PARECERES

IMPÔSTO DE RENDA — ISENÇÃO EM FAVOR DE INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO — SOCIEDADE POR AÇÕES

— A Constituição, no art. 31, V, b, *não qualifica os a que se refere, pela forma jurídica de que se revistam, mas exclusivamente pelo seu objeto ou finalidade.*

— A isenção fiscal é concedida em razão do objeto social, pouco importando que, para realizar a finalidade, tenha sido utilizada esta ou aquela modalidade de associação dentre as numerosas formas reguladas pelo direito.

— Interpretação do art. 31, V, b, *da Constituição; idem do art.* 28 *do Regulamento do Impôsto de Renda.*

PARECER

Em 1947 constituiu-se na cidade do Rio de Janeiro uma sociedade anônima, sob a denominação de "Faculdade de Ciências Médicas S. A.".

O art. 2.º dos Estatutos dispõe que: "A Sociedade manterá, de acôrdo com as exigências do ensino, a Faculdade de Ciências Médicas, cuja organização técnica e didática competirá à respectiva Congregação de Professôres".

A Delegacia Regional do Impôsto de Renda no Distrito Federal, entendendo que a referida sociedade estava sujeita ao impôsto sôbre os rendimentos apurados nos exercícios de 1947 a 1950, intimou-a a prestar esclarecimentos sôbre a falta da sua declaração de renda relativa àqueles exercícios. A Sociedade, dentro no prazo de 20 dias que lhe fôra assinado pela D. R. I. R. no Distrito Federal, explicou que não apresentara declaração de renda por lhe parecer que a beneficiava o disposto no art. 31, V, letra *b*, da Constituição federal, assim como o que dispõe o art. 28, letra *a*, do Regulamento do Impôsto de Renda (Decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947.

Em 29 de outubro de 1952 a Sociedade recebeu as notificações de ns. 10.304 a 10.308, intimando-a a recolher o impôsto relativo aos exercícios de 1947 a 1951, acrescido da multa de 50%, por não haver atendido ao pedido de esclarecimentos, considerada, portanto, como incursa na penalidade prevista no art. 145, letra *d*, do Regulamento do Impôsto de Renda. Reclamou a Sociedade, dentro no prazo legal, contra o lançamento *ex-officio*, havendo, porém, a Delegacia do Impôsto de Renda negado provimento à sua reclamação.

A Delegacia do Impôsto de Renda fundou a sua decisão em duas razões que lhe pareceram fundamentais:

a) ser a "Faculdade de Ciências Médicas S. A." uma sociedade por ações;

b) não constar dos seus estatutos que não distribuiria dividendo e que os cargos da diretoria não seriam remunerados.

Diante do exposto, pergunta-se:

Está a "Faculdade de Ciências Médicas S. A." sujeita ao pagamento do impôsto de renda nos exercícios de 1947

a 1950, sendo certo que o único objeto da sociedade é a manutenção da Faculdade de Ciências Médicas e que nunca a sua diretoria foi remunerada, nem jamais foram distribuídos entre os acionistas dividendos ou bonificações, e os lucros realizados pela mesma foram empregados na manutenção e desenvolvimento da instituição de ensino, que constitui o seu objeto ou a sua finalidade exclusiva?

I

A Constituição federal, art. 31, dispõe:

"À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios é vedado:

V — lançar impôsto sôbre:

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, *instituições de educação* e de assistência social, *desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins*".

Sobrevindo depois da Constituição de 1946, o decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, pelo qual foi aprovado o Regulamento para a cobrança e fiscalização do impôsto de renda, assim dispôs em seu art. 28:

"Estão isentas do impôsto de renda:

a) as sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, *educativo, cultural, instrutivo, científico*, artístico, literário, recreativo e esportivo".

No parágrafo único do citado art. 28, o Regulamento do Impôsto de Renda prescreve:

"Cessará a isenção:

a) quando as fundações, sociedades e associações referidas nas letras *a* e *b*, dêste artigo remunerarem suas diretorias ou distribuirem lucros sob qualquer forma".

Ora, não há negar que a Sociedade anônima "Faculdade de Ciências Médicas" é uma *instituição de educação* e, assim, compreendida entre as instituições sôbre as quais veda o art. 31 da Constituição federal sejam lançados impostos federais, estaduais ou municipais. A isenção é concedida em têrmos amplos e totais, sob a única condição de que as rendas ou proventos auferidos pelas mencionadas instituições sejam aplicadas integralmente no país para os fins a que elas se destinam.

A Constituição federal, art. 31, não qualifica as instituições a que se refere pela forma jurídica de que se revistam, mas exclusivamente pelo seu objeto ou finalidade. A palavra *instituição* na latitude de suas conotações compreende, à evidência, tôdas as formas de organização social e, portanto, os estabelecimentos, as fundações, as sociedades, seja qual fôr a denominação específica que lhes seja reservada na tipologia das entidades coletivas reconhecidas pelo direito. Instituição é o nome genérico que qualifica as espécies e variedades de formas jurídicas que venham a revestir as diversas modalidades de organização das atividades humanas para o fim de unificar, pelo objeto ou pela finalidade, e mediante os processos jurídicos de formação da vontade dos entes coletivos, em um todo orgânico os atos que, tomados *uti singuli*, constituem em si mesmos manifestações de caráter exclusivamente individual.

Assim, Webster registra entre as acepções da palavra "Institution":

"An established or organized society or corporation (Webster's New International Dictionary of the English Language, verb. Institution, 3, *d*).

O dicionário jurídico de Wharton, depois de assinalar que a palavra Instituição é usada em diversos sentidos, define como Instituição:

"A society for promoting any public object, as a charitable or benevolent institution, or literary and scientific institutions" (Wharton's Law Lexicon, 14.ª ed., by A. S. Oppe, verb. Institution, 3).

O Regulamento do Impôsto de Renda, art. 28, ao enumerar os casos de isenção, não repete a palavra *"instituições"*, usada no art. 31 da Constituição, mas as expressões *"sociedades* e *fundações"*, reconhecendo, assim, que sob a denominação genérica de instituição se

compreendem tôdas as modalidades ou formas jurídicas mediante as quais os indivíduos podem organizar-se para a efetivação de um fim comum, mediante o concurso de atos, atividades ou contribuições de outra natureza.

Ora, tanto a Constituição federal, art. 31, quanto o Regulamento do Impôsto de Renda, art. 28, não outorgam a isenção do impôsto em atenção à forma ou à modalidade jurídica de que se venham a revestir as instituições ou as sociedades. A isenção é concedida em razão do objeto social ou da finalidade institucional, pouco importando que, para realizar o objeto ou atingir a finalidade, tenha sido utilizada, dentre as numerosas formas ou os diversos tipos de associação regulados pelo direito, esta ou aquela modalidade, ainda que a forma escolhida não seja a mais adequada a associações de fins desinteressados ou que não tenham por escopo a obtenção de lucro por parte dos seus associados. Não importa, em consequência, a modalidade ou a forma jurídica de que se revista a sociedade, uma vez que a isenção não é concedida sob reserva da adoção de forma ou de modalidade especial, mas tão só em razão do objeto social. Uma vez, portanto, que a sociedade, seja qual fôr o seu tipo, é de caráter *"educativo, cultural, instrutivo* ou *científico"* (e o objeto social da "Faculdade de Ciências Médicas S. A." reune tôdas estas características enumeradas na letra *a* do art. 28 do Regulamento do Impôsto de Renda) e não distribua lucros sob qualquer forma, nem remunere a sua diretoria, como se dispõe no parágrafo único do art. 28 do citado Regulamento, ou *"desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins"*, como requer o art. 31, letra *b*, da Constituição federal, hão de se ter como realizadas as únicas condições exigidas para que se configure o direito à isenção tributária, regulado na Constituição e no Regulamento do Impôsto de Renda.

II

E aqui se deparam, como objeto digno de ser atentamente considerado, as duas razões que pareceram à Delegacia Regional do Impôsto de Renda no Distrito Federal como suficientes para excluir a "Faculdade de Ciências Médicas S. A." do gôzo da isenção tributária por ela reclamada.

Alega, com efeito, aquela Delegacia que:

a) os Estatutos da referida Sociedade não estipulam que a diretoria não será remunerada, nem que os lucros não poderão ser distribuídos entre os associados sob a forma de dividendos, bonificações ou outra qualquer modalidade de remuneração do capital;

b) a sociedade em questão reveste a forma de sociedade anônima ou por ações e, assim, por fôrça de presunção legal de caráter absoluto (art. 2.º, parágrafo único, do decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940) é uma sociedade mercantil, o que exclui a possibilidade para êsse tipo de associação de ter por objeto atividades de fins desinteressados ou não lucrativos.

Comecemos pela primeira objeção.

Efetivamente, os estatutos sociais não vedam a remuneração da diretoria, nem estipulam que os lucros serão integralmente aplicados na realização do objeto que a sociedade se propõe como única e exclusiva finalidade. A assembléia geral é que tomou ambas as deliberações, decidindo que os diretores não seriam remunerados e que os lucros resultantes das gestões sociais não seriam distribuídos aos acionistas, devendo ser integralmente aplicados no desenvolvimento da Faculdade de Ciências Médicas. Ora, argumenta a Delegacia Regional do Impôsto de Renda, as deliberações de uma assembléia geral podem ser revogadas por outras deliberações contrárias da mesma assembléia, e, assim, ainda que, por fôrça de uma deliberação daquele órgão, em determinado exercício a diretoria não receba remuneração e os sócios não participam dos lucros sociais, nada impede que em

futuro exercício financeiro a assembléia possa resolver de modo contrário, determinando que no exercício em questão a diretoria seja remunerada e entre os sócios se distribuam os lucros apurados.

A objeção, embora suscetível à primeira vista de causar impressão favorável, é de manifesta improcedência, em face das seguintes poderosas razões:

a) Os estatutos de uma sociedade podem ser modificados pela Assembléia Geral, ainda que êles mesmos exijam para a sua modificação um *quorum* especial. Assim, portanto, a regra estatutária em virtude da qual se estipulasse que a diretoria não seria remunerada e que os lucros, ao invés de distribuídos entre os sócios, seriam integralmente aplicados na realização do objeto ou da finalidade social, não excluiria a faculdade, ingênita à Assembléia Geral, de adotar, pela modificação dos Estatutos, uma regra estatutária concebida em têrmos opostos. As regras estatutárias estão, portanto, sujeitas às mesmas vicissitudes a que se acham expostas as outras deliberações da Assembléia Geral; podem, como estas, ser modificadas ou derrogadas pelo mesmo poder que as adotou ou instituiu. Ainda que os Estatutos houvessem prescrito que os cargos de diretores seriam exercidos a título gratuito e que nenhuma quota dos lucros poderia ser adjudicada aos acionistas, ainda assim nada garantiria que no futuro a Assembléia Geral viesse a abrogar a regra em questão, determinando que os diretores passassem a ser remunerados e que parte dos lucros caberia aos acionistas.

O que a Delegacia do Impôsto de Renda exige por conseguinte, é uma garantia de que no futuro se manterá o princípio da gratuidade do exercício dos cargos da diretoria e da aplicação total dos lucros sociais na promoção do objetivo social. Ora, esta garantia não poderá ser assegurada nos Estatutos, pois êstes poderão, em qualquer tempo, ser modificados pela Assembléia Geral por maioria simples ou qualificada, conforme prescrevam os mesmos Estatutos.

b) É o próprio Regulamento do Impôsto de Renda que admite o caráter precário da prática ou da regra, de caráter estatutário ou não, de não serem os diretores remunerados e de se não distribuirem entre os acionistas a totalidade ou parte dos lucros verificados. O Regulamento não só prevê a mudança de situação quanto às aludidas circunstâncias, como prescreve o remédio a ser aplicado na hipótese de se verificar a sua previsão. O parágrafo único do art. 28 do Regulamento do Impôsto de Renda dispõe, com efeito que:

"Cessará a isenção:

a) quando as fundações, sociedades e associações referidas nas letras *a* e *b*, dêste artigo remunerarem seus diretores ou distribuirem lucros sob qualquer forma".

Efetivamente, a isenção não é concedida de maneira incondicional ou absoluta, mas tão só enquanto observadas as exigências constantes do art. 31 da Constituição e do art. 28 do Regulamento do Impôsto de Renda. Em cada exercício que se findar, para que se configure a isenção tributária, é necessário que se apure se a sociedade remunerou os diretores ou distribuiu qualquer parcela dos lucros entre os acionistas. A isenção não é concedida senão mediante a prova de que se realizaram as condições ou as exigências a que foi subordinada a sua outorga. Esta, com efeito, não é dada senão *pro tempore*, ou por enquanto, ou enquanto se cumprirem as condições a que foi subordinada. Não entra, portanto, no julgamento em concreto dos casos de imunidade tributária, a consideração do futuro, ou a expectativa de que venha a continuar ou a manter-se no futuro a situação que tornou legítimo no passado o gôzo da isenção de caráter constitucional e legal. Pouco importa, em consequência, exista regra ou prescrição estatutária que disponha sôbre a gratuidade do exercício dos cargos de diretoria e que o lucro se inverta na sua

totalidade na promoção dos fins sociais. A modificação de tal regra não poderia influir sôbre o gôzo já consumado da isenção tributária nos exercícios anteriores, em que se houvesse apurado o evento das condições a que foi subordinada. A isenção é concedida se e enquanto preenchidas as suas condições, e não por fôrça da expectativa, autorizada pela existência de uma regra estatutária, de que as mesmas venham a se realizar igualmente no futuro.

c) Ao Impôsto de Renda não interessa o futuro, mas o passado. Em cada exercício é que se verificam as circunstâncias de que a lei faz depender a incidência do impôsto. Para a incidência ou não incidência do Impôsto de Renda não importa que a situação, que autoriza o seu lançamento ou a sua isenção, tenda a continuar ou ofereça garantias, ainda que de caráter absolutamente precário como no caso da regra estatutária em questão, de que *continuará enquanto não fôr modificada.*

Não só a regra estatutária, que a Delegacia Regional do Impôsto de Renda exige como condição de imunidade tributária, não constitui garantia de que o futuro continuará o passado, uma vez que a Assembléia é o único juiz da sua manutenção, como as condições constitucionais e legais para o gôzo da isenção em cada exercício fiscal não se referem ao futuro, mas tão só e exclusivamente ao passado. O que assim a Constituição como o Regulamento do Impôsto de Renda exigem para que se configure o direito à isenção não é um propósito, uma promessa ou uma intenção dirigida para o futuro, mas uma situação de fato, efetivamente consumada no exercício em relação ao qual é pleiteada a imunidade tributária. O que, efetivamente, exige o art. 31, letra *b*, da Constituição federal é que as *"rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins"* sociais, e o Regulamento do Impôsto de Renda, art. 28, não menos peremptório ou inequívoco, depois de estabelecer que estão isentas do Impôsto de Renda "letra *b*, as sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, educativo, cultural, instrutivo, científico, etc.",

prescreve no parágrafo único do mesmo artigo que a isenção cessará:

"*a*) quando as fundações, sociedades e associações referidas nas letras *a* e *b*, dêste artigo *remunerarem* suas diretorias ou *distribuirem* lucros sob qualquer forma".

Segue-se, portanto, que a isenção é concedida em princípio a tôdas as sociedades que se propuserem os fins enumerados na letra *a* do art. 28 do Regulamento do Impôsto de Renda; o gôzo da isenção fica, porém, subordinado a uma condição de fato, cujo evento se verificará em cada exercício, isto é, à condição de que a diretoria não haja sido remunerada e que nenhuma quota de lucros haja sido distribuída, sob qualquer forma, aos acionistas da sociedade, ou, nos têrmos da letra *b*, do art. 31 da Constituição federal, que as rendas *sejam aplicadas*, e não que se prometa, por via estatutária, ou por outra modalidade, que serão, virão a ser ou se destinam a ser aplicadas na promoção do objeto social.

Nem de modo expresso, nem de maneira indireta ou oblíqua, assim o art. 31 da Constituição federal, como o art. 28 do Regulamento do Impôsto de Renda, exigem, para que se isentem do Impôsto de Renda, as sociedades de fins educativos, culturais, instrutivos e científicos, que figure nos seus estatutos a cláusula de gratuidade do exercício dos cargos de diretoria e de não distribuição, sob qualquer forma, de lucros entre os seus associados. O que prescreve a Constituição é que, aplicados integralmente no país os lucros da sociedade na promoção do seu objeto ou da sua finalidade, sôbre ela não poderão incidir quaisquer impostos, e o Regulamento do Impôsto de Renda dispõe que as sociedades referidas na letra *a*, do art. 28 serão isentas do Impôsto de Renda enquanto não remunerarem sua diretoria e não distribuirem lucros entre os seus associados, ou, o que resulta em identidade absoluta de sentido

dos dois fraseados, — as sociedades em questão estão em princípio isentas de impostos, cessando, porém, a isenção *quando remunerarem* (e não quando, em princípio, possam ser remunerados) a sua diretoria ou distribuirem (e não quando em princípio possam distribuir) lucros sob qualquer forma. A isenção resulta, portanto, de uma simples questão de fato: a diretoria recebeu remuneração ou se distribuiu entre os associados, sob qualquer forma, a totalidade ou parte dos lucros sociais?

Ora, a "Faculdade de Ciências Médicas S. A." provou, e a Delegacia Regional do Impôsto de Renda, procedendo ao exame da sua escrituração, apurou:

que nos exercícios de 1947 a 1951, não só os membros da sua diretoria e do seu Conselho fiscal não foram remunerados, como nenhuma parcela dos lucros foi, sob qualquer forma, distribuída aos seus acionistas.

Verificou-se, desta maneira, a situação de fato de que o Regulamento do Impôsto de Renda, art. 28, faz depender a efetivação da imunidade tributária, constitucional e legalmente outorgada àquela sociedade.

III

Examinada a primeira alegação da Delegacia Regional do Impôsto de Renda, passemos à análise da segunda. Esta consiste na arguição de que:

a sociedade "Faculdade de Ciências Médicas" reveste a forma de sociedade por ações, e, assim, por fôrça de presunção legal absoluta (art. 2.º, parágrafo único, do decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940) é uma sociedade mercantil, o que exclui a possibilidade de ter por objeto atividade de fins desinteressados ou não lucrativos.

O art. 2.º, parágrafo único, da Lei de Sociedade por Ações prescreve, com efeito:

"Qualquer que seja o objeto, a sociedade anônima ou companhia é mercantil e rege-se pelas leis e usos do comércio".

a) Não se diz aí que a sociedade anônima não poderá ter por objeto atividade de caráter não econômico, estranho ao comércio e de natureza desinteressada, ou em que os seus associados não se proponham intuito de lucro. O que se diz é que seja qual fôr o seu objeto, a sociedade anônima é sempre mercantil. A cláusula "qualquer que seja o seu objeto", ligada à seguinte "é mercantil", denuncia, à evidência, que o legislador teve em mente precisamente a hipótese de uma sociedade anônima cujo objeto não fôsse o comércio ou a especulação. O que o legislador quis dizer é que a sociedade anônima, ainda que o seu objeto não seja a mediação nas trocas, ou a promoção de atividades de natureza econômica ou comercial, terá sempre o caráter mercantil. De outra maneira não teria sentido a cláusula "qualquer que seja o objeto", pois se o objeto da sociedade só pudesse ser de caráter mercantil, seguir-se-ia, necessàriamente, ainda que a lei assim não dispusesse, que a sociedade anônima seria sempre mercantil. Quando, portanto, o art. 2.º, parágrafo único, da Lei de Sociedade por Ações, determinou que a comercialidade da sociedade anônima resulta da sua forma, e não do seu objeto, o que ela quis significar foi, de modo preciso, que a forma anônima não é privilegiadamente reservada às sociedades de fim mercantil, podendo dela revestir-se igualmente as sociedades de fins não econômicos ou desinteressados.

Demais, o art. 2.º da referida lei dispõe expressamente:

"Podem ser objeto de sociedade anônima ou companhia qualquer emprêsa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública ou aos bons costumes".

O art. 2.º não diz que *só* podem ser objeto de sociedade anônima as emprêsas de fins lucrativos, mas, sòmente, que essas emprêsas podem revestir a forma anônima. Esta forma não é, portanto, exclusivamente reservada às emprêsas de fins lucrativos, e se o art. 2.º da lei tivesse tido a intenção de reservar a forma anônima com exclusividade

àquelas emprêsas, o parágrafo único do mesmo artigo não teria razão de ser, pois, nesta hipótese, tôda sociedade anônima seria mercantil por fôrça do seu objeto, e não da sua forma. Quando, portanto, o parágrafo único do art. 2.º da Lei de Sociedades por Ações prescreve que a sociedade anônima, seja qual fôr o seu objeto, é sempre mercantil, é porque admite que sociedades de objeto ou de finalidade desinteressada possam, igualmente, revestir a forma anônima. O que a lei teve em vista foi qualificar a sociedade pela sua forma e não pelo seu objeto, fazendo resultar o seu caráter mercantil exclusivamente da modalidade jurídica da sua organização, declarado indiferente, podendo ser qualquer ("qualquer que seja o objeto"), e, assim, admitindo que objeto da sociedade anônima pode ser qualquer atividade, ainda que de caráter não mercantil, desde que o que comercializa a sociedade anônima não é o objeto, mas a forma.

b) Na Alemanha, o Código de Comércio que entrou em vigor em 1900 dispunha, igualmente:

"Art. 210: Ela (a sociedade anônima) se reputa comercial, ainda que o objeto da emprêsa não consista na exploração de um comércio".

Na Alemanha, a forma anônima não era, portanto, incompatível com um objeto ou uma finalidade de caráter não mercantil. A anônima era, na expressão de Karl Wieland, de caráter mercantil:

Embora não fôsse prescrito por lei à forma anônima (Aktiengesellschaft) a exploração de atividade comercial ou de outra qualquer indústria (Karl Wieland — *Handelsrecht*, 1931, vol. II, pág. 2).

Staub, no seu grande comentário ao Código de Comércio da Alemanha, assim se pronuncia:

"Uma vez que, de acôrdo com o art. 124 da Constituição federal, é facultada a organização de sociedades para fins políticos, sociais e religiosos, podem também ser organizadas para os referidos fins sociedades por ações" (*Staub's Kommentar zun Handelsgesetzbuch*, nota 19 ao art. 182, vol. II, 14.ª ed., pág. 43.

A lei alemã de sociedades por ações, de 30 de janeiro de 1937, repetiu a disposição do art. 210 do antigo Código de Comércio, ao dispor, art. 3.º:

"Tôda sociedade por ações é reputada comercial, mesmo se o objeto da emprêsa não é o exercício de uma profissão comercial".

Resulta, assim, fora de dúvida, que quando o art. 2.º, parágrafo único, da nossa Lei de Sociedades por Ações, atribui à sociedade anônima o caráter mercantil, não entende que as sociedades dêsse tipo só possam ter por objeto finalidade de caráter especulativo ou comercial. Ao contrário, porque admite e prevê que sociedades de objeto não mercantil possam revestir-se de forma de Sociedades por Ações, é que a nossa lei, assim como as citadas leis alemãs, dispuseram que a sociedade anônima será sempre mercantil, seja qual fôr o seu objeto, ou ainda que o seu objeto não seja de natureza mercantil.

c) Que se seguirá, porém, da investidura da qualificação de comercial na sociedade anônima, seja qual fôr o seu objeto? É o que responde o próprio parágrafo único do art. 2.º da nossa Lei de Sociedades por Ações: "rege-se pelas leis e usos do comércio". A qualificação de comercial, atribuída à sociedade anônima, só tem consequências no domínio do direito comercial. O que se segue do caráter mercantil, atribuído por lei à sociedade anônima, em exclusiva atenção à sua forma, ou aos caracteres puramente formais da sua organização, é que, seja qual fôr o seu objeto, ou ainda que o seu objeto não seja de índole mercantil, a ela se aplicam o que dispõe a lei comercial em relação ao comerciante ou às emprêsas do comércio. A disposição em causa circunscreve os seus efeitos à esfera do direito comercial, não podendo ser extrapolada do seu domínio próprio para outros domínios, como o do direito fiscal, que não está adscrito à observância das normas específicas do direito comercial, editadas com o fito exclusivo de regular a

matéria de comércio ou a profissão comercial. Ou, recorrendo às expressões de Staub, no seu famoso comentário:

"In anderer als handelsrechtliche Hinsicht wird nicht jede Aktiengesellschaft infolge dieser Vorschrift (art. 210, do antigo Código alemão do Comércio), schlechtweg als handels gowerbetreibende Gesellschaft angesehen. Betreibt sie kein Handelsgewerbe, so finden auf sie die Bestimmungen der Gewerbeordnung über die Sonntagsruhe keine Anwendung. *Betreibt sie kein gewerbe, so ist sie nicht gewerbesteuer pflichtig*" (*Staub's Kommentar zum H. G. B.*, 14.ª ed., vol. II, comment. n.º 17 ao art 210).

d) Ao impôsto de renda não importa o caráter comercial ou civil da atividade, pois aquêle impôsto incide indiscriminadamente não apenas sôbre os lucros auferidos pelas emprêsas comerciais, como sôbre os grangeados pelas sociedades civis. O pressuposto necessário para a incidência do impôsto de renda é o provento ou o lucro realizado, pouco importando a qualificação jurídica da atividade que lhe dá origem. Pode, com a natureza econômica da atividade, variar a cédula reservada à declaração da renda; não é, porém, do caráter civil ou comercial da atividade que resulta a incidência do impôsto de renda. E' o fundamento implícito do art. 27 do Regulamento do Impôsto de Renda ao dispor:

"§ 1º Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para os efeitos dêste regulamento, as firmas individuais e os que praticarem habitualmente e profissionalmente, em seu próprio nome, *operações de natureza civil ou comercial*, com o fim especulativo de lucro".

IV

Em conclusão:

A "Faculdade de Ciências Médicas S. A." provou haver realizado nos exercício de 1947 a 1951, tôdas as condições exigidas pela Constituição federal, art. 31, letra *b*, e pelo Regulamento do Impôsto de Renda, art. 28, para que pudesse gozar da imunidade tributária, constitucional e legalmente assegurada às sociedades (sem atenção à forma civil ou comercial de que se revistam) de fins educativos, instrutivos, culturais e científicos, uma vez que nos exercícios em questão foi apurado pela própria Delegacia Regional do Impôsto de Renda que os administradores daquela sociedade não foram remunerados, nem se distribuiu qualquer parcela de lucros entre os seus associados.

E' o meu parecer, s. m. j.

Rio de Janeiro, 15 de janeiro de 1953. — *Francisco Campos*, Professor na Faculdade Nacional de Direito.