividendos fixos ou mínimos de ações preferenciais, devidos há menos de dois anos; j) a amortização ou resgate de partes beneficiárias, antes de cinco anos de sua emissão, se emitidas para colocação gratuita; l) a redução do capital social e correspondente amortização de ações ou cotas, devolução de participação de sócios, antes de decorridos dois anos da incorporação ao capital social, com isenção de imposto, de lucros ou reservas; m) o resgate, dentro de dois anos de sua emissão, de ações preferenciais resultantes da incorporação ao capital social, com isenção de imposto, de lucros ou reservas."

das pessoas anteriormente nomeadas e, de outro lado, as respectivas pessoas.¹⁰

Há necessidade ainda de as operações serem feitas por valores *acima de mercado*, nas aquisições, *ou abaixo de mercado* nas alienações, com nítida tipicidade (coincidência inatacável entre a hipótese da lei e o caso em espécie), muito embora a conceituação de valor notoriamente superior ao do mercado seja, por enquanto, indefinível,¹¹ pois tanto pode ser interpretado por *muito superior*, como por

¹⁰ Já escrevemos que a distribuição disfarçada de lucros somente pode ocorrer entre pessoas jurídicas e físicas por força, inclusive, do que dispõe o art. 235 do RIR assim redigido: “Art. 235. Sobre os lucros ou dividendos disfarçadamente distribuídos, nos casos previstos no art. 233, cobrar-se-á da pessoa jurídica o imposto de 50% (cinquenta por cento), sem prejuízo do imposto, multas e demais encargos legais que couberem à pessoa física beneficiada (Lei nº 4 506/64, art. 73). Parágrafo Único. O imposto devido na forma deste artigo, compensado o que houver sido anteriormente cobrado da pessoa jurídica sobre o mesmo rendimento, será agravado das multas e demais encargos legais cabíveis.” (*Comentário 1.3. Resenha Tributária 13/73*, p. 148. No mesmo sentido, Bulhões Pedreira — Imposto de Renda, § 7, 40; Antônio Roberto Sampaio Dória (*Distribuição disfarçada de lucros*, p. 43, Ed. Resenha Tributária; Paulo Roberto Cabral Nogueira, *Teoria e prática do direito tributário*, c/Ruy Barbosa Nogueira, Ed. Resenha Tributária; e decisão do TFR Apelação Civil nº 31 490 DOU 26.3.73.)

¹¹ Veja parecer de Ruy Barbosa Nogueira, Edição Resenha Tributária, *Comentário 1.3*, 15/73; e nosso parecer (*Comentário 1.3* n.ºs 39, 40, 41/73, p. 471/4).

conhecimento superior, hipótese em que os bens sem valor aparente de mercado estariam automaticamente excluídos.

Antônio Roberto Sampaio Dória¹² refere-se a quatro requisitos simultâneos para a configuração da distribuição disfarçada de lucros:

“Vencidos esses aspectos preliminares, podem-se sintetizar os pressupostos genéricos, desdobrados até este passo, para a verificação das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, bem como para a hermenêutica da legislação que as define:

a) tipicidade — deve haver perfeita coincidência entre os requisitos fixados na lei e aqueles do caso concreto; em consequência;

b) interpretação estrita — veda-se qualquer tentativa de interpretação analógica ou extensiva da legislação aplicável;

c) existência de lucros — nas hipóteses de presunção relativa, autoriza-se a demonstração da inexistência de distribuição de lucros; nos casos de ficção; tal evidência é vedada;

d) operação envolvendo uma pessoa jurídica e uma pessoa física.”¹³

Ora, o caso exposto pela consultante em nada se assemelha à hipótese prevista, porque:

¹² Obra cit. p. 41.

¹³ Em nosso parecer citado às p. 464/5 dizemos que: “Na distribuição disfarçada de lucros pela aquisição *stricto sensu*, quatro são seus elementos componentes, a saber: a) que uma empresa adquira bens; b) que tais bens pertençam a acionistas, sócio, dirigente, ou participante nos seus lucros ou parentes ou dependentes dessas pessoas (pessoas físicas); c) que a aquisição seja feita por valor notoriamente superior ao de mercado; d) que a empresa tenha lucros a distribuir declarados ou ocultos.

a) alienará imóvel, pelo valor de mercado, à empresa da qual não é acionista, nem seus dirigentes, acionistas ou respectivos parentes participam, de qualquer forma, da mesma;

b) eventualmente versará títulos de crédito representativos de operação legal e real ao capital da empresa adquirente do imóvel, se por alguma razão for a mesma inadimplente no pagamento dos respectivos títulos.

Não terá ocorrido nem alienação nem aquisição de bem por valor notoriamente inferior ou superior ao de mercado. A operação terá sido realizada entre pessoas jurídicas. Nos dois pólos das duas operações, uma certa e outra eventual, não estarão pessoas vinculadas, nem sequer na direção ou participação acionária de cada uma das empresas. A matéria terá sido regida por outra legislação específica para o caso, ou seja, o Decreto-lei nº 1 260/73, e mais recentemente esclarecido, em alguns aspectos, pelo Parecer Normativo CST nº 130/75.

Desta forma, podemos responder à terceira questão, concluindo que não há nenhuma possibilidade de serem enquadradas as operações, nas hipóteses previstas no art. 233 do Decreto nº 76 186/75.

Acrescentamos, todavia, uma observação pertinente. Se a empresa já estivesse consciente de uma insuficiência futura da empresa compradora para saldar os seus débitos, poderia integralizar um aumento do capital da mesma, diretamente com seus bens imóveis e equipamentos pelo valor de mercado, sem sofrer tributação? Entendemos que sim.

Gilberto de Ulhoa Canto, em notável parecer,¹⁴ para hipótese idêntica de incor-

poração de bens em sociedade de cotas por responsabilidade limitada, diz:

“b) ao quesito b) de 5 (793) retro: a versão de bens, na forma pela qual pretende a consulente efetuarla não acarreta a realização da mais-valia naqueles implícita, segundo entendimento dos próprios órgãos fiscais competentes. Por outro lado, sendo os bens vertidos contra a entrega de cotas, não se poderá pretender realizar a mais-valia neles ínsita, ainda que se adote a corrente italiana citada em 30 (818) retro, por não constituírem as cotas, no direito pátrio, bens suscetíveis de valoração autônoma, destacados do próprio patrimônio social, como ocorre com as ações representativas do capital das sociedades anônimas.”

Depois de ter dito: “a versão de bens no patrimônio de uma empresa é espécie do gênero alienação” (p. 351)¹⁵

O conceito de alienação abrangendo a *versão de bens* em uma sociedade ou mesmo a sua retirada, em casos de extinção, já foi defendida pelo próprio Ministério da Fazenda no Parecer Normativo CST nº 449/71, agudamente criticado por outros múltiplos aspectos pela doutrina.¹⁶

¹⁵ Miranda Valverde, Trajano de. *Sociedade por ações* 2ª ed. Rio, *Revista Forense* 1953. p. 188; e Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito tributário comparado*. Ed. Saraiva. 1971. p. 43 (no mesmo sentido).

¹⁶ Silva Martins Ives Gandra da. *Extinção de holdings e o conceito de lucros distribuídos*. Ed. Bushatsky, 1971, *Direito Tributário I*, com Tilbery Henry. Fanucchi, Fábio. *Extinção de pessoas jurídicas e imposto de renda*. *Revista de Direito Público*, nº 22, Correa, Walter Barbosa. *Dissolução de sociedade e imposto de renda*. *Revista de Direito Mercantil*, p. 99 e segs. Dória, Antônio Roberto Sampaio. op. cit. p. 52/3.

¹⁴ *Estudos e pareceres de direito tributário* Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975. p. 35/7.

Ora, se o conceito de alienação abrange a versão de bens e o Decreto-lei nº 1 260/73 fala claramente em alienação — gênero, especificando apenas no art. 2º uma das espécies de alienação, que é a *venda a prazo*, é evidente que os benefícios do referido Decreto-lei nº 1 260/73 poderiam ser utilizados pelas pessoas que alienassem seus bens, pelo processo da conferência nos casos de S/As ou de versão dos mesmos no caso das Ltdas, utilizando-os para aumento do capital da sociedade.

Neste sentido, em recente estudo Henry Tilbery, declara:¹⁷

“Uma vez estabelecido que a regra básica constante do art. 1º do decreto-lei, beneficia todo o gênero alienação — da qual a conferência de bens é uma espécie —, cabe examinar se há motivo para uma interpretação restritiva no contexto do diploma legal *na sua íntegra*.”

Verifica-se que o art. 2º estabelece exigências especiais para *vendas a prazo* e delega poderes ao Ministro da Fazenda para baixar normas sobre as condições de pagamento destas vendas.

O fato de este artigo do decreto-lei ter

fixado requisitos especiais *para uma das espécies do gênero alienação* (admite-se que a espécie vendas a prazo na prática seja a mais comum e mais importante), todavia, não implica restrição do art. 1º para âmbito mais limitado.

Conforme princípios de boa hermenêutica, quando qualquer ato legislativo nos seus dispositivos iniciais circunscreve o *âmbito* da norma geral, abrangendo *todo um gênero*, e os dispositivos seguintes fornecem regras específicas para uma determinada espécie deste gênero, isto em absoluto não significa que o âmbito estabelecido ficaria restrito só para aquela única espécie, objeto de regulamentação especial. Em outras palavras, a existência de normas especiais para vendas a prazo não reduz a amplitude do campo de aplicação do decreto-lei, que abrange alienação sem distinção.”

Entendemos, portanto, que uma operação direta, no caso de recebimentos maiores sobre a adimplência da empresa adquirente nos bens da consulente, seria agasalhada e teria os mesmos benefícios concedidos pelo Decreto-lei nº 1 260/73 para as alienações representadas pela compra e venda de imóveis.

S.M.J.

Ives Gandra da Silva Martins, Advogado em São Paulo.

¹⁷ Op. cit. 8/76. Resenha Tributária. Comentário 1.3.