

P A R E C E R

PGFN/CDN/Nº083/89

Ação Direta de Inconstitucionalidade de proposta contra os preceitos do art. 2º do Decreto-lei nº 2.397, de 21.12.87.

Inépcia da Ação. Inexatidão na indicação do texto constitucional pre-  
tensamente ofendido.

Impossibilidade jurídica do pedido. Se a alegada infringência à norma cons-  
titucional se referir à Constituição  
de 1988, ad argumentandum tantum, es-  
tar-se-ia diante de mera revogação de  
norma jurídica anterior por norma su-  
perveniente de hierarquia superior.

Não há ação para declaração de re-  
vogação de lei.

A presunção de constitucionalidade  
das leis, como limite ao "judicial con-  
trol".

A ficção legal de se considerar os  
lucros automaticamente distribuídos  
aos sócios está consagrada em diver-  
sos dispositivos da legislação tribu-  
tária.

No caso dos lucros apurados no en-  
cerramento do período-base pelas so-  
ciedades civis de prestação de servi-  
ços de profissão regulamentada, a re-  
gra criada pelo Decreto-lei nº 2.397/  
87 é adotada em vários países, repre-  
sentando um avanço da legislação tri-  
butária.

Sendo os rendimentos dessas socie-  
dades civis produto do trabalho pes-  
soal dos sócios, pertencentes e in-  
dissociáveis deles, é certo que a  
disponibilidade econômica da renda lhes  
pode ser legalmente atribuída.

A distribuição eminentemente for-  
mal dos resultados, acumulados por  
conveniência contábil de apuração, é  
mero ato escritural das sociedades ci-  
vis e não modifica o fato de que a

3

disponibilidade econômica dos mesmos, pelos sócios, pode ser legalmente considerada no momento de sua apuração.

A regra criada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.397/87 é decorrente da supressão da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica sobre os resultados apurados no encerramento do período-base (DL. 2.397/87, art. 1º).

O art. 43, caput, do CTN, define como fato gerador do imposto, in tela, além da disponibilidade econômica, a disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza - incidência do art. 146, caput, III, "a", da CF.

Os preceitos do art. 2º do Decreto-lei nº 2.397/87, em absoluto, não criaram uma nova hipótese de incidência do imposto focalizado.

Improcedência da alegação de inconstitucionalidade do referido Diploma Legal.

## I

### HISTÓRICO

A CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS propõe, perante o Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade dos preceitos do art. 2º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, sob o argumento de que a citada norma jurídica, ao prescrever que o lucro apurado pela sociedades civis de prestação de serviços profissionais será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data do encerramento do período-base, teria criado "ficção legal", inadmissível, isto porque:

- a) "... considera renda, o que renda não é, percebido o que percebido não foi e distribuído lucro cuja distribuição não ocorreu."
- b) "... a Constituição apenas permite incidência sobre renda cuja disponibilidade seja efetivamente adquirida, de tal forma que apenas incida o referido tributo quando seja distribuído aos sócios o



lucro da sociedade, de resto, como ocorre com as demais sociedades."

## II

### ASPECTOS PROCESSUAIS

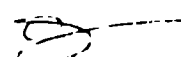
2. Preliminarmente, transcrevo trechos da Nota elaborada pelo Procurador Especial da Fazenda Nacional, Dr. Marco Antônio Meneghetti, acerca de aspectos processuais concernentes à presente Ação:

"Ação, contra lei em tese, para controle de constitucionalidade, tem como pressuposto de processabilidade, a exata indicação do texto da Constituição apontado como violado pela lei impugnada.

Essa condição de ação, antes de ser uma imposição meramente formal, se constitui em pressuposto lógico, pois como poderia ser feito o controle de constitucionalidade da lei sem o oferecimento do texto a ser cotejado.

A indicação do texto constitucional deve ser clara, objetiva. Não pode ser vaga, não pode ser apenas um princípio, pois o controle direto de constitucionalidade das leis pressupõe necessariamente a diferença de procedimento legislativo entre o texto maior e as leis comuns, sem o que não seria possível. O controle é formal, deve ser feita a subsunção da lei comum ao texto da Constituição.

Data venia, o autor deixou de apontar com clareza qual o texto da Constituição teria sido violado pela lei que impugna. Insista-se, a ação direta de controle de constitucionalidade das leis é um meio processual posto à disposição daqueles indicados no texto da Constituição - legitimação ativa especial -, e, como tal, deve atender a certas técnicas. Não pode confundir uma peça instrumental do processo, que dá início à atividade jurisdicional do Estado, como algum trabalho eminentemente acadêmico. Não se está a dizer que os trabalhos acadêmicos não sejam úteis à solução das lides judiciais, aliás são importantes fontes de fixação do direito por quem deve aplicá-lo; o que se deve esclarecer é a função técnica de uma peça vestibular, a que dá início à atividade jurisdicional, que formaliza a relação jurídico-processual, cujo aperfeiçoamento se dá com a citação do demandado.






As alegações vagas, imprecisas, subjetivas, as fundamentações em princípios, sem a vinculação direta ao texto da Constituição, no caso de ação direta de inconstitucionalidade de lei, inviabilizam a atividade de mérito do Poder Judiciário. De fato, atente-se que, nesse tipo especialíssimo de ação, o mérito - a res iudicium deducta - não é um direito subjetivo, não é uma relação jurídica, não é uma situação fática; o mérito, a ser enfrentado pela autoridade judiciária é a própria norma submetida a julgamento em face de norma superior.

Assim como nas ações comuns incumbe ao autor relatar os fatos que embasam seu alegado direito ofendido, a fim de que, deles tomando conhecimento, possa ser expendido um Juízo de valor sobre a situação deduzida perante o Poder Judiciário, do mesmo modo na ação direta do controle de constitucionalidade das leis deve o demandante indicar claramente o texto constitucional pretensamente ofendido. A consequência pela omissão ou pela inexatidão de indicação do texto alegadamente ofendido é a inépcia da ação.

Ad Argumentandum, se admitido fosse dar seguimento a ação direta de controle de constitucionalidade das leis, ainda que não indicasse claramente qual o texto ofendido, estar-se-ia inaugurando a incerteza nas relações jurídicas, estar-se-ia conferindo poderes excepcionais ao Judiciário, para que, de vontade própria, sem a necessária provocação, estabelecesse ele os limites da lide. Seria negação da regra máxima de direito processual, segundo a qual memoiudez ex officio.

A Ação em exame não indica claramente qual o texto da Constituição Federal, que teria sido violado pelas normas impugnadas. Isso inviabiliza o seu regular processamento e, via de consequência, o seu conhecimento pela autoridade judiciária - o mérito é eminentemente de direito - não suficientemente deduzido em juízo, vale dizer, a ação é inepta.

2. A questão de inconstitucionalidade das leis apresenta uma peculiaridade bastante interessante, embora de há muito do domínio público. A lei somente será inconstitucional, írrita ou nula, se a sua promulgação de der na vigência da Constituição apontada como violada. Se, ao contrário, existente a lei, sobrevem a Constituição, o caso não é de inconstitucionalidade; está-se, na verdade, diante de simples revogação da lei comum pela nova norma constitucional.







A ação direta proposta, data venia, alega que as normas que impugna estariam em confronto com o texto da Constituição. Todavia, não diz qual a Constituição que teria sido ofendida.

De fato, a ação direta, em tala, foi proposta na vigência da Constituição de 5 de outubro de 1988, até porque é ela que lhe confere a legitimação especial, antes reservada ao Procurador-Geral da República.

Se a alegada infringência à norma constitucional se referir à Constituição de outubro de 1988, e é o que tudo indica a crer, sabendo-se que o Decreto-lei impugnado foi expedido na sob a ordem jurídica precedente, ad argumentandum, se de fato houvesse contrariedade com o texto da nova Constituição, aliás o que não é precedente, estar-se-ia diante de mera revogação de norma anterior por norma superveniente hierarquicamente superior.

Nesse caso, é sabido, o pedido deduzido em Juízo torna-se juridicamente impossível, pois não existe ação para declaração de revogação de lei em tese. O meio processual adequado seria ação concreta, perante o Juízo federal."

### III

#### A PRESUNÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI

3. Também, como prelúdio, transcrevo algumas considerações do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Dr. Cid Heráclito de Queiroz, sobre o tema da Constitucionalidade das leis, colhidas do Parecer PGFN/PG/Nº 515/88, incluso no Processo nº 10168-005724/88-41, o qual obteve Despacho Normativo do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda:

"39... cumpre lembrar ser pacífico, tanto na doutrina, como na Jurisprudência, que, em favor dos atos legislativos, milita sempre a presunção de constitucionalidade.

40. Essa foi a doutrina acolhida pela Lei nº 221, de 20 de novembro de 1984, segundo a qual os



juizes e tribunais s̄o podiam deixar de aplicar as leis **manifestamente inconstitucionais** (art.13, § 10).

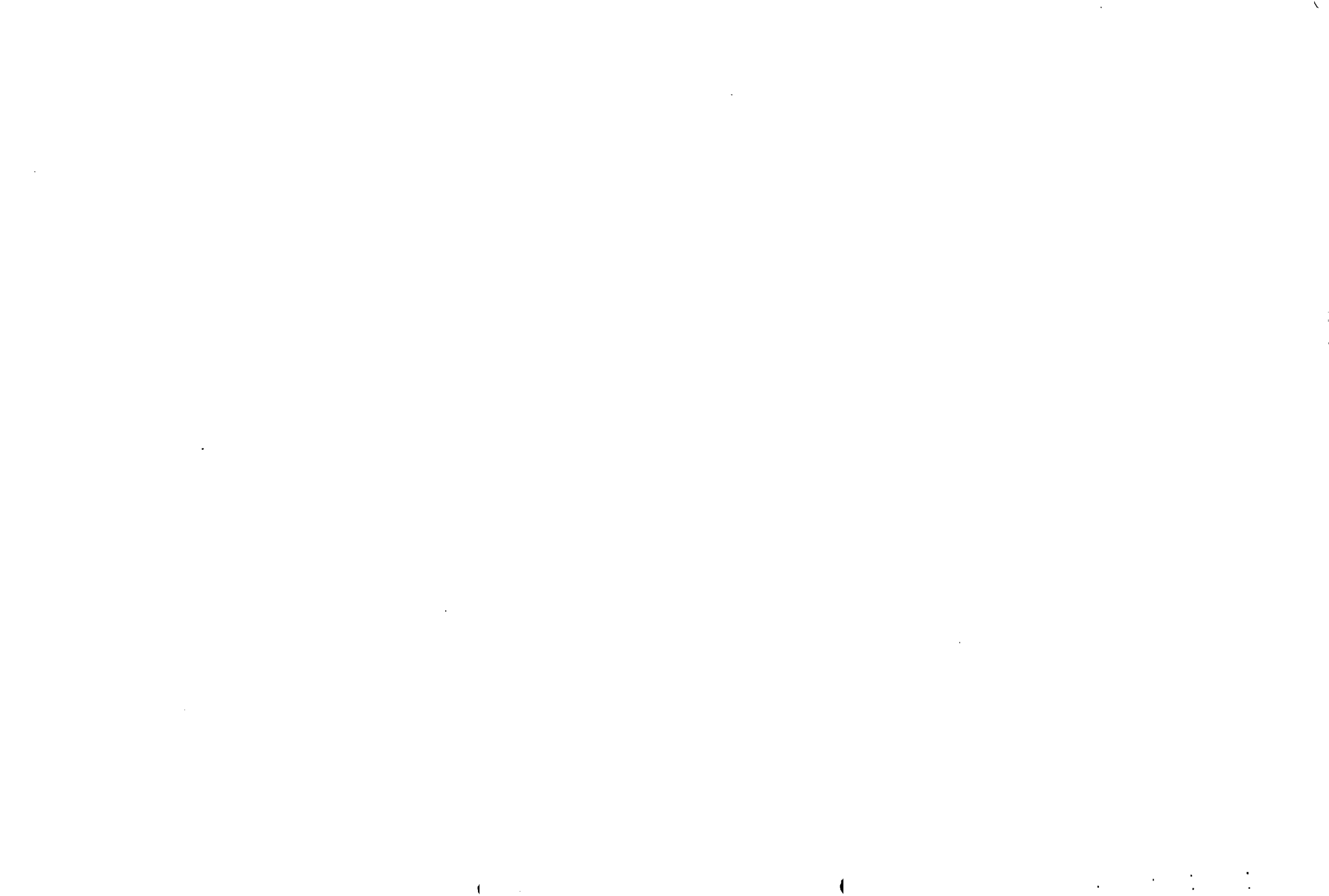
41. Logo depois, em 1902, o insigne JOÃO BARBALHO, nos seus clássicos Comentários à **Constituição Federal Brasileira**, acentuava que, no exercício de tão relevante poder cumpre aos tribunais observar a máxima circunspecc̄ão; os comentários, na ausência de prescriç̄ões legais, aconselham e os Juizes observam certos preceitos de muito bom aviso a este respeito. A lei traz sempre a presunç̄ão de validade. Somente dando-se razões peremptórias, e em vista de texto preciso com o qual se contradiga a lei, é que poder-se-lhe-á negar execução. Não é lícito declarar inconstitucional um ato legislativo porque se entenda que contém cláusulas opressivas ou se considere que viola direitos naturais, sociais ou políticos dos cidadãos; é preciso que haja um texto constitucional em que repouse a argdiç̄ão. Deve o juiz abster-se da quest̄ão de constitucionalidade, toda a vez que sem isso julgar a causa, fazendo a justiça que no caso caiba. E convém que quest̄ões desta natureza somente sejam submetidas à decis̄ão nos tribunais, quando todos os membros deles se acharem presentes, para que tenham mais autoridade suas resoluç̄ões e para mais seguramente manter-se a jurisprudência.

42. Também o Colendo Supremo Tribunal Federal, já em 1944, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 4.057, em que foi Relator o eminente Ministro OROZIMBO NONATO, decidiu que 'a inconstitucionalidade de lei-providência excepcional - s̄o pode ser decretada quando é patente e incontestável'.

43. CARLOS MAXIMILIANO, a seu turno, acentua que 'todas as presunç̄ões limitam a favor da validade de um ato, legislativo ou executivo'. (op. cit).

44. Se a inconstitucionalidade não está 'acima de toda dúvida razoável, interpreta-se e resolve-se-prossegue o ilustre constitucionalista - pela manutenção do deliberado por qualquer dos três ramos em que se divide o Poder Público. Entre duas exegeses possíveis, prefere-se a que não infirmar o ato de autoridade. **Opertet ut res valeat quan pereat**'. (op cit.)

45. Com sua invulgar inteligência, o Mestre examina a quest̄ão da constitucionalidade das leis à luz do princípio - basilar no regime democrático - da harmonia entre os Poderes, acentuando que



'os tribunais s̄o declaram a inconstitucionalidade de leis quando esta ̄ evidente, n̄o deixa margem a s̄ria objeç̄o em contr̄rio. Portanto, se, entre duas interpretaç̄es mais ou menos defens̄veis, entre duas correntes de id̄ias apoiadas por jurisc̄onsultos de valor, o Congresso adotou uma, o seu ato prevalece. A bem da harmonia e do m̄tuo respeito que devem reinar entre os poderes federais (ou estaduais), o Judicīrio s̄o faz uso da sua prerrogativa quando o Congresso viola claramente ou deixa de aplicar o estatuto b̄sico, e n̄o quando opta apenas por determinada interpretaç̄o n̄o de todo desarrazoada' (op. cit.).

46. MAXIMILIANO conclui sustentando, enf̄tico, que a constitucionalidade das leis deve ser buscada onde e como for poss̄vel, ensinando que 'sem pre que for poss̄vel sem fazer demasiada viol̄ncia ̄s palavras, interprete-se a linguagem da lei com reservas tais que se torne constitucional a medida que ela institui, ou disciplina. A constitucionalidade n̄o pode decorrer s̄o dos motivos da lei. Se o parlamento agiu por motivos reprovados ou incompat̄veis com o esp̄rito do C̄digo Supremo, por̄m a lei n̄o ̄, no texto, contr̄ria ao estatuto b̄sico, o tribunal abstem-se de a condenar' (op. cit.).

47. Noutra obra cl̄ssica, MAXIMILIANO, invocando os juristas norte-americanos WILLOUGHBY, BRYC̄E e BLACK, incluiu, entre os preceitos regulares do uso das prerrogativas do Judicīrio de dar 'a ̄ltima palavra sobre a constitucionalidade dos atos do Congresso ou do Executivo' o de que 'proclama-se a inconstitucionalidade apenas quando ̄ absolutamente necess̄rio faz̄-lo, para decidir ̄ quest̄o sub judice' bem assim o de que 'presumem-se constitucionais todos os atos do Congresso e do Executivo'. S̄o se proclama, em sentenç̄a, a 'inconstitucionalidade, quando esta ̄ evidente, for̄ de toda d̄vida razoavel' (in "Coment̄rios ̄ Constituiç̄o Brasileira", 3̄ edic̄o, Liv. do Globo, P. Alegre, 1929, p̄gs. 120, 122 e 123).

48. Na mesma linha THEMISTOCLES CAVALCANTI formulou os seus 'princ̄pios' gerais para a apreciaç̄o de inconstitucionalidade, incluindo, entre eles, o de que 'um ato legislativo ou executivo deve se presumir v̄lido porque emanado de outro poder' (in 'Do Controle da Constitucionalidade', Forense, Rio, 1966, p̄gs. 45/46).

49. A seu turno, o culto Ministro ALIOMAR BA LEEIRO incluía-se entre aqueles que 'acham que as leis, alīs na velha regra, s̄o quando absoluta




mente inconstitucionais, devem ser declaradas como tais' (Voto no Julgamento, pelo STF, do RE nº 62.731-GB, in RTJ nº 45).

50. Essa também é a opinião de CARLOS MEDEIROS SILVA, quando pontificou no cargo de Consultor-Geral da República, invocando Pedro Lessa, Castro Nunes, Carlos Maximiliano e Orozimbo (Parecer in 'Revista de Direito Administrativo' nº 36).

51. Nos Estados Unidos da América, em que se formulou a própria doutrina do Judicial control da constitucionalidade das leis, o Juiz FRANKFURTER, citado por BERNARD SCHWARTZ, dá a tônica da moderação com que a Suprema Corte norte-americana, abandonando seu papel de controlador do Congresso, deve exercer os seus poderes (no julgamento do caso 'United States x Lovett'): 'especialmente quando a legislação do Congresso está sendo analisada, deve procurar seguir um caminho bem racional a fim de se evitar choque entre o Congresso e a Corte Suprema', advertindo que 'uma declaração de inconstitucionalidade por esta Corte pode acarretar consequências tão graves e profundas que devem ser evitadas, a não ser que não haja remédio!' (in 'Direito Constitucional Americano', Trad. de Carlos Nayfeld, Forense, Rio, 1966, págs. 262 e 264).

52. 'Toda presunção - doutrina, **ex cathedra**. LÚCIO BITTENCOURT, em obra magistral, invocando os constitucionais norte-americanos - é pela constitucionalidade da lei e qualquer dúvida razoável deve-se resolver em seu favor e não contra ela - **every reasonable doubt must be resolved in favour of the statute not against it**. E os tribunais não julgarão inválido o ato, a menos que a violação das normas constitucionais seja, em seu julgamento, clara, completa e inequívoca - **clear, complete and unmistakable**. Essa precaução já fora reclamada pelo próprio Marshall, no julgamento do caso Fletcher v. Peck, onde o grande juiz mostrou que a questão de se verificar se uma questão muito delicada - **is at all times a question of much delicacy** - que deve raramente, quicã nunca, ser decidida pela afirmativa num caso duvidoso. Os tribunais, quando compelidos a se manifestar sobre a matéria, não podem fundar-se em vagas conjecturas para declarar que o Legislativo excedeu os seus poderes e que o ato expedido deve ser considerado inválido. O conflito entre a lei ordinária e a Constituição deve







ser de tal ordem que o juiz sinta a convicção clara e forte da incompatibilidade entre uma e outra **a clear and strong conviction of their incompatibility with each other** (in 'O Controle jurisdicional da Constitucionalidade das Leis', 2a. edição, Forense, Rio, 1968, págs. 92/93).

53. O insigne jurista, ainda invocando os Juizes norte-americanos, fixa, com precisão, o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, que orienta o exegeta na busca da interpretação que ajuste a lei à Constituição. E conclui LÚCIO BITTENCOURT que 'também o Justice Washington no caso *Ogden V. Saunders*, seguindo a mesma orientação, sustentou que se há de presumir sempre a validade e a eficácia da lei até que violação da Carta Constitucional seja provada além de toda a dúvida razoável - **is proved beyon any all reasonable doubt**. Em consequência dessa presunção, tem-se entendido, por outro lado, que os tribunais, antes de fulminar a lei com a declaração de inconstitucionalidade, devem procurar interpretá-la de tal modo que se torne possível harmonizá-la com a Constituição. E somente no caso de se tornar isso de todo impraticável é que se poderá reconhecer a ineficácia do diploma impugnado'. (op. cit. pág. 93).

.....

55. Discorrendo sobre a chamada dupla interpretação LÚCIO BITTENCOURT, na obra-prima citada, preleciona, com precisão: 'uma vez que o conflito entre a lei e a Constituição não deve ser presumido - adianta Cooley - segue-se, necessariamente, que as Côrtes devem, se possível, dar à lei interpretação tal que lhe permita manter-se válida e eficaz - **the court, if possible, must give the statute such a construction as will enable it to have effect**. Isto, aliás, nada mais é do que afirmar que os tribunais devem interpretar a lei de acordo com a intenção da legislatura, que só poderia ser a de elaborar um diploma capaz de produzir efeito jurídico e não um que se tornasse inoperante e nulo (op. cit. pág. 93).

56. Destarte - prossegue o festejado jurista 'se uma lei pode ser interpretada em dois sentidos, um que a torna incompatível com a Lei Suprema, outro que permite a sua eficácia, a última interpretação é a que deve prevalecer. Assim o tem



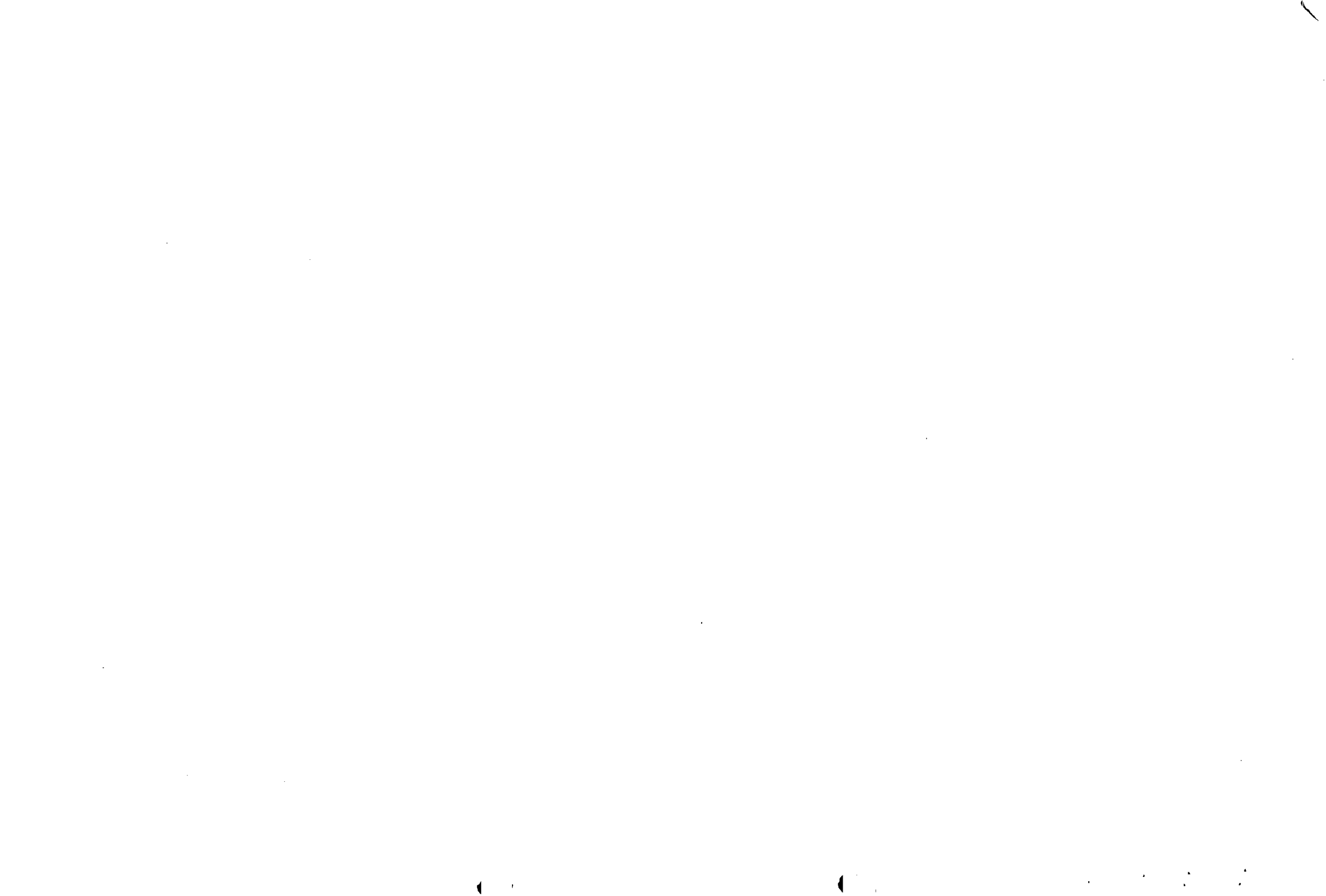
decidido reiteradamente a Corte Suprema americana, sustentando que, na hipótese aventada, é dever precípua do juiz - *it is our plain duty* - adotar a exegese que salve a lei da inconstitucionalidade'.

57. 'Essa é, aliás - conclui LÚCIO BITTENCOURT-, a orientação unânime adotada pelos países que admitem o controle jurisdicional, merecendo ser citada a decisão do Tribunal Supremo de Cuba, de 6 de outubro de 1938, onde o assunto logrou amplo tratamento doutrinário, concluindo-se por tornar expressa, de forma incisiva e categórica, a regra acima enunciada: **cuando una ley admite dos interpretaciones, una acorde com la Constitución y otra incompatible com ella ha de optarse por la primera.** Também a jurisprudência argentina é pacífica a respeito, desde o *leading case* *Belloq y Duranõna v. Ferrocarril del Sud de V. A.* Da mesma forma, entre nós, a questão não comporta *dúvidas*'.

58. Como se sabe, ao Congresso compete fazer as leis. Nesse mister, os parlamentares, por iniciativa própria ou do Executivo, examinam, nas duas Casas, os projetos de lei, nas mais diversas comissões, à luz do interesse público, das linhas doutrinárias, das correntes políticas, das conjunturas sócio-política e sócio-econômica e, principalmente, à luz dos preceitos da Constituição, em que se assenta o próprio Parlamento.

59. Em tais condições, não se pode admitir, **prima facie**, que o legislador não tenha exercido corretamente as suas nobres funções, aprovado lei com o vício maior. Tal conclusão não deve ser admitida. Ao contrário, a presunção é a de que o legislador bem cumpriu os seus deveres, que aprovou lei fiel aos mandamentos constitucionais. Essa é a essência da missão do legislador, que não se confunde com a técnica legislativa ou com a arte de redigir as leis, em que falhas ocorrem. Por isso mesmo, o interprete deve buscar o elemento teleológico da lei e verificar como, onde e por que ela se coaduna com os preceitos da Carta Magna.

60. Portanto, indubitável que não se deve presumir a inconstitucionalidade de disposições legais. Ao contrário, milita em favor da lei a presunção de constitucionalidade, particularmente como limitação ao exercício do **Judicial control**, de mo



do a se evitar a invasão da esfera de competência do Poder Legislativo pelo Judiciário.

61. E a constitucionalidade do Decreto-lei em causa deriva não de esforço interpretativo, mas de exegese escorreita, fundada não só na presunção de legitimidade da lei, mas também segundo os melhores princípios da Hermenêutica."

#### IV MÉRITO

4. O Decreto-lei nº 2.397, de 21.12.87, alterou o regime jurídico-tributário das sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

5. A alteração, a ser introduzida a partir do exercício de 1989, visou essencialmente a:

1) suprimir a incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, por aqueles sociedades;

2) considerar, para efeito de tributação, automaticamente distribuído aos sócios o lucro apurado no encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados.

6. Até o advento do Decreto-lei nº 2.397/87, as sociedades civis de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas estavam sujeitas ao regime geral de tributação aplicável às pessoas jurídicas de direito privado, o que importava:



- 1) a tributação ã alíquota de 35% dos lucros a purados no encerramento de cada período-base;
- 2) a eventual tributação adicional ã alíquota de 10% sobre o lucro excedente a 40.000 obrigações do Tesouro Nacional (D.L. nº 1.704/79, Lei nº 7.450, art. 25, e D.L. nº 2.325/87, arts. 1º e 3º).

7. Além disso, relativamente às pessoas físicas dos sócios das sociedades civis de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas, os lucros distribuídos por elas eram incluídos na Cédula "F" da Declaração de Rendimentos do sócio e, sem qualquer dedução, levados ã tabela progressiva para efeito de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

8. Com efeito, é de se observar, antes de tudo, que a alteração introduzida na tributação das sociedades em foco, longe de onerá-las, importará uma redução de imposto para a sociedade (não incidência do imposto de renda da pessoa jurídica e ganhos líquidos maiores para as pessoas físicas dos sócios, pois, com a supressão do imposto de renda da pessoa jurídica, maiores serão os lucros distribuíveis).

9. Não obstante, insurge-se a CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS, promovendo AÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE do art. 2º do Decreto-lei nº 2.397/87, que determinou, in verbis:

"Art. 2º - O lucro apurado (art. 1º) será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade."

10. Ab initio, releva notar que a impetrante, ao atacar especificamente o dispositivo legal supracitado, pinçando-o do contexto das alterações sobre a tributação das socieda





des civis em foco, busca obter, para o exercício de 1989, privilégio fiscal para os seus associados, o que é inadmissível, por contrariar o ordenamento constitucional, qual seja: a supressão total do imposto de renda sobre o lucros apurados por aquelas sociedades, já que, suprimida a incidência do imposto de renda da pessoa jurídica (art. 1º caput do Decreto-lei nº 2.397/87), e no pressuposto de sucesso da ação de inconstitucionalidade do art. 2º do referido diploma legal, a lacuna legal não poderia ser suprida, para vigorar no exercício de 1989, resultando, também, na não incidência do imposto de renda da pessoa física sobre os lucros distribuídos aos sócios.

11. As sociedades civis de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas, como médicos, dentistas, advogados, economistas, administradores, contadores, engenheiros, analistas de sistemas, programadores, publicitários, ou assemelhados, são frutos da reunião de pessoas físicas com habilidades e conhecimentos convergentes que, canalizando seus esforços de forma associativa, podem, com isso, maximizar seus resultados, ou seja, seus ganhos.

12. Via de regra, os membros dessas sociedades podem perfeitamente atuar de forma isolada e obter ganhos até maiores que os auferidos como sócios dessas entidades civis.

13. Entretanto, atuando isoladamente como pessoas físicas, os ganhos proporcionados pela prestação de seus serviços são considerados como rendimentos para efeitos tributários, não sendo permitidas deduções próprias das pessoas jurídicas, tais como aluguéis comerciais, consumo de água, energia, combustíveis, telefones, taxas, empregados, materiais de escritório, manutenção de máquinas etc., o que importa, para os profissionais que atuam isoladamente, ganhos líquidos inferiores aos oferecidos à tributação, por não serem permitidas tais deduções de acordo com o ordenamento legal vigente a partir de 1º de janeiro de 1989 (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988).



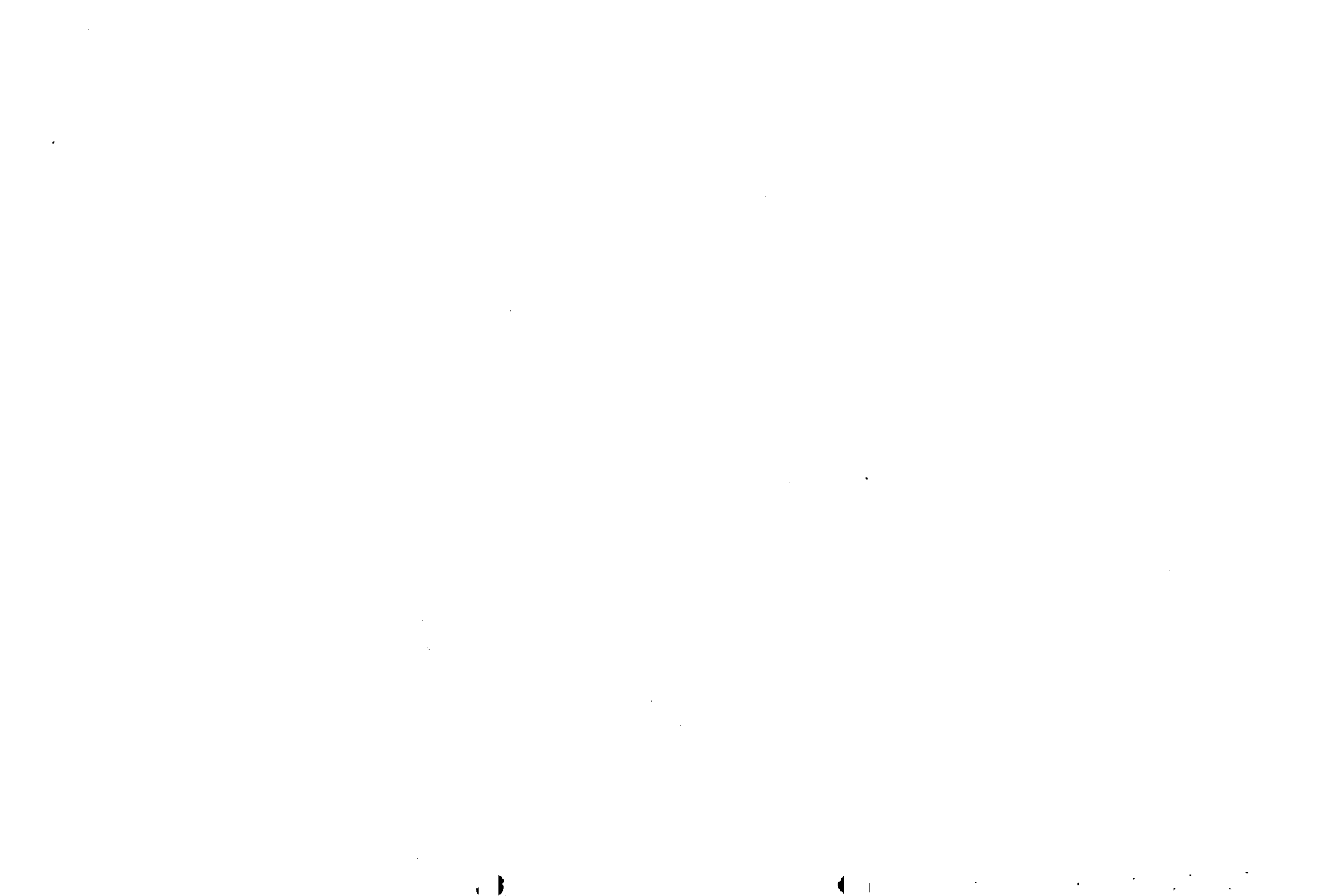
14. Uma nota comum às sociedades civis de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas é o fato de as mesmas não requererem, para implantação e implementação dos serviços a serem prestados, grande investimento de capital ou reinvestimento de lucros. A matéria-prima necessária à prestação dos serviços profissionais é o conhecimento científico, técnico, artístico etc., e a competência profissional, sendo irrelevante o capital investido na sociedade em apoio a esse fim.

15. Nesse sentido, a prestação de serviços pessoais pelos profissionais componentes da sociedade não pressupõe a existência de uma unidade econômica e jurídica sob estrutura empresarial, na qual seriam agrupados e coordenados os fatores materiais e humanos que viessem a requerer significativo investimento de capital, como acontece com uma empresa comercial de venda de serviços.

16. As considerações anteriores são para concluir que a "ficção legal" de se considerar os lucros apurados pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais, como automaticamente distribuídos aos sócios de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade, em nada afeta em seu objetivo de prestar serviços.

17. Outro ponto a ser destacado é o fato de que os rendimentos auferidos pelos sócios dessas sociedades resultam, em sua maior parte, do seu trabalho enquanto profissionais e não dos lucros a serem recebidos de acordo com suas participações nos resultados; tanto é assim que é comum sócios minoritários perceberem rendimentos, em um período-base, superiores aos recebidos por sócios majoritários.

18. Desse modo, sendo os lucros das sociedades civis de prestação de serviços profissionais produto do trabalho dos sócios, enquanto profissionais, e não da mais-valia do capital, não seria razoável que a sociedade, criatura dos profis



sionais (estes, sim, titulares de seus resultados), desservis-se-os, retendo, injustificadamente, seus legítimos lucros, para distribuição futura.

19. A alteração no regime jurídico-tributário das sociedades civis de prestação de serviços de profissões regulamentadas, introduzida pelo Decreto-lei nº 2.397/87, veio a ocorrer em homenagem à prática, já que é insofismável que os resultados obtidos por aquelas sociedades devem, ato contínuo à apuração, ser distribuído a seus titulares, posto que não há motivação econômica para os mesmos serem retidos, para distribuição futura, pelas sociedades.

20. É importante notar que a "ficção legal" de se considerar os lucros automaticamente distribuídos aos sócios na data do encerramento do período-base, prevista no art. 2º da referida norma legal, é consequência necessária da supressão da incidência do imposto de renda da pessoa jurídica sobre aqueles lucros.

21. Assim, para efeitos tributários, considera-se que o lucro apurado na data do encerramento do período-base é disponibilidade econômica dos sócios, produto de seu trabalho profissional, acumulado por conveniência contábil de apuração.

22. Ademais, a regra tributária questionada não constitui inovação na legislação do imposto de renda, pois vários dispositivos legais têm consagrado a tributação dos lucros tidos como automaticamente distribuídos, como, por exemplo:

a) Lucro Presumido (Lei nº 6.468/77, art. 8º, e Decreto-lei nº 1.647/78, art. 1º);

b) Lucro Arbitrado (Decreto-lei nº 1.648 / 78, art. 9º);

c) Microempresas (Decreto-lei nº 2.237/86, art. 10, e Decreto-lei nº 2.397/87, art. 5º);

d) Presunção de Distribuição Disfarçada de lu-



cros (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 60).

23. A Exposição de Motivos nº 1034 (cópia em anexo), que acompanhou o projeto de decreto-lei transformado no Decreto-lei nº 2.397/87, assim fundamentou as alterações introduzidas no regime de tributação das sociedades civis prestadoras de serviços profissionais:

...

"3. Tendo em vista esses propósitos, os artigos 1º a 4º da minuta introduzem na legislação do imposto de renda regime de tributação específico para as sociedades civis prestadoras de serviços profissionais (sociedades profissionais), procurando aperfeiçoar nossa legislação tributária com a experiência consagrada em outros países, tais como a Austrália, Bélgica, Canadá, Dinamarca, França, Países Baixos, Reino Unido, Suíça e Estados Unidos.

3.1 - Segundo o projeto, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada passam a ser submetidas a regime de tributação diferenciado em relação às demais sociedades.

3.2 - Considerando que, em sua essência, os rendimentos dessas sociedades civis são de natureza eminentemente pessoal, pertencentes e indissociáveis dos sócios, o lucro apurado será integralmente submetido à tributação nas pessoas físicas dos sócios, de acordo com a participação societária de cada um, independentemente de ocorrer distribuição efetiva ou não. Não haverá tributação na pessoa jurídica."

24. Vale mencionar que o tributarista Henry Tilbery, sócio subscritor da ação sob exame, em trabalho publicado no REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA - 2a. QUINZENA DE MARÇO DE 1988 - Nº 6/88 - PÁGINAS 81/88, sobre "A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÕES LIBERAIS PELO IMPOSTO DE RENDA", assim se pronunciou em vários trechos do aludido trabalho (cópia anexa):





"Todavia, na matéria que é objeto deste estudo, restrita às sociedades civis de profissões liberais, a situação é totalmente diferente. Entre as várias técnicas de integração há uma outra que, muito antes do Método da Imputação, foi aplicada em vários países para as sociedades de pessoas (PARTNERSHIP METHOD), que não toma conhecimento da estrutura societária e que importa em dispensa total da tributação da pessoa jurídica, atribuindo a obrigação tributária diretamente aos sócios.

Por exemplo, na Grã-Bretanha, país em que esse método está sendo praticado de longa data, os PARTNERSHIPS não possuem personalidade jurídica.

O imposto de renda sobre os lucros de atividades profissionais exercidas em tais sociedades, se determina de acordo com a parte devida a cada um dos sócios (parcela dos lucros sociais, salários, juros sobre capital e outros itens, na divisão da qual os sócios têm direito, conforme o contrato social) deduzidos da parcela de cada um os abatimentos legais admissíveis, de acordo com as condições individuais dos sócios.

Entre os doutrinadores de renome mundial prepondera a opinião de terem os argumentos para integração entre sociedade e sócios muito mais força, no caso das sociedades de pessoas, do que no caso das pessoas jurídicas - sociedades de capital, que possuem uma capacidade contributiva própria, autônoma em relação àqueles, superior ao somatório do potencial econômico dos sócios.

O quadro da estrutura atual da indústria, e do comércio nem poderia ser imaginado sem a forma jurídica das companhias, que possibilita a combinação de capital e trabalho em benefício mútuo para fins produtivos, constituindo-se, assim, em instituição econômica-chave da sociedade moderna.

Por outro lado, nas sociedades profissionais a conjugação dos fatores produtivos individuais não gera um elemento independente produtor de riqueza, distinto dos sócios.

Nas palavras do ilustre mestre Gilberto Ullhôa Canto, a diferença básica que existe entre uma sociedade comercial, industrial ou fi-



nanceira e uma empresa prestadora de serviços profissionais, consiste no fato de que nela a produtividade depende, permanentemente, do talento, da aptidão e do esforço dos seus sócios.

Se o ordenamento jurídico atribuir à entidade da sociedade uma personalidade jurídica (artigo 20 do Código Civil Brasileiro) e se o direito tributário no caso geral das empresas comerciais e produtoras de qualquer espécie as tratar como contribuintes autônomos, em separado dos sócios que a compõem, isso não exclui a possibilidade de, no caso específico das sociedades de profissionais liberais, tributar os resultados de suas atividades nas pessoas naturais dos sócios, como verdadeiros produtores e beneficiários desses resultados.

Portanto, recomendei nos meus estudos anteriores para as sociedades civis de profissões liberais, a INTEGRAÇÃO como o tratamento mais adequado, conforme exemplo de vários outros países, considerando que, nessas sociedades, somente a produtividade das pessoas naturais dos sócios é o elemento decisivo.

...

#### 6. Distribuição do Lucro Apurado aos Sócios (artigo 2º do D.L. 2.397/87)

O artigo 2º, no seu "caput", considera o lucro apurado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, norma que caracteriza uma FICÇÃO jurídica, tanto pelos termos desta redação, como pelo seu conteúdo.

A distribuição entre os sócios corresponderá à participação de cada um nos resultados na sociedade. Portanto, seja tanto a percentagem no capital social ou qualquer outro critério de participação nos lucros, que prevalece em cada caso específico para fins societários, é plenamente válido para efeitos tributários."

25. Ressalta-se que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, trata de matéria reservada às leis complementares, por isto é considerada lei complementar. Não possui este nome porque, na época em que foi votada pelo Congresso Nacional, a Constituição Federal, de então, não fazia a distinção hoje adu-



tada entre lei ordinária e lei complementar.

26. A Constituição Federal em seu art. 146 determina que cabe à lei complementar:

"I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas." (grifei)

27. Por sua vez, o art. 43, caput, do Código Tributário Nacional, define o fato gerador do imposto "in tela" como sendo a aquisição da disponibilidade não só econômica, mas também da disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza.

28. Os conhecidos tributaristas IGOR TENÓRIO e JOSÉ MOTTA MAIA, em obra denominada "Dicionário de Direito Tributário", São Paulo, Bushatsky, 1975, pág. 195, assim lecionam sobre o fato gerador do imposto de renda e proventos:

"O fato gerador do imposto de renda pode ser situado naquele conceito de disponibilidade econômica de uma renda, conquanto seja considerada, umas vezes, a disponibilidade econômica, outras vezes, a disponibilidade jurídica da renda. Disponibilidade jurídica; o vendedor



de mercadoria ou imóvel a prestação, tem o direito de crédito no tocante às prestações do preço ainda não vencidas. Mas não tem a disponibilidade econômica da renda, porque esta somente se verificará com o pagamento das prestações. Outro exemplo: o dividendo creditado é ainda não pago ao acionista ou quotista de sociedade.

Porque a disponibilidade econômica somente se verifica quando a pessoa titular de um direito de crédito recebe a prestação que satisfaz o direito respectivo. (Alfredo Augusto Becker, in TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO; § 111).

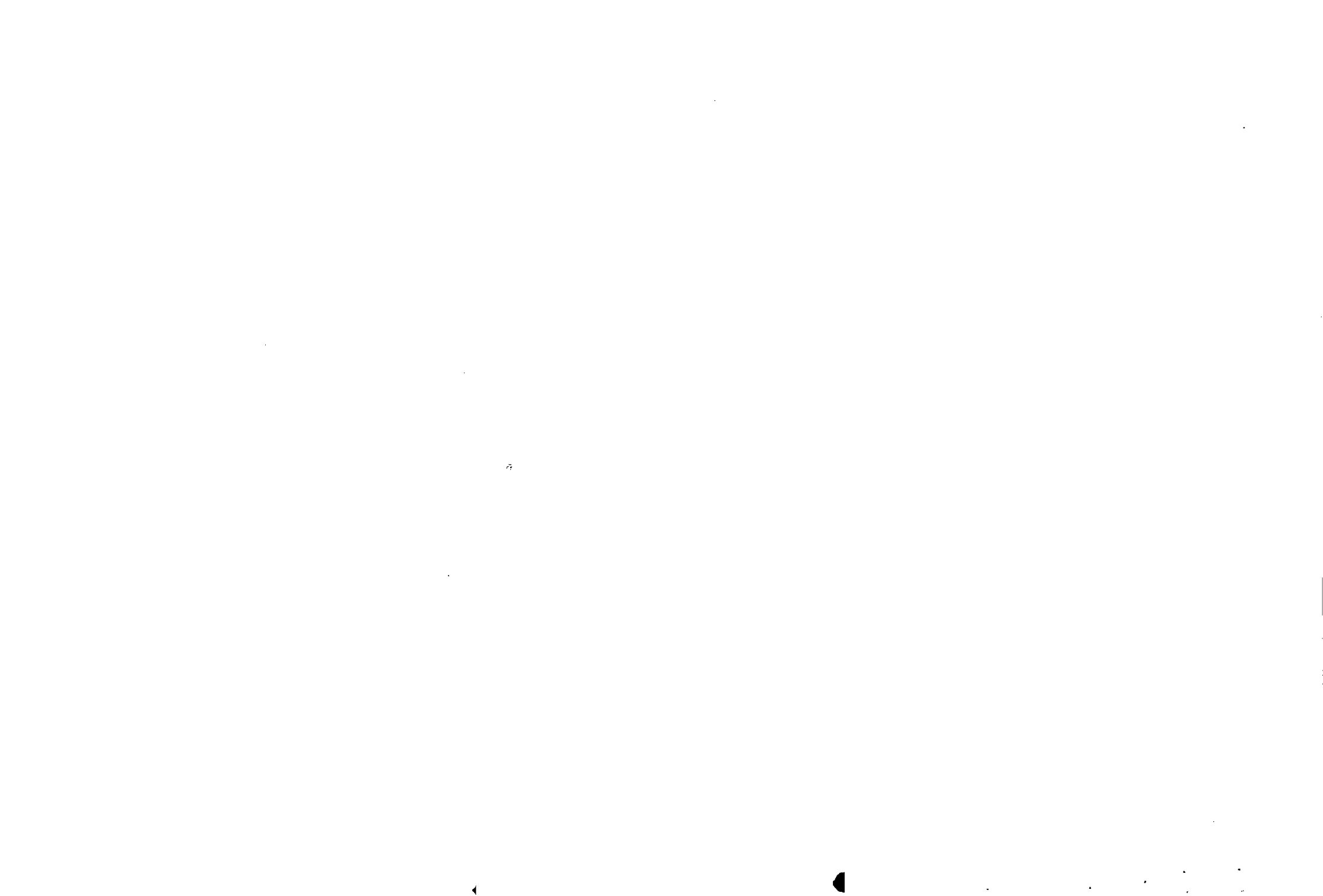
Mas, como assinalado por Rubens Gomes de Souza, ao citar os tratadistas franceses que melhor estudaram o assunto da renda tributável, o conceito de renda para efeito do imposto se baseia entre patrimônio e renda.

2. Distinção entre patrimônio e renda — A distinção resulta da definição de um e de outra: Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre os dois momentos quaisquer de tempo (na prática esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro).

Daí conclui o eminente tratadista que o critério adotado pela legislação brasileira para conceituar renda tributável, aquele constante da definição do Art. 11 da antiga lei do imposto de renda, resulta dos três elementos: provir de uma fonte patrimonial; ser periódica e, por fim, provir de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda, ou seja do exercício de uma atividade que tenha por objeto fazer justificar o patrimônio (Rubens Gomes de Souza in COMPÊNDIO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, Edições Financeiras, § 95).

A lei faz a enumeração do fato gerador do imposto de renda, ao discriminar que a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica se verifica em duas hipóteses principais: de renda, seja do capital ou do trabalho ou da combinação de ambos; de proventos de qualquer natureza, assim entendido qualquer acréscimo de patrimônio não compreendido na primeira hipótese." (grifei)

29. Portanto, o art. 2º do Decreto-lei nº 2.397/87, de qualquer forma, não criou uma nova hipótese de incidência do im-





posto de renda e proventos de qualquer natureza, como entende a Autora, não procedendo a alegação de inconstitucionalidade do preceito legal focalizado.

V

CONCLUSÃO

30. Diante do exposto, resta concluir pela improcedência da Ação de Inconstitucionalidade dos preceitos do art. 2º do Decreto-lei nº 2.397/87.

É o parecer.

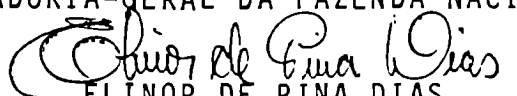
À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 9 de fevereiro de 1989.

  
OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO  
Procurador da Defesa Judicial

De acordo.


À consideração do Exmo. Sr. Procurador-Geral.  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 13 de fevereiro de 1989.

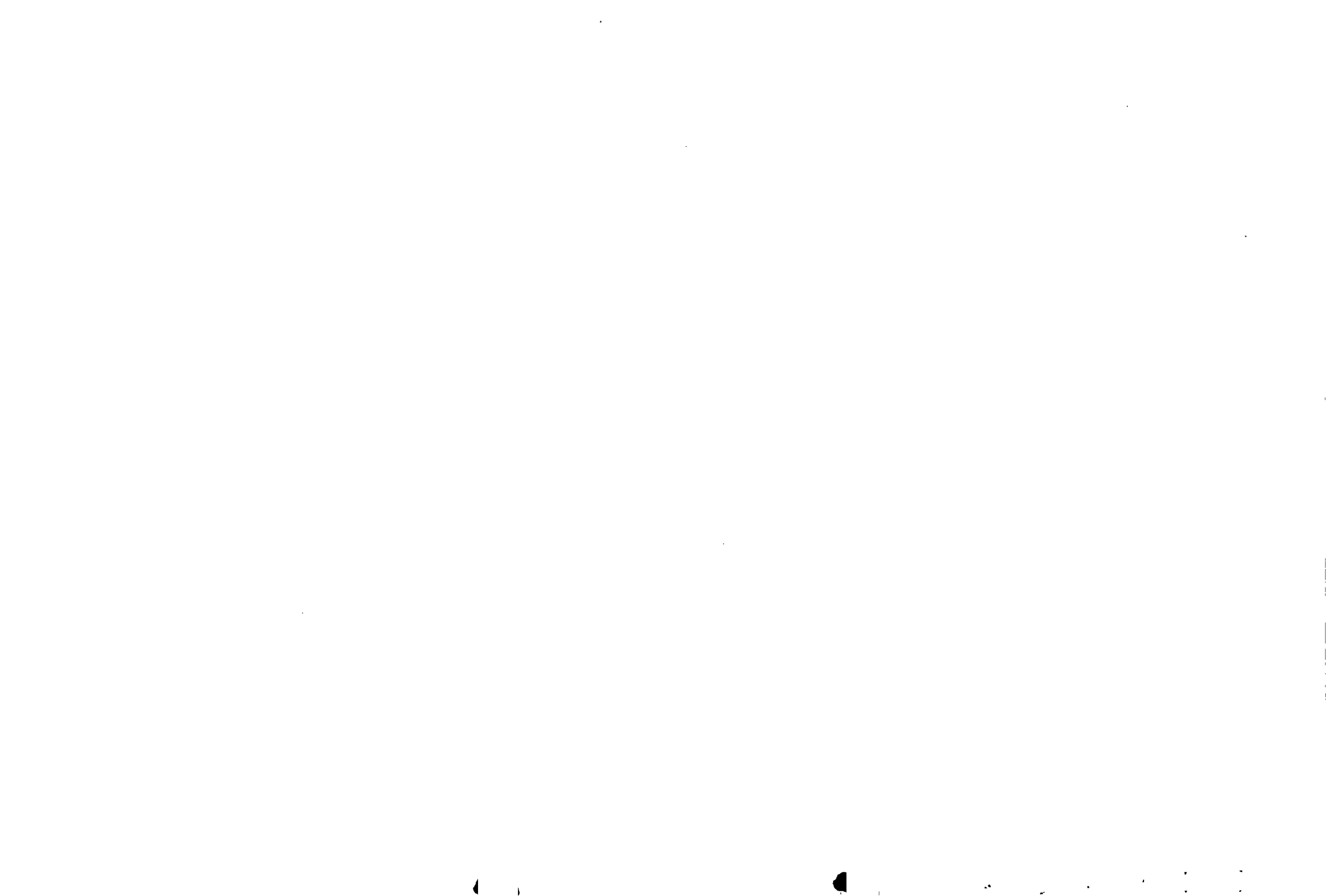
  
ELINOR DE PINNA DIAS  
Coordenadora da Defesa da  
Fazenda Nacional

De acordo.

Submeta-se à elevada consideração do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 13 de fevereiro de 1989.

162 11/1  
  
HELIO GIL GRACINDO  
Procurador-Geral da Fazenda Nacional  
em exercício

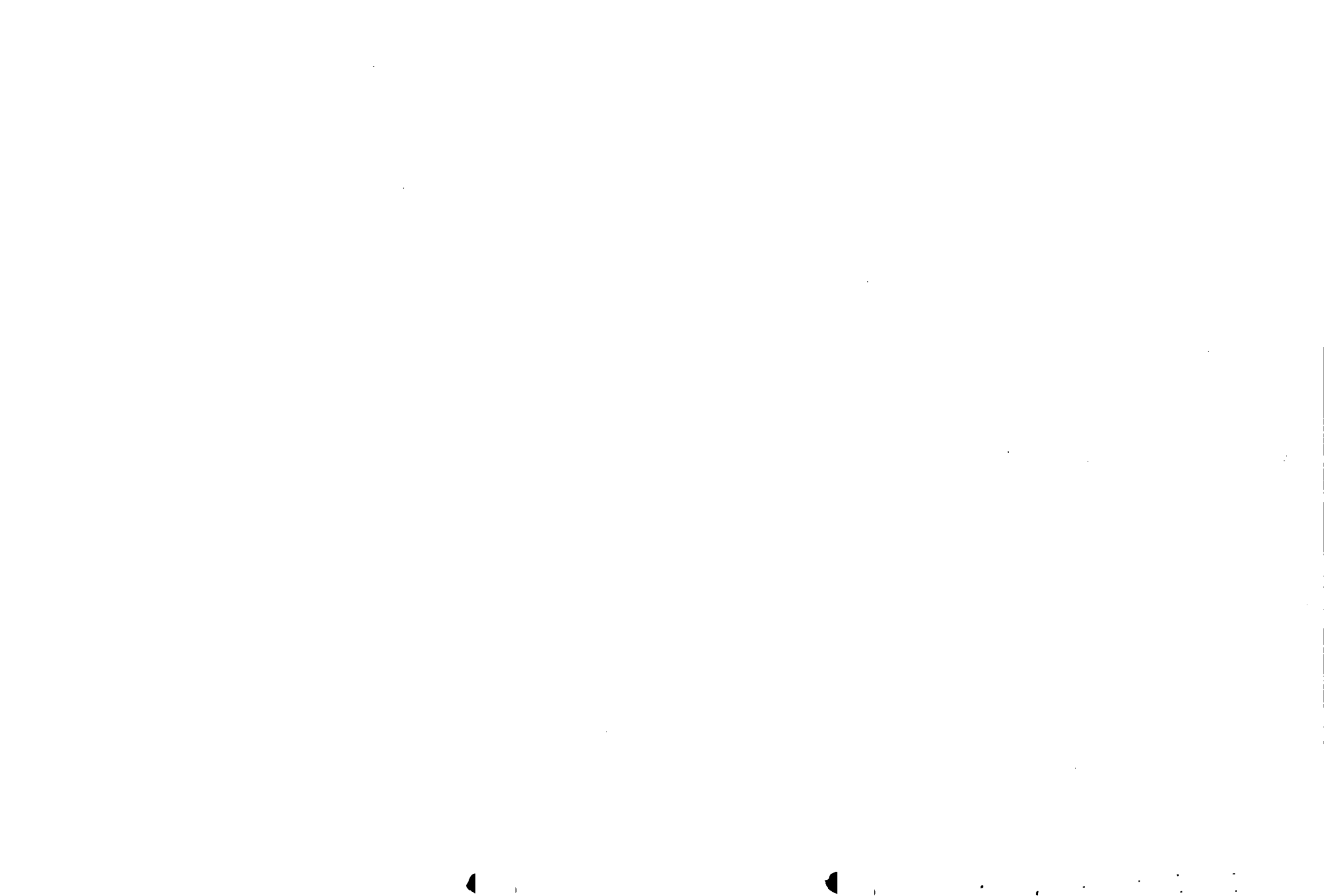


Excelentíssimo Senhor Presidente da República

Tenho a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência o anexo projeto de decreto-lei, que promove alterações na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas.

2. As medidas sugeridas têm por finalidade corrigir distorções detectadas na aplicação da legislação vigente, ao mesmo tempo em que procuram compatibilizar o regime de tributação das pessoas jurídicas com o esforço governamental que vem sendo desenvolvido dentro do objetivo de viabilizar a execução do Plano de Estabilização Econômica do Governo Federal.

3. Tendo em vista esses propósitos, os artigos 1º a 4º da minuta introduzem na legislação do imposto de renda regime de tributação específico para as sociedades civis prestadoras de serviços profissionais (sociedades profissionais), procurando aperfeiçoar nossa legislação tributária com a experiência consagrada em outros países, tais como a Austrália, Bélgica, Canadá, Dinamarca, França, Países Baixos, Reino Unido, Suíça e Estados Unidos.




1987/2.

3.1. Segundo o projeto, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, passam a ser submetidas a regime de tributação diferenciado em relação às demais sociedades.

3.2. Considerando que, em sua essência, os rendimentos dessas sociedades civis são de natureza eminentemente pessoal, pertencentes e indissociáveis dos sócios, o lucro apurado será integralmente submetido à tributação nas pessoas físicas dos sócios, de acordo com a participação societária de cada um, independentemente de ocorrer distribuição efetiva ou não. Não haverá tributação na pessoa jurídica.

4. O artigo 5º propõe que, a partir do exercício financeiro de 1989, o lucro apurado pela microempresa, isento do imposto de renda das pessoas jurídicas nos termos da Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, seja considerado automaticamente distribuído ao titular ou aos sócios, de acordo com a participação societária de cada um, para que o titular ou sócio da microempresa pague o imposto sobre o que efetivamente ganhou e não sobre valor estimado, como hoje ocorre. A tributação estimada, pode conduzir a pagamento de imposto ainda que não haja lucro.

5. Ainda coerente com os mesmos objetivos, o artigo 6º pretende submeter à tributação, na pessoa jurídica domiciliada no País, os resultados líquidos obtidos em operações de cobertura nos mercados de futuros, realizadas em bolsas de valores no exterior a partir de 1º de janeiro de 1988.





1987/3.

6. Na legislação que rege atualmente a tributação das pessoas jurídicas, somente são computadas no lucro real os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional. Segundo o projeto (arts. 7º e 22), a partir do exercício financeiro de 1989 também serão submetidos à incidência do imposto os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações.

6.1. Fica assegurado, todavia, que o imposto de renda pago no exterior será considerado redução do imposto de renda brasileiro.

7. O artigo 8º visa disciplinar a permissibilidade, autorizada pelo artigo 4º do Decreto-lei nº 2.325, de 8 de abril de 1987, no sentido de que a atualização monetária do imposto de renda seja dedutível na determinação do lucro real.

8. Pretende-se, com o artigo 9º, regular a quantificação das parcelas de antecipação e duodécimos do imposto de renda, sempre que ocorrer eliminação de incentivos fiscais, alteração de alíquota ou de base de cálculo do imposto.

9. O artigo 10 tem por objetivo aperfeiçoar o sistema de correção monetária das demonstrações financeiras, instituído pelo Decreto-lei nº 2.341, de 29 de julho de 1987, em face de distorções identificadas na aplicação das normas vigentes.







1987/4.

10. O projeto, no artigo 11, tem a finalidade de não mais prorrogar o prazo de vigência dos incentivos fiscais, na área do imposto de renda, que beneficiam, até o exercício financeiro de 1988, a exportação de produtos manufaturados nacionais, serviços e minerais elaborados.

10.1. Os incentivos foram criados em 1965, para vigorar por 3 anos. Sucessivas prorrogações asseguram o benefício em relação às exportações que forem realizadas até 31 de dezembro de 1987 (exercício financeiro de 1988).

10.2. A isenção ao lucro obtido na exportação envolve pesado ônus para o Tesouro Nacional. Além desse aspecto, há razões ponderáveis de política econômica que desaconselham a prorrogação da isenção obtida na exportação.

10.3. A medida proposta preserva o direito (art. 11, § único) de empresa fabricante de produtos manufaturados que tiver programa especial de exportação aprovado até 31 de dezembro de 1987, à vista de parecer da Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - BEFIEIX.

11. O artigo 12 tem por objetivo aliviar o Tesouro Nacional de pesado ônus, existente atualmente, representado por significativo número de incentivos fiscais de natureza regional e setorial, que reduzem o imposto de renda das pessoas jurídicas ou o destinam para aplicações específicas.





,1987/5.

11.1. As alterações propostas, com aplicação a partir do exercício financeiro de 1988, procuram não afetar as regiões mais carentes de assistência por parte do Governo Federal, ao mesmo tempo em que propiciam substancial reforço de recursos tributários.

Em síntese, pretende-se (arts. 12 e 13):

I) Os limites para aplicação do imposto de renda no Fiset-Florestamento e Reflorestamento ficam reduzidos de 50% (projetos no Nordeste e na Amazônia) e 35% (projetos nas demais regiões) para 10%;

II) Fica eliminada a aplicação do imposto de renda no Fiset-Turismo;

III) Os limites para aplicação no FINOR (Nordeste) e FINAM (Amazônia) ficam reduzidos de 50% para 40%;

IV) O limite global das aplicações fica reduzido de 50% para 40%;

V) O limite para aplicação em ações de empresas de informática fica reduzido de 1% para 0,5%;

VI) O limite para aplicação em ações novas da EMBRAER fica reduzido de 1% para 0,5%;





1987/6.

VII) O limite para redução do imposto devido, relativo a gastos na formação, treinamento e aperfeiçoamento de recursos humanos na área de informática fica reduzido de 15% para 10%;

VIII) Os limites para dedução do imposto devido, relativos a Programa de Formação Profissional de Empregados e Vale-Transporte, ficam reduzidos de 10% pra 8%;

IX) O limite global dos itens VII e VIII precedentes, juntamente com a redução relativa a Progrma de Alimentação do Trabalhador, fica reduzido de 15% para 10%;

X) A partir do exercício financeiro de 1988, as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros passam a ser tributadas à alíquota normal de 35%, ficando, ainda, sujeitas ao adicional de 10% sobre o lucro real excedente de 40.000 OTN.

Atualmente, as empresas do setor são tributadas à alíquota reduzida de 6% sobre o lucro da exploração da atividade de transporte rodoviário coletivo de passageiros, e à alíquota de 35% sobre o resultado das demais atividades;

XI) A dedução em favor do Programa de Integração Nacional - PIN, efetuada sobre o valor das opções feitas pelos contribuintes para aplicação em incentivos fiscais, fica reduzido de 30% para 24%;





1987/7.

XII) A dedução em favor do Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agropecuária do Norte e do Nordeste - PROTERRA, efetuada sobre o valor das opções feitas pelos contribuintes para aplicação em incentivos fiscais, fica reduzida de 20% para 16%.

12. Com a norma do artigo 14, as pessoas jurídicas concessionárias de serviço público de energia elétrica, telecomunicações e de saneamento básico são tributadas, em caráter permanente, à alíquota de 6% (seis por cento), tratamento tributário esse que vem sendo prorrogado sucessivamente, e cuja vigência expira no exercício financeiro de 1988.

13. Os artigos 2º e 3º do Decreto-lei nº 2.075, de 20 de dezembro de 1983 contêm normas que autorizam o Conselho Monetário Nacional a deferir tratamento tributário privilegiado a instituições financeiras, no interesse de segurança e fortalecimento do sistema financeiro nacional. O artigo 17 do projeto propõe a revogação dessas normas.

14. O artigo 18 introduz norma na legislação relativa à contribuição devida ao Programa de Integração Social - PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, permitindo que a base de cálculo da contribuição passe a representar o produto efetivo das vendas.

15. O artigo 19 ratifica o enquadramento da atividade jornalística como tipicamente de prestação de serviços, em consonância com reiteradas deci-







1987/8.

sões judiciais relativas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

16. Finalmente, o artigo 22 promove ajustes na base de cálculo do Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, adequando-a à receita efetiva dos contribuintes.

Ao mesmo tempo, é promovido um aumento de 0,1% (um décimo por cento) no valor da contribuição, cuja arrecadação será destinada a fundo especial com a finalidade de fornecer recursos para financiamento da reforma agrária.

17. O recurso a decreto-lei se justifica por se tratar de matéria tributária, de interesse público relevante e que necessita de regulamentação urgente.

Aproveito a oportunidade para reiterar a Vossa Excelência protestos de estima e profundo respeito.



MAILSON FERREIRA DA NOBREGA  
Ministro da Fazenda, Interino



## A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÕES LIBERAIS PELO IMPOSTO DE RENDA

HENRY TILBERY\*

1  
1012

### 1. Breve Retrospectiva

Face às profundas alterações nesta área, a entrarem em vigor a partir do exercício financeiro de 1989, cabe lembrarmos em termos sucintos o modo como no passado evoluiu a tributação pelo imposto de renda das sociedades civis de profissões liberais neste país.

Mais do que quatro décadas atrás a legislação brasileira concedeu às sociedades civis organizadas *exclusivamente* para prestação de determinados serviços profissionais enumerados no texto da Lei, e sujeito a um limite moderado de capital social, uma alíquota proporcional de 3%, quando a alíquota comum incidente sobre os lucros das pessoas jurídicas obedecia, naquela época, a uma tabela progressiva de 10% a 15% (Lei nº 154/47; artigo 44, letra do Regulamento Decr. 24.239/47).

A Emenda nº 4 da Comissão de Finanças do Senado justificou, naquela ocasião, a alíquota mais amena pela finalidade exclusivamente formal dessas sociedades civis, sendo simples forma de coordenação e organização de atividades profissionais dos respectivos sócios<sup>(1)</sup>. Ficou então demonstrado com perfeita clareza que a razão para a introdução de tributação mais módica em favor das sociedades civis, prestadoras de serviços profissionais, foi o reconhecimento da predominância do elemento pessoal na produção dos seus rendimentos tributáveis, em contraposição às sociedades de capital<sup>(2)</sup>.

O tratamento mais benéfico retro-descrito passou posteriormente por várias alterações, principalmente pelas Leis nºs 4.154/62 e 4.506/64, de um lado fixando o limite do capital - pressuposto para gozo da alíquota menor - em função de múltiplos do salário mínimo, portanto sujeito a atualização anual; de outro lado majorando aquela alíquota supra referida gradualmente para 11% (Decreto-lei nº 62/66) contra a alíquota comum de 30% em vigor naquela época. Lamentavelmente, o Decreto-lei nº 1.443/76 acabou por inteiro com essa tributação mais favorável de mo-

do que essas sociedades ficaram sujeitas a partir desse Decreto-lei até o advento do Decreto-lei nº 2.397/87 à tributação dos seus lucros nos mesmos moldes que as pessoas jurídicas em geral, sociedades comerciais e industriais e outras. ◀

### 2. A Integração entre Sócios e Sociedades

Um problema básico relativo ao pesado ônus tributário que grava essas atividades é o de saber se a sociedade civil profissional deve ser tributada como entidade jurídica, distintamente dos seus sócios, como até agora tem sido o caso no Brasil, atingindo o mesmo imposto (imposto de renda) duas vezes o mesmo resultado econômico: primeiramente, o lucro, quando auferido, na pessoa jurídica; em segundo lugar, quando retirado, nas pessoas físicas dos sócios.

Na correta terminologia não se configura bitributação, mas conforme ensina o ilustre mestre Ruy Barbosa Nogueira, BIS IN IDEM, isto é, a mesma matéria econômica fica gravada duas vezes pelo mesmo poder tributante<sup>(3)</sup>.

Na realidade não é essa uma questão específica relativa somente às sociedades prestadoras de serviços profissionais. Trata-se de um problema genérico, isto é, se as pessoas jurídicas em geral devem, ou não, ser tributadas separadamente das pessoas físicas dos seus participantes.

Foi esse um dos temas de maior enfoque nos estudos sobre reforma da tributação das pessoas jurídicas nas últimas décadas em outros países. Alguns deles introduziram novas medidas para abrandar a superposição do imposto de renda sobre os lucros pela incidência em dobro então existente na pessoa jurídica e nas pessoas físicas dos sócios.

A técnica de maior aceitação em vários países, principalmente em relação às sociedades por ações que representam o setor mais importante dessa problemática, consiste no crédito aos acionistas, referente ao imposto de renda já pago pela sociedade ao Tesouro, em proporção à parcela dos lucros recebidos pelo acionista a título de dividendos. É esse o conhecido método de imputação (IMPUTATION METHOD) que *IMPUTA* uma parte proporcional do imposto sobre o lucro pago pela sociedade ao crédito do acionista beneficiário.



Elaborei há alguns anos atrás uma pesquisa abrangente sobre as discussões e estudos dessa matéria em outros países e sobre os resultados práticos - outrosim, pouco convincentes - do IMPUTATION METHOD nas legislações em que havia sido introduzido (\*) para que os ensinamentos do Direito Tributário Comparado possam ser úteis para o legislador brasileiro no momento oportuno.

Na realidade, o recentíssimo Projeto de Lei nº 309/88 sobre a tributação de rendimentos de capital propõe a introdução do método da imputação da metade do imposto pago pela sociedade aos sócios na distribuição de lucros em moldes semelhantes aos do método francês do AVOIR FISCAL (crédito do imposto) levando, ao mesmo tempo, os dividendos para a renda tributável pela tabela progressiva.

Nessa hipótese o imposto de renda na fonte sobre rendimentos de capital não constituiria nunca uma incidência única, mas sempre antecipação por conta da obrigação tributária final.

Em outra ocasião já manifestei minha opinião em contrário a esta inovação pela preocupação de que na conjuntura nacional atual a sujeição dos dividendos à tabela progressiva poderia desincentivar a aplicação de recursos financeiros nas atividades produtoras, concluindo, portanto, que essa medida, *por enquanto*, deveria ser considerada *INCONVENIENTE* e substituída por outras técnicas de integração, se for o caso.

Por outro lado, não pode ser contestado o postulado de justiça fiscal no sentido de se sujeitarem os dividendos à progressividade, progressividade essa que, na atualidade, praticamente só grava os rendimentos de trabalho.

É um dilema grave entre apoio à formação do capital e aumento do produto nacional contra medidas de justiça social - exigindo cuidadosa coordenação na escolha do momento apropriado das mudanças (\*).

Todavia, na matéria que é objeto deste estudo, restrita às sociedades civis de profissões liberais, a situação é totalmente diferente. Entre as várias técnicas de integração há uma outra que, muito antes do Método da Imputação, foi aplicada em vários países *para as sociedades de pessoas* (PARTNERSHIP METHOD), que não toma conhecimento da estrutura societária e que importa em dispensa total da tributação da pessoa jurídica, atribuindo a obrigação tributária diretamente aos sócios.

Por exemplo, na Grã-Bretanha, país em que esse método está sendo praticado de longa data, os PARTNERSHIPS não possuem personalidade jurídica.

O imposto de renda sobre os lucros de atividades profissionais exercidas em tais sociedades, se determina de acordo com a parte devida a cada um dos sócios (parcela dos lucros sociais, salários, juros sobre capital e outros itens, na divisão da qual os sócios têm direito, conforme o contrato social) deduzidos da parcela de cada um os abatimentos legais admissíveis, de acordo com as condições individuais dos sócios.

Entre os doutrinadores de renome mundial prepondera a opinião de terem os argumentos para integração entre sociedade e sócios muito mais força, no caso das sociedades de pessoas, do que no caso das pessoas jurídicas - sociedades de capital, que possuem uma capacidade contributiva própria, autônoma em relação àqueles, superior ao somatório do potencial econômico dos sócios.

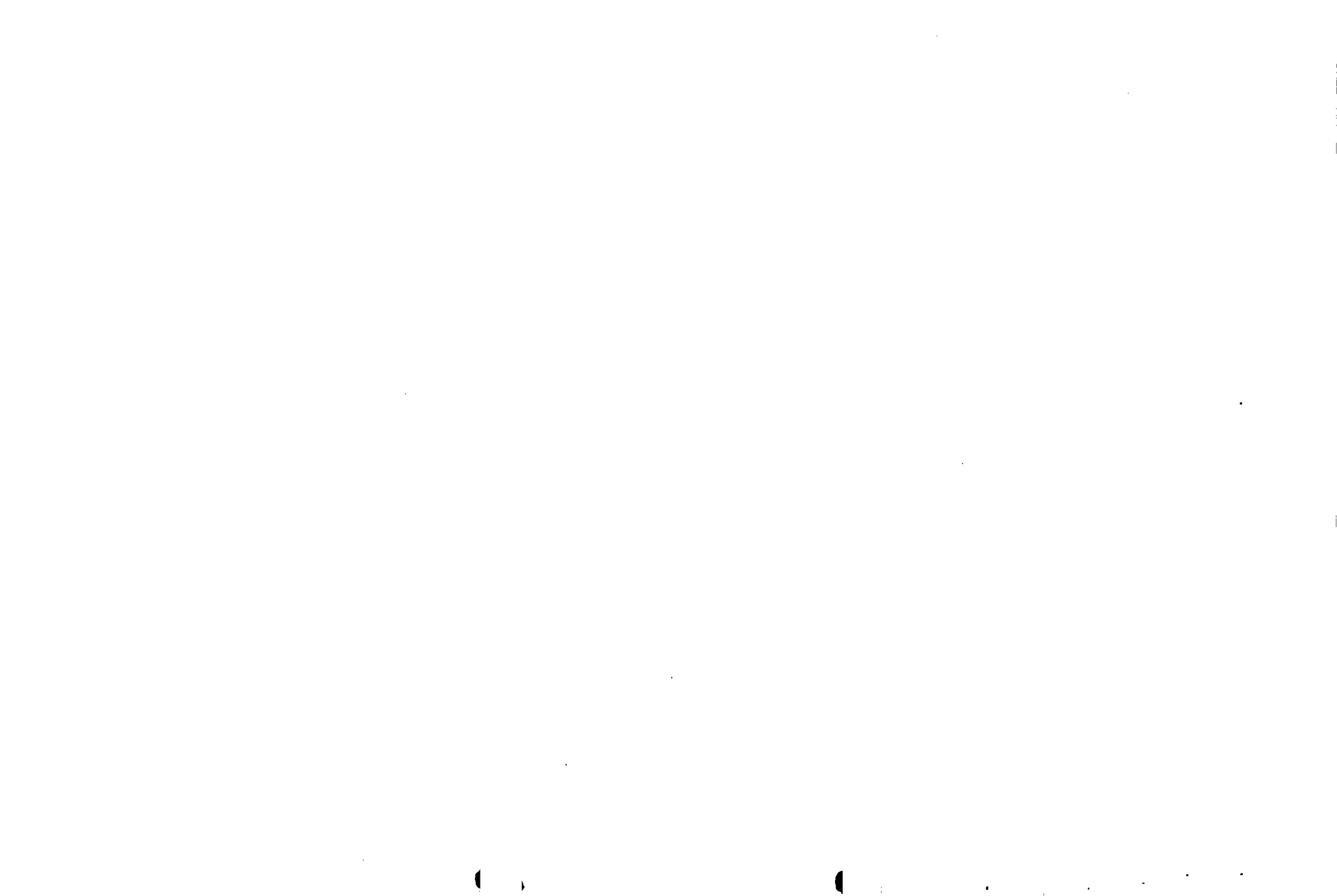
O quadro da estrutura atual da indústria e do comércio nem poderia ser imaginado sem a forma jurídica das companhias, que possibilita a combinação de capital e trabalho em benefício mútuo para fins produtivos, constituindo-se, assim, em instituição econômica-chave da sociedade moderna.

Por outro lado, nas sociedades profissionais a conjugação dos fatores produtivos individuais *não* gera um elemento independente produtor de riqueza, distinto dos sócios (\*).

Nas palavras do ilustre mestre Gilberto Ulhôa Canto, a diferença básica que existe entre uma sociedade comercial, industrial ou financeira e uma empresa prestadora de serviços profissionais, consiste no fato de que nela a produtividade depende, permanentemente, do talento, da aptidão e do esforço dos seus sócios (\*).

Se o ordenamento jurídico atribuir à entidade da sociedade uma personalidade jurídica (artigo 20 do Código Civil Brasileiro) e se o direito tributário no caso geral das empresas comerciais e produtoras de qualquer espécie as tratar como contribuintes autônomos, em separado dos sócios que a compõem, isso não exclui a possibilidade de, no caso específico das sociedades de profissões liberais, tributar os resultados de suas atividades nas pessoas naturais dos sócios, como verdadeiros produtores e beneficiários desses resultados.

Portanto, recomendei nos meus estudos anteriores para as sociedades civis de profissões liberais, a *INTEGRAÇÃO* como o tratamento mais adequado, conforme exemplo de vários outros países, considerando que, nessas sociedades, somente a produtividade das pessoas naturais dos sócios é o elemento decisivo (\*).



Foi precisamente essa a profunda alteração implementada pelo Decreto-lei nº 2.397/88. Todavia, a redação do texto legal, que deixa margem a muitas dúvidas, é motivo de preocupação no sentido de se saber se o sistema, como foi agora idealizado pelo legislador, realmente responde aos anseios de promover as atividades dos profissionais liberais - tão importantes para o país - ou se, pelo contrário, terá um efeito negativo sobre essas atividades.

Na pendência de melhores esclarecimentos pelas autoridades ou de normas regulamentadoras, as quais provavelmente terão de ser emitidas, seria prematuro formular quaisquer comentários. Nesta altura apenas posso apontar os aspectos polêmicos mais importantes do novo sistema na forma como está sendo lançado.

### 3. A Abrangência da Nova Disciplina ("caput" do art. 1º do DL 2.397/87)

A essência deste método de integração, que é a não-incidência do imposto de renda na pessoa jurídica, abrange as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

Ao compararmos essa definição com a da legislação antiga retro-referida, que estabelecia os pressupostos para uma alíquota reduzida, enumerando várias profissões mais importantes e também incluindo outras que se lhes possam assemelhar, constatamos que a redação do Decreto nº 2.397/87 é muito mais precisa. Quaisquer dúvidas sobre o enquadramento nessa disciplina serão dirimidas pelos três critérios:

- 1) estrutura jurídica de sociedade civil prestadora de serviços profissionais,
- 2) relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada,
- 3) registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

A existência cumulativa desses três pressupostos para a aplicação do sistema poderá ser constatada em cada caso com segurança e objetividade, não havendo possibilidade de extensão por analogia.

Apenas com respeito às sociedades de advocacia que não estão sendo registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, mas na OAB, foi confirmado o seu enquadramento nesse sistema pelo Ato Declaratório Normativo ADN nº 78/87.

Finalmente, vale notar, que diferentemente da legislação anterior, não há limite de capital social,

aplicando-se, portanto, o Decreto-lei também às maiores sociedades civis de profissões liberais prestadoras desses serviços.

Outrossim, a condição excludente desse sistema, nos casos de participação societária tanto de pessoas jurídicas como também de pessoas físicas, domiciliadas no estrangeiro, é uma consequência do mecanismo, que trata como contribuintes as pessoas físicas dos sócios.

Apenas, nesta altura, ainda não cheguei a uma conclusão definitiva se talvez na prática poderão surgir dúvidas a partir do fato de a redação do texto legal não exigir a exclusividade nem, tampouco, a preponderância dessas atividades. Provavelmente se pressupõe que, no caso de atividades mistas, os problemas eventuais serão solucionados por ocasião do registro no Registro Civil das Pessoas Jurídicas de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas.

### 4. Sistema de Apuração do Lucro (§ 1º do art. 1º do DL nº 2.397/87)

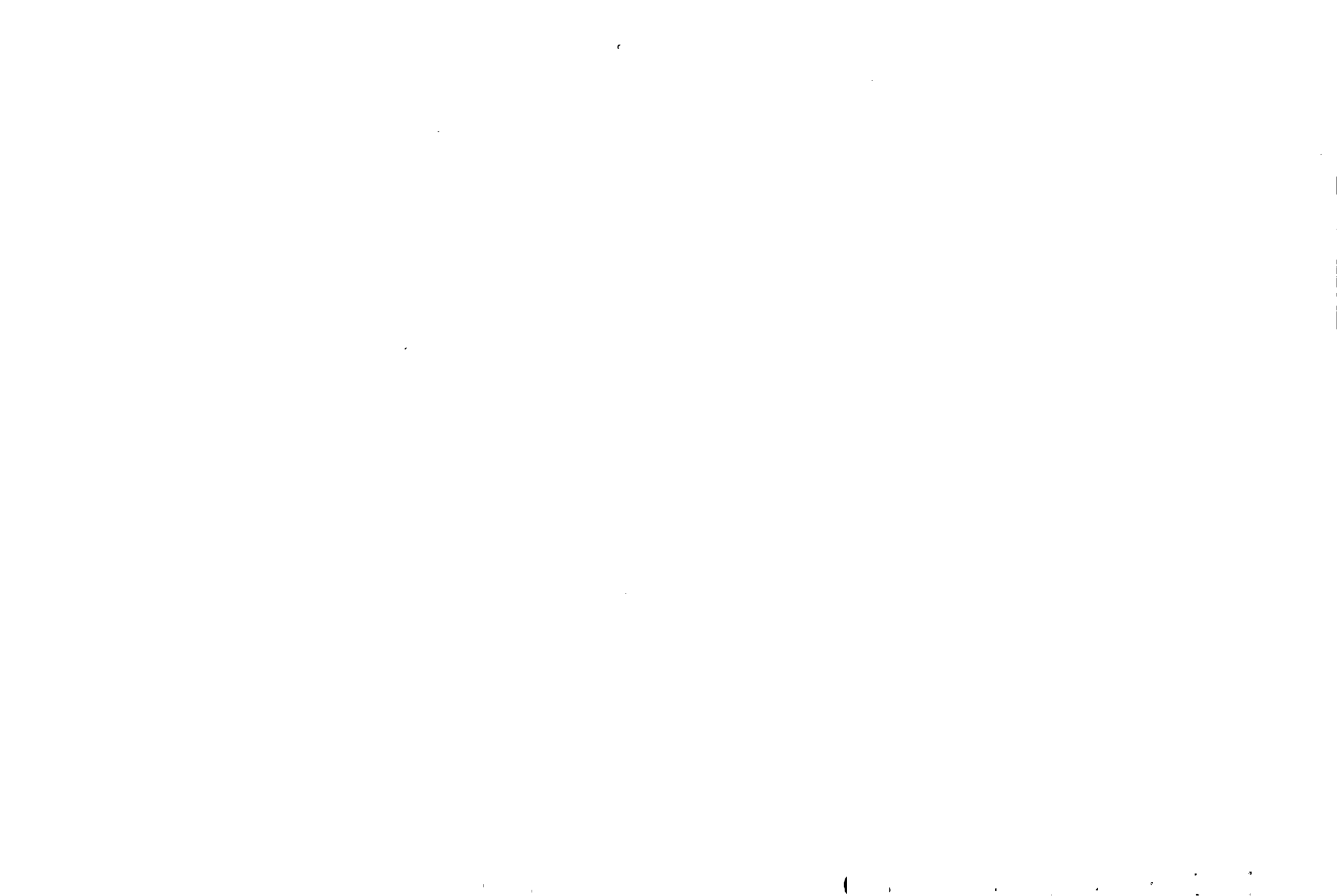
O diploma legal prevê, basicamente, a apuração do lucro dessas sociedades em acordo com as mesmas normas de escrituração mercantil e fiscal que prevalecem para apuração do lucro real das demais pessoas jurídicas, inclusive correção monetária das Demonstrações Financeiras.

Há, todavia, neste caso, uma combinação entre o sistema de Caixa (CASH BASIS) e o sistema de Competência (ACCRUAL BASIS).

O regime de Caixa aplica-se nessas sociedades tanto às receitas e rendimentos como também aos custos e despesas, que são reconhecidos pelos valores efetivamente recebidos e pagos no período-base. A aplicação da BASE CAIXA pode ser considerada adequada para sociedades civis prestadoras de serviço, face à natureza de suas atividades, em contraposição ao uso generalizado do regime da competência nas demais pessoas jurídicas.

Todavia, mesmo aplicando para receitas e despesas nessas sociedades o regime de caixa, em princípio é possível combinar os dois regimes utilizando métodos híbridos (?).

Portanto, quando o mesmo dispositivo legal manda aplicar na apuração do lucro nessas sociedades, o regime de competência para os encargos de depreciação e amortização e para as variações monetárias ativas e passivas, pode-se concordar, em princípio, com tal prática contábil consistente em manter essas parcelas coordenadas no tempo, isto é, em correspondência ao período-base.





Todavia, o mesmo § 1º nos seus itens III e IV manda reconhecer os resultados provenientes da venda de bens do ativo permanente (ganhos de capital ou perdas) no período-base da contratação, *recebidas ou não as receitas!*

Tal regra desrespeita a orientação geral de submeter os ganhos de capital ao imposto somente quando realizados, isto é, quando o contribuinte tem condições financeiras para suportar o ônus tributário, orientação essa introduzida para as pessoas jurídicas pelo Decreto-lei nº 1.598/77 e admitida, pela Administração Tributária, para as pessoas físicas na tributação do lucro imobiliário, no caso de vendas a prazo.

Não encontrei nenhuma justificativa para discriminação neste respeito contra sociedades civis de profissões liberais.

Imagine-se só um exemplo de sociedade civil de médicos que passa por um período de resultados financeiros não satisfatórios e vende uma aparelhagem médica com lucro contábil, em 24 prestações mensais. De onde poderá arranjar os recursos para pagamento do imposto sobre esse ganho no exercício seguinte à contratação, quando ainda nem recebeu o pagamento?

Certamente, nessas sociedades deverá ser admitida a postergação do recolhimento do imposto, proporcionalmente, na medida em que o ganho for realizado em dinheiro.

Um outro fato curioso relativo ao texto do diploma legal, consiste no silêncio que o § 1º mantém em relação à compensação de prejuízos.

--- Todavia, se o Decreto-lei nº 2.397/87 no seu § 1º manda observar as leis fiscais, acredito que, em virtude desse mandamento, ficam subentendidas as regras da determinação do lucro real, entre outras, a da exclusão dos prejuízos de exercícios anteriores (Dec.-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 3º, letra "c" conjugado com artigo 64, do mesmo Decreto-lei). Uma eventual interpretação em sentido contrário resultaria em grave injustiça. Assim mesmo, uma confirmação oficial ou oficiosa de meu entendimento retro-exposto seria útil, considerando que já foram manifestadas dúvidas - embora isoladamente - nessa questão, talvez pelo fato de que para pessoas físicas - que são os verdadeiros contribuintes nesse sistema - em princípio não há previsão legal expressa para compensação de prejuízos de exercícios anteriores.

**5. Liberdade nas retiradas de lucros pelos sócios (§ 2º do artigo 1º do DL nº 2.397/87)**

O Decreto-lei nº 2.341/87 no seu artigo 6º restringiu uma prática bastante comum de economia de

imposto que, principalmente em sociedades por ações, havia sido utilizada e que consistia na distribuição de dividendos por conta de lucros apurados em balanço intermediário, para preservar a correção monetária integral sobre os lucros acumulados no Balanço anterior.

O Decreto-lei nº 2.397/87, com toda propriedade, afasta, para as sociedades civis de profissões liberais, a aplicação da sanção introduzida no artigo retro-referido, já que dentro do espírito da integração os sócios são, desde logo, os verdadeiros donos dos lucros e as retiradas no curso do exercício podem ser efetuadas livremente, sem quaisquer formalidades (tais como levantamento de resultados intermediários, atos societários autorizando a distribuição etc.).

**6. Distribuição do Lucro Apurado aos Sócios (Artigo 2º do DL 2.397/87)**

O artigo 2º, no seu "caput", considera o lucro apurado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, norma essa que caracteriza *uma FICÇÃO Jurídica*, tanto pelos termos desta redação, como pelo seu conteúdo.

A distribuição entre os sócios corresponderá à participação de cada um nos resultados na sociedade. Portanto, seja tanto a percentagem no capital social ou qualquer outro critério de participação nos lucros, que prevalece em cada caso específico para fins societários, é plenamente válido para efeitos tributários.

**7. Mecanismo da tributação (§§ 1º e 2º do artigo 2º do DL nº 2.397/87)**

A esta altura ainda não há clareza no sentido de como funcionará o sistema na prática.

Obviamente o fato gerador da obrigação tributária do sócio-pessoa física ocorre no momento da percepção da parte do lucro que toca a ele, nas seguintes etapas:

**7.a Antecipações parciais sobre lucros distribuídos no curso do período-base (§ 2º do art. 2º);**

**7.b Antecipação final sobre o lucro apurado no encerramento do ano-base, isto é, sobre a distribuição automática por ficção jurídica (§ 1º do art. 2º);**

**7.c Liquidação da obrigação tributária definitiva pela inclusão na declaração de imposto de renda da pessoa física.**

7.a Com respeito aos lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos



sócios durante o período-base, equiparados, pelo § 2º retro-referido, a rendimentos distribuídos, incidirá a retenção na fonte na data do pagamento ou crédito, pela tabela de desconto do imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado.

Uma vez que a natureza verdadeira desses rendimentos é a de remuneração de serviços profissionais liberais autônomos, transmitidos para eles apenas *formalmente* através de sociedade civil, a meu ver seria mais apropriado classificá-los como rendimentos de trabalho *NÃO* assalariado. Se para efeitos do imposto de renda a sociedade *não existe*, parece estranho considerar seu componente como empregado de si próprio. Antes da integração a conceituação foi diferente enquanto para efeitos de tributação foi reconhecida a existência da sociedade civil como pessoa jurídica distinta das pessoas físicas dos sócios. Outrossim, o Decreto-lei nº 2.413/88 no seu artigo 6º manda incluir esses rendimentos na Declaração da Cédula "F". Parece que falta clareza na conceituação.

Uma objeção muito mais grave contra o teor desse § 2º é o tratamento de empréstimos como se fossem rendimentos distribuídos. Aparentemente, o legislador procurou proteger a arrecadação contra eventuais burlas que o espírito inventivo do contribuinte possa praticar no futuro. Todavia, tal cautela nunca poderia ultrapassar os limites do absurdo. A característica básica de mútuo, que é a obrigação do mutuário restituir ao mutuante o que dele recebeu (artigo 1.256 do Código Civil Brasileiro), afasta terminantemente o enquadramento do empréstimo no conceito constitucional de rendimento tributável. Acredito que teria sido suficiente se o legislador tivesse confiado na proteção já existente pelo instituto da distribuição disfarçada de lucros para situações dessa natureza.

Ainda no mesmo contexto foram levantadas dúvidas quanto a saber se os sócios na nova sistemática poderiam receber mensalmente "PRO LABORE", distinto das demais retiradas. Todavia, considerando que a norma legal equipara quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios *INDISTINTAMENTE* a rendimentos distribuídos, o rótulo de "pro labore" - se eventualmente for aplicado a determinados pagamentos - seria irrelevante. Tampouco, seria lógico aplicar dentro do sistema de integração o conceito de "excesso de remuneração dos sócios".

Todavia, nesta altura não se pode afastar uma interpretação que admitiria na *apuração do lucro da sociedade* a dedução do *pro labore* dos sócios dentro do limite legal (art. 29, Dec.-lei 2.341/87), *pro labore* esse que seria tributado na declaração dos sócios na Cédula "C".

7.b Com respeito à incidência na fonte sobre o lucro anual apurado, disciplinada pelo § 1º do artigo

2º, que retro designei como "antecipação final" a fim de distingui-la das antecipações parciais efetuadas no curso do exercício, de acordo com § 2º do mesmo artigo, há incidência na fonte pela mesma tabela do trabalho assalariado, todavia considerando as retenções na fonte já efetuadas ao longo do período-base.

A meu ver, há nesse caso alguma dúvida sobre o início da fluência de prazo para recolhimento do imposto na fonte. Tal dúvida não existe em se tratando de valores efetivamente creditados ou pagos no curso do exercício nem no fim do exercício, uma vez que, em tais hipóteses, o prazo é identificado pelas normas em vigor.

Diferente é o caso na distribuição automática por ficção jurídica na data de encerramento do período-base, que, quantitativamente, só pode ser apurada em *data posterior*, após decorridos semanas ou meses desde o fim do período-base. Qual seria essa data?

Acredito que há necessidade de esclarecimentos.

7.c Com respeito à determinação e liquidação da obrigação tributária final pela Declaração da Pessoa Física, haverá necessidade de estabelecer um mecanismo, que crie o ELO entre o lucro tributável apurado na sociedade e a parte de participação a ser atribuída aos sócios individualmente.

Em muitos casos resultarão excessos da retenção a serem restituídos, por vários motivos, entre outros, o de que o sistema praticamente não leva em consideração os abatimentos da renda bruta ao longo do exercício, pois os itens desses abatimentos, estimados dentro da tabela de retenção dos assalariados - com exceção de casos "padrão" - ficarão muito aquém da realidade.

Outrossim, é fácil perceber que a *exagerada aceleração* do recolhimento preconizada nesse sistema ultrapassa de longe os efeitos de bases correntes atualmente em vigor, para pessoas físicas, e do sistema de antecipações e duodécimos, introduzido pelo Decreto-lei nº 2.354/87 para as maiores empresas mercantis.

A exigência dos recolhimentos, nos termos como foi introduzida para os sócios das sociedades civis de profissões liberais, representa um agravamento do ônus tributário, em comparação com as pessoas jurídicas em geral e também com as pessoas físicas, além do sacrifício financeiro que, em regime inflacionário, possa ser causado por excesso de antecipações!

Outra desvantagem óbvia dessa disciplina consiste no fato de que mesmo os lucros reinvestidos são considerados automaticamente distribuídos, o que



não ocorre nas demais pessoas jurídicas. Sem mais comentários.

**8. Compensação com o Imposto retido na Fonte pelos Clientes (§ 3º do artigo 2º do DL nº 2.397/87)**

Continua em vigor a incidência do imposto na fonte, como antecipação do devido na declaração da sociedade beneficiária, sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional pela alíquota de 3% (artigo 52 da Lei 7.450/85).

O § 3º ora comentado permite a compensação "com o que a sociedade tiver retido, de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucros".

Foram levantadas dúvidas, se essa compensação apenas significa que a sociedade ao recolher à Receita Federal o Imposto Retido na Fonte dos sócios, simplesmente pode abater o imposto, que os clientes retiveram no pagamento dos honorários - como talvez a redação retro-transcrita dá para entender - ou se a compensação poderia ser efetuada em favor dos sócios, já que eles - somente eles, não a sociedade - são os contribuintes.

O § 1º do mesmo artigo, ao disciplinar a retenção no final do ano sobre os lucros anuais "distribuídos automaticamente" aos sócios, manda *EXCE-TUAR* o imposto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º e 3º.

A remissão expressa ao § 3º implica em autorização da compensação em favor dos sócios.

**9. Incidência das Contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL (artigo 3º do DL nº 2.397/87)**

Uma vez que o sentido da integração é o de considerar como contribuinte *não* a sociedade civil, mas *sim* as pessoas físicas dos sócios, não deveriam ser exigidas as contribuições sobre o imposto de renda da pessoa jurídica, como se devido fosse, pois não há imposto de renda devido pelas sociedades civis sujeitas ao regime da integração.

**10. Indedutibilidade de pagamentos cobrados por sociedade civil de pessoa jurídica sobre mesmo controle (Artigo 4º do DL nº 2.397/87)**

Existiram no passado manobras pelas quais administradores de empresas procuraram perceber uma parte de sua remuneração sob a falsa roupagem de honorários de uma sociedade civil deles próprios, honorários esses que reverteriam a eles mesmos, para obter vantagens fiscais.

Para neutralizar medidas dessa natureza, o artigo 4º do Decreto-lei nº 2.065/83 mandou, no pressuposto do controle comum, reter o imposto de renda na fonte sobre os honorários cobrados por aquela sociedade civil "fantasma" pela tabela de trabalho assalariado autônomo, desconsiderando a existência da sociedade civil e considerando os seus sócios como os verdadeiros prestadores de serviços (10).

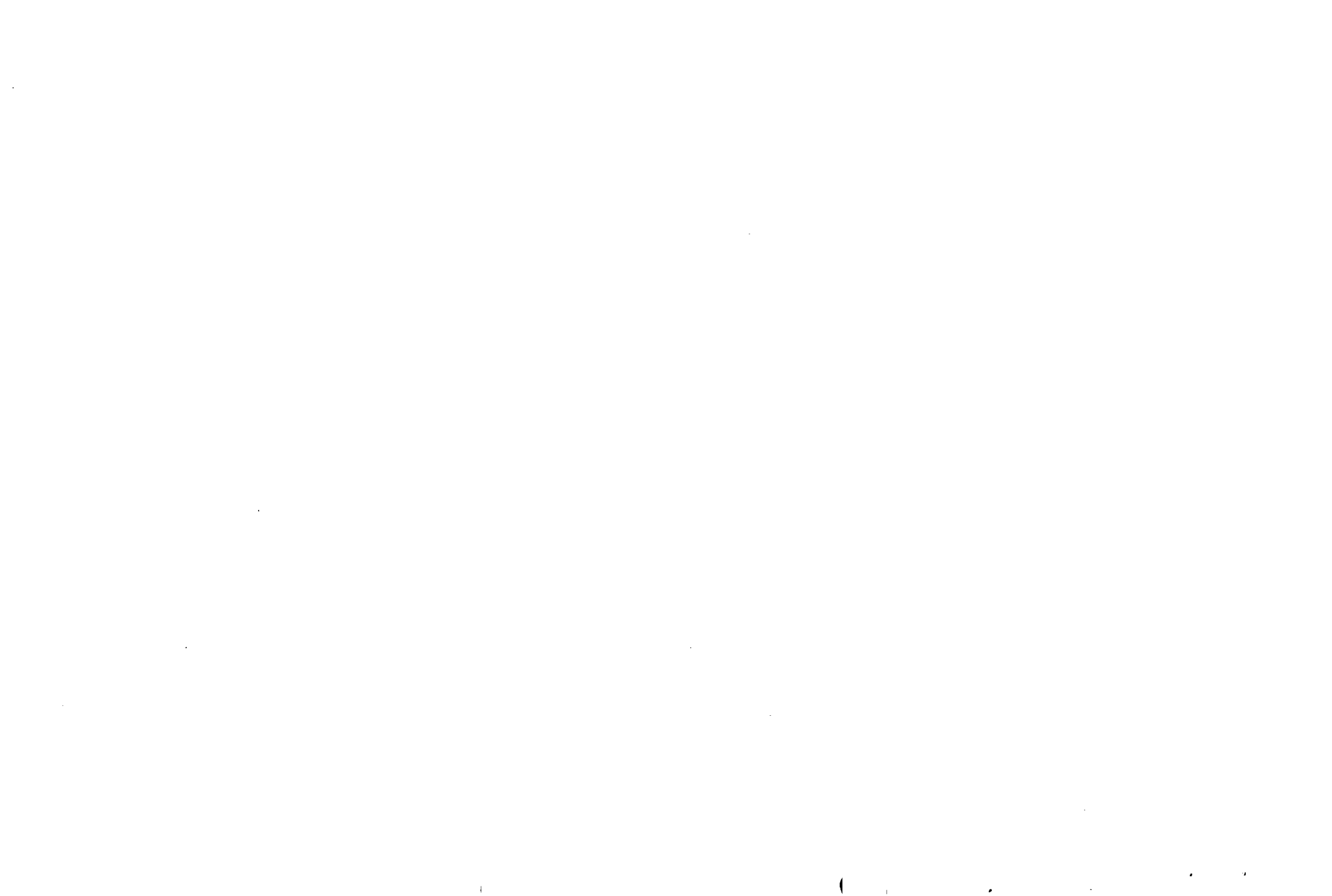
Em prolongamento do mesmo pensamento, o Decreto-lei nº 2.397/87, no seu art. 4º, agora VEDA a dedução na sociedade operadora dos pagamentos efetuados a sociedade civil sob os mesmos pressupostos de controle comum. A idéia subjacente, evidentemente, é a de que os sócios da sociedade civil, sendo seus verdadeiros beneficiários, sob designação de remuneração cobrada pela sociedade civil, artificialmente aumentariam seus vencimentos pro-labore da sociedade operadora.

**11. Tratamento na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física-Sócio de Sociedade Civil de Profissões Liberais dos Lucros Considerados Automaticamente Distribuídos a ele (Artigo 6º do DL nº 2.413/88)**

Como já constatado ao comentar o artigo 2º do Decreto-lei nº 2.397/87 (veja item 7, letra "c" deste trabalho), a participação no lucro dessas sociedades, que cabe aos sócios, considerado automaticamente distribuído na data de encerramento do período-base, será incluída nas Declarações do Imposto de Renda das pessoas físicas para apuração da obrigação tributária definitiva, levando em consideração as retenções já efetuadas a título de antecipação, conforme os §§ 1º a 3º deste artigo.

Como apontei antes, o Decreto-lei nº 2.397/87 manda aplicar a tabela de desconto *na Fonte* sobre rendimentos do trabalho assalariado (Cédula "C"), ao passo que o Decreto-lei nº 2.413/88 *nas Declarações* de Imposto de Renda dos sócios beneficiários os manda classificar como lucros distribuídos (Cédula "F"). De rigor, a sua verdadeira natureza é remuneração de serviços autônomos (Cédula "D") prestados, apenas formalmente, através de sociedade civil e que não é considerada contribuinte no sistema de integração.

O parágrafo único do artigo 6º estabelece na apresentação de declaração em separado a tributação dos valores recebidos por cônjuge não-cabeça-do-casal, na sua declaração. É esta uma extensão muito justa de um velho princípio originário do artigo 33 da Lei nº 3.470/58 e artigo 1º do Decreto-lei nº 1.301/73, que se justifica no caso por se tratar na realidade de rendimentos *de trabalho* - independentemente das dúvidas sobre o enquadramento CEDULAR, referido antes.



### 12. Dispositivo transitório (Artigo 7º do DL nº 2.413/88)

É mais do que óbvio que os lucros apurados nessas sociedades até 31 de dezembro de 1987 - isto é, antes da vigência do sistema da integração, poderão ser distribuídos na fonte à alíquota de 23%, com facilidade de considerar essa retenção como incidência única. Uma mistura com o novo ônus incidente sobre distribuições efetuadas no sistema de integração, resultaria em excesso inadmissível.

Por isso, conforme Exposição de Motivos do Ilm. Sr. Ministro da Fazenda na implantação da nova sistemática, admite-se, na fase de transição, a distribuição desses lucros acumulados até 31.12.1987 pela alíquota de 23% na fonte como incidência única à opção do contribuinte.

### 13. Escolha entre Exercício da Profissão Liberal como Autônomo ou Como Sócio de Sociedade Civil

O profissional liberal pode escolher, conforme sua melhor conveniência, a forma do exercício de sua profissão, seja como autônomo, seja como sócio de sociedade civil, ou finalmente parte de uma, e parte de outra forma.

Relembrando as palavras do insigne mestre Rubens Gomes de Souza, que em face da legislação vigente na época considerava as pessoas jurídicas em geral não como "contribuintes", mas como "agentes de arrecadação"<sup>(1)</sup>, este modo de encarar o problema ajusta-se com perfeição ao sistema de integração criado pelo Decreto-lei nº 2.397/87 para as sociedades civis de profissões liberais. Outrossim, nesse sistema, na perspectiva do grande especialista norte-americano, professor Charles E. McLure Jr., a sociedade serve apenas como INSTRUMENTO para canalizar os lucros gerados pela atividade profissional aos sócios como seus verdadeiros beneficiários. (Conduit Theory)<sup>(2)</sup>.

Portanto, na realidade não deveria haver disparidade significativa do ônus tributário em decorrência da forma escolhida para exercício da atividade profissional. Mas não é assim; entre as alternativas pode haver diferença tanto no montante final da obrigação tributária, como no ritmo dos recolhimentos e também na facilidade das operações do dia a dia, e na dedutibilidade das despesas.

Nesta altura ainda não é possível chegar a uma conclusão abalizada, isto é, em relação às sociedades civis, por causa das dúvidas retro apontadas; por outro lado, em relação à remuneração por serviços prestados, autônomos, principalmente, por falta das instruções a serem baixadas pelo Ministro da Fazenda sobre

o recolhimento trimestral previsto no artigo 3º do Decreto-lei nº 2.396/87, que provavelmente podem atingir o profissional autônomo, quando tiver rendimentos tributáveis de outras fontes, além dos honorários recebidos dos clientes. Na eventualidade de ser o recolhimento trimestral implementado nas linhas anunciadas na imprensa, poderá resultar em exagerada aceleração de recolhimentos, em excesso da obrigação tributária definitiva. Trata-se da mesma preocupação que manifestei em relação ao mecanismo previsto da integração, assim *DISTANCIANDO* os recolhimentos antecipados da obrigação tributária definitiva, em contrário ao rumo da tributação em bases correntes, que visa melhor *aproximação*.

Por fim, a relevância dos serviços das profissões liberais para o progresso da nação é indiscutível. Nem é preciso lembrar os casos verificados após a última guerra mundial, quando houve um EXODUS de profissionais para busca de melhores condições de trabalho em outros países em comparação com as condições em vigor nos seus respectivos países de origem.

Dentro do espaço de tempo ainda disponível, antes de entrar em vigor a nova sistemática, estou confiando na sabedoria do Governo para efetuar os ajustes necessários, tanto através de eventuais alterações do texto do Decreto-lei, como por normas regulamentares e interpretativas, que devem fazer jus à atual política fiscal de maior justiça entre tributação do capital e tributação do trabalho - política essa que certamente deverá favorecer tanto o trabalho intelectual como o trabalho braçal.

1:03.88

#### Notas

- (1) TITO REZENDE "Imposto de Renda - Anotações" em "Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda", Rio, 1948, pág. 261, nota 174-C.
- (2) HENRY TILBERY "Profissões Liberais e Imposto de Renda", Editora Saraiva, SP, 1974, pág. 25.
- (3) RUY BARBOSA NOGUEIRA "A teoria do fato gerador e a bitributação no sentido jurídico", na "Revista Fisco e Contribuinte" São Paulo, fev. 1964, pág. 70.
- (4) HENRY TILBERY "Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Integração entre Sociedade e Sócios" Editora Atlas, SP, 1985.
- (5) HENRY TILBERY "Dilemas de uma Reforma Tributária na Jrea do Imposto sobre a Renda, sobre o Patrimônio e Ganhos de Capital", Diário Comércio e Indústria, S. Paulo, edições de 1 e 3 de nov. 87, págs. 12 e 19; "O Estado de São Paulo", 21.02.88, pág. 52.
- (6) CESARE COSCIANI "Istituzioni di scienza delle finanze", Turin, Unione Tipografico-Editore Torinese, 1970, págs. 267/268. LUIGI NAPOLITANO "Il reddito nella scienza delle finanze e nel diritto tributario italiano" Milano, Dott. E. Giuffrè Editore, 1953, págs. 58/60. SIBREN CNOSSIN "Corporation taxes in OECD member countries" em "Bulletin for International Fiscal Documentation", Amsterdam, II A 10 (1), pág. 403/493, nov. 84.





- (7) **GILBERTO DE ULHÓA CANTO** "Imposto de Renda - Sociedades civis prestadoras de serviços profissionais" em "Revista de Direito Público", ed. Revista dos Tribunais Ltda., n.º 16, São Paulo, 1971, pág. 377.
- (8) **HENRY TILBERY** "Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Integração entre Sociedade e Sócios", obra citada, pág. 163.
- (9) **JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA** "Imposto de Renda", APEC Editora, Rio de Janeiro, 1969, 3.61.
- (10) **HENRY TILBERY** "Comentário ao Decreto-lei n.º 2.065/83", Co-edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário - Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1984, págs. 13/14.
- (11) **RUBENS GOMES DE SOUZA**, "Imposto de Renda" em "Compendio de Legislação Tributária", 2.ª edição, Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1955, pág. 44.
- (12) **CHARLES E. MCLURE JR.** "Integration of the personal and corporate income taxes - the missing element in recent tax reform proposals" em "Harvard Law Review", Nr. 88, 1975, págs. 534/536.

• Advogado em São Paulo. Doutor em Direito pela Universidade de Praga e pela Universidade Mackenzie. Diretor-Executivo do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

## Ementário

1  
1011

### AÇÃO ANULATÓRIA - CONEXÃO - EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO

"Anulatória de débito fiscal - consignação em pagamento - conexão - extinção de obrigação. Reputam-se conexas duas ou mais ações quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir (cf. art. 103 CPC). Correto assim o julgamento por conexão, com base também no art. 892. do CPC, c/c art. 9.º, § 6.º da Lei n.º 6.830/80. Reconhecendo a autora a existência da dívida, tanto que propôs a consignatória, assegura-se-lhe o direito ao pagamento das parcelas vencidas, com os acréscimos estabelecidos nos carnês, anulando-se os autos de infração e declarando-se extinta a obrigação." (Ac un da 1.ª C Civ do TJ ES - REO 15.188 - Rel. Des. Norton de Souza Pimenta - Remte.: Juiz de Direito da Vara dos Feitos da Fazenda Pública Municipal; Partes.: Companhia Vale do Rio Doce e Prefeitura Municipal de Vila Velha - DJ ES 02.02.88, p 06 - ementa oficial)

1  
1010

### AÇÃO DECLARATÓRIA - INEXISTÊNCIA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA - EFEITOS FUTUROS - IMPOSSIBILIDADE

"(...) não se nega a possibilidade de se afastar a incerteza objetiva pela ação declaratória, acertando-se a relação jurídica Fisco-contribuinte, como pretendido pela autora, que quer demonstrar que sua atividade está sujeita à incidência do ISS e não do ICM. Mas, a declaração não deve servir para acertos de relações passadas, presentes e futuras, genéricas e mutáveis; ela há de se basear em fatos concretos, em exigências reais e efetivas, mesmo que ainda não materializadas em autos de infração ou de outro tipo de lançamento. No caso dos autos, nada a opor quanto à declaração de inexistência da relação jurídi-

co-tributária entre a Fazenda do Estado e a autora no tocante às operações e serviços denunciados nos laudos periciais, sem, contudo, abranger, consoante expressamente pedido, as operações futuras, porque, nessa hipótese, estar-se-ia projetando a declaração para fatos futuros e incertos, com o risco de se criar uma imunidade permanente." (Ac un da 11.ª C Civ do TJ SP AC 125.998-2 - Rel. Des. Laerte Nordi - j. 17.12.87, Apte.: Fazenda do Estado; Apda.: Gravonoplac-Etiquetas Metálicas Ltda. - ementa IOB, por transcrição parcial)

1  
1009

### AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO - DESNECESSIDADE DA PROVOCACÃO OU EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA

"Ação de Repetição de Indébito Tributário - interesse processual - juros de mora - incidência - honorários advocatícios - sucumbência da Fazenda Pública. O contribuinte não necessita provocar ou exaurir a esfera administrativa, para ingressar no judiciário. Os juros de mora incidem a partir do trânsito em julgado da decisão. (Precedente: RE. 107.964, RTJ, vol. 119 pág. 259). Os honorários de advogado, quando vencida a Fazenda Pública, serão fixados consoante apreciação equitativa do Juiz." (Ac un da 1.ª C Civ do TJ PR - AC e RN 905/87 - Rel. Des. Zeferino Kruskoski - Apte.: Fazenda Pública; Apdos.: Marcellino Martins e outro - DJ PR 22.02.88, p05 - ementa oficial)

#### Remissão IOB

Vide ementas n.ºs 1/769; 1/212; 1/211; 1/125 e 1/86 (da 4.ª T do TFR); 1/85 (da 5.ª T do TFR); e 1/163 e 1/126 (da 6.ª T do TFR). Vide também acórdão publicado na íntegra sob n.º 1/678 (da 6.ª T do TFR).



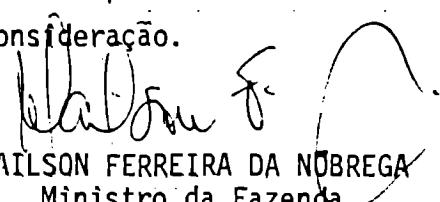
AVISO Nº 098

Em 13.02.89

Senhor Consultor-Geral da República.

Em atenção ao Aviso nº 286, de 21 de dezembro de 1988, em que são solicitados subsídios necessários à preparação das informações a serem prestadas nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 10-1-DF, proposta pela CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS, perante o Supremo Tribunal Federal, contra os preceitos do art. 2º do Decreto-lei nº 2.397, de 21.12.87, tenho a honra de enviar a V.Exa. os anexos elementos de fato e de direito coligidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 10, inciso X, do Decreto-lei nº 147, de 13.2.67, que demonstram a improcedência do pedido.

Aproveito a oportunidade para renovar a V.Exa. os protestos de elevada estima e distinta consideração.

  
MAILSON FERREIRA DA NOBREGA  
Ministro da Fazenda

À Sua Excelência o Senhor  
Doutor J. SAULO RAMOS  
Digníssimo Consultor-Geral da República

(Processo nº 00001.0070033/88-68)



Processo nº : 00001-007033/88-68

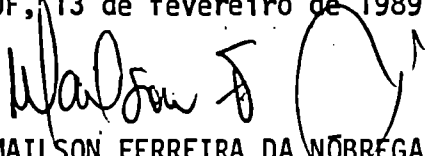
Interessado : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS

Assunto : Ação Direta da Inconstitucionalidade proposta contra os preceitos do art. 2º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, que consideraram, para efeito de tributação, automaticamente distribuído, aos sócios de sociedades civis de prestação de serviços profissionais, o lucro apurado, no encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados.

Despacho : Aprovo o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que demonstra a improcedência da Ação de Inconstitucionalidade dos preceitos do art. 2º do Decreto-lei nº 2.397/87.

Publique-se, juntamente com o referido Parecer.

Brasília-DF, 13 de fevereiro de 1989.

  
MAILSON FERREIRA DA NÓBREGA  
Ministro da Fazenda

