IMPÔSTO DE RENDA — ISENÇÃO E IMUNIDADE EM FAVOR DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

— As regras jurídicas que vedam às entidades políticas editarem leis de imposição que apanhem determinadas pessoas, ou determinados bens, são regras jurídicas negativas de competência; criam, a respeito dessas pessoas, ou dêsses bens, respectivamente, imunidade subjetiva ou objetiva.

— Interpretação do art. 31, V, b, *da Constituição; idem, do Decreto-lei n.º* 5.844, *de* 23 *de setembro de* 1943.

PARECER

As regras jurídicas — 1. O decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 28, concedia *isenção* de impôsto de *renda* "às sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, educativo, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo e esportivo". No parágrafo

único, dizia-se cessar a isenção, caso as sociedades e fundações remunerassem suas diretorias ou distribuíssem lucros sob qualquer forma. Para se gozar de tal isenção era preciso que adviesse ato administrativo, reputando satisfeitos os pressupostos apontados no art. 29 do decreto-lei n.º 5.844 (decisão administrativa declaratória). Sobreveio a Constituição de 1946, que, no art. 31, V letra *b*, *in fine*, vedou à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos municípios "lançar impôsto sôbre instituições de educação e de assistência, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins".

2. Ao decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, art. 96, a lei n.º 1.474, de 26 de novembro de 1951, acrescentou os §§ 2.º e 3.º. Diz o § 2.º: "Os aumentos de capital das sociedades comerciais em geral, com recursos provenientes de reservas acumuladas até 31 de dezembro de 1951, realizados até 31 de dezembro de 1952, sofrerão, excepcionalmente, apenas a tributação de 15% (quinze por cento), mediante recolhimento do impôsto na fonte, pela pessoa jurídica, sem nenhum outro ônus para os respectivos sócios". E o § 3.º: "Os aumentos de capital das sociedades de qualquer tipo, mediante a reavaliação do ativo imobilizado, adquirido até 31 de dezembro de 1946, realizados até 31 de dezembro de 1952, sofrerão, excepcionalmente, apenas, a tributação de 10% (dez por cento), recolhidos na fonte pela pessoa jurídica, sem outro ônus para os respectivos sócios".

O decreto n.º 30.812, de 2 de maio de 1952, regulamentando a lei n.º 1.474, procurou distinguir entre as duas espécies: a do art. 96, § 2.º, e a do art. 96, § 3.º. A despeito de, no art. 96, § 2.º, se falar de "recolhimento do impôsto na fonte, pela pessoa jurídica, sem nenhum outro ônus para os respectivos sócios", e, no art. 96, § 3.º, de "recolhidos na fonte, pela pessoa jurídica, sem outro ônus para os respectivos sócios", o regulamento tentou diferenciar o que está escrito, com o mesmo sentido e quase as mesmas palavras, a propósito do aumento por aproveitamento de reservas (art. 1.º, § 3.º) e do aumento pela reavaliação do ativo: o impôsto, aí, seria ônus do sócio ou do acionista; aqui, da pessoa jurídica.

Os fatos — A fundação consulente muniu-se da decisão declaratória administrativa, antes da Constituição de 1946, a fim de se isentar do impôsto de renda, de acôrdo com o decreto-lei n.º 5.844, arts. 28 e 29. Não obstante a superveniência da Constituição de 1946, art. 31, V, letra *b*, *in fine*, que fêz de tal isenção imunidade, diminuindo os pressupostos exigidos pelo decreto-lei n.º 5.844, teria a fundação de ser prejudicada com a incidência do impôsto de renda, não sôbre ela, imune, como é, e sim sôbre a pessoa jurídica de que é acionista. Daí a consulta:

1) Diante do art. 31, V, letra *b*, *in fine*, da Constituição de 1946, a consulente, como instituição de assistência social, que aplica as suas rendas, integralmente, no país, é titular de direito a não sofrer qualquer imposição fiscal?

2) Diante da lei n.º 1.474, o impôsto de renda, previsto para o aumento de capital por aproveitamento de reservas ou reavaliação, há de ser cobrado ao sócio ou acionista, ou a pessoa jurídica?

3) Perante a Constituição de 1946 e a própria lei n.º 1.474, vale o decreto n.º 30.812, na parte em que pretendeu derrogar a lei n.º 1.474 e transferir à pessoa jurídica o ônus que a lei diz ser do sócio?

4) Está a consulente isenta ou imune ao pagamento do impôsto de renda previsto na lei n.º 1.474?

5) Qual o meio legal que tem a consulente para impedir que a sociedade, da qual é acionista, promova o recolhimento da parte do impôsto de renda que competeria à consulente, sem que a referida sociedade sofra o risco de padecer as penalidades legais?

Os princípios — 1. A regra jurídica do art. 31, V, letra *b*, *in fine*, foi inovação da Constituição de 1946. Assistiu-se, na história do direito tributário

brasileiro, à passagem da regra jurídica de isenção subjetiva, que se continha no decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 28, à categoria de regra jurídica de imunidade subjetiva. O Estado, aqui, não isenta; o Estado não pode gravar de impostos. Na isenção, o débito de impôsto não surge, porque a lei do impôsto abriu exceção às suas próprias regras jurídicas de imposição; na imunidade, a lei seria contrária à Constituição se não abrisse tal exceção: abrindo-a, apenas explicita o que se teria de entender, com ela, ou sem ela. A regra jurídica de isenção é de direito excepcional, que põe fora do alcance da lei a pessoa (isenção subjetiva), ou o bem (isenção objetiva), que — sem essa regra jurídica — estaria atingido. A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano das regras de competência dos poderes públicos, obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo, que cria impostos, qualquer competência para os pôr, *na espécie*. Há qualidade da pessoa, ou do bem, que se erige *versus* Estado; o ato de imposição seria contrário a direito, podendo, por isso, dar ensejo, não só as sentenças declaratórias da inexistência da relação jurídica de impôsto, ou da própria impossibilidade de existir, como também a sentenças que condenem o Estado pelo dano causado pela imposição. Nos Estados em que a Constituição é rígida, como o Brasil, a imunidade é limitação constitucional à competência para editar regras jurídicas de imposição. Em todos os Estados, há imunidades de direito das gentes; em alguns, há, também, imunidades de direito constitucional. Se a lei, ao tratar das isenções, a reproduz, dá-se *bis in idem*, que sòmente pode ter conveniências de ordem administrativa, a fim de se adstringirem os funcionários públicos ao respeito da lei, ou do regulamento, em que se lhe chama a atenção para a regra jurídica constitucional. Há, apenas, na lei, êrro de terminologia: falar-se de isenção quando, em verdade, é de imunidade que se trata. Se a lei chama imunidade ao que imunidade é, o *bis in idem* é perfeito.

Tal coincidência entre as duas regras jurídicas pode não ocorrer, e temos seis espécies, em dois grupos.

1. *a*) *Regra jurídica de isenção anterior à regra jurídica de imunidade.* Se a regra jurídica de isenção precedeu à de imunidade, sendo de extensão precisamente a mesma, a regra jurídica, que era de isenção, se faz regra jurídica de imunidade. *b*) Se a regra jurídica de isenção precedeu à de imunidade, e era de maior extensão (— abrangia maior número de pessoas, ou de bens), no que concernia às pessoas, ou aos bens, que continuam atingidos pela nova regra jurídica de imunidade, a regra jurídica de isenção foi substituída pela de imunidade; no que concernia a pessoas, ou a bens, que a regra jurídica de imunidade não apanha, a regra jurídica de isenção contínua, como regra jurídica de isenção, que é, enquanto não se ab-roga, ou derroga. *c*) Se a regra jurídica de isenção precedeu à de imunidade, e era de menor extensão (— abrangia menor número de pessoas, ou de bens, que a regra jurídica de imunidade), está ab-rogada pela nova lei, que imunizou mais pessoas, ou mais bens, do que as pessoas que estavam, ou do que os bens que estavam, pela lei anterior, isentos.

II. *Regra jurídica de isenção posterior à regra jurídica de imunidade. a*) Se a regra jurídica de imunidade é anterior à de isenção, e a extensão é a mesma, há simples êrro de terminologia na *lex posterior*. *b*) Se a regra jurídica de imunidade é anterior à de isenção, e a extensão dessa, quanto às pessoas, ou aos bens, é menor, essa derrogaria, fazendo de isenção (*minus*), a regra jurídica que era de imunidade, se essa não fôsse de sistema jurídico superior, ou de ramo de direito superior (direito das gentes, direito constitucional): sendo-o, a nova regra jurídica, que é de isenção (*minus*), patenteia-se contrária ao sistema jurídico superior (direito das gentes), ou ao ramo de direito superior (direito constitucional).

c) Se a regra jurídica de imunidade é anterior à de isenção, e a extensão dessa, quanto às pessoas, ou aos bens, é maior, a regra jurídica de isenção continua de incidir, como tal, no que a sua extensão excede à da regra jurídica anterior: há êrro de terminologia sòmente quanto à parte do *bis in idem*.

2. Os impostos ou recaem sôbre as pessoas, ou sôbre bens. Ali, a imposição é subjetiva; aqui objetiva. Alguns impostos podem ser concebidos como impostos subjetivos ou como impostos objetivos; outros sòmente como impostos subjetivos; outros sòmente como impostos objetivos. O legislador está adstrito à natureza do impôsto; *e. g.*, não pode tornar subjetivo ao impôsto territorial, nem objetivo o impôsto de renda. Tratando-se de impôsto subjetivo, tem o legislador de fixar a quem há de ligar o impôsto: porque o impôsto é subjetivo, não pode o legislador fazer devedor dêle A, B ou C, indiferentemente. Assim como os impostos, as isenções ou são subjetivas, ou são objetivas: a razão de isentar é que subjetiviza ou objetiviza a isenção.

Dá-se o mesmo com as imunidades. Há imunidades subjetivas e imunidades objetivas. *E. g.*, a imunidade do art. 31, V, letra *c*, da Constituição de 1946, é objetiva; a do art. 31, V, letra *b*, *in fine*, subjetiva.

Para a determinação das pessoas, que podem ser sujeitos passivos dos impostos, quer subjetivos, quer objetivos, procuram-se *dados* que mostrem quem está em relação com a fonte do impôsto. No que concerne aos impostos ligados à nacionalidade ou a aligeância (nosso *Nacionalidade de origem e naturalização no direito brasileiro*, 12), domicílio, residência, ou estada, a relação logo ressalta: no conceber-se o impôsto, indica-se o devedor dêle. Quanto aos outros impostos subjetivos, a determinação pode ser por pessoa física, ou por pessoa jurídica, ou por união de pessoas (não-personificada, H. Mirbet, *Grundriss des deutschen und pressischen Steuerrechts*, Leipzig, 1926, 99; E. Blumenstein, *Schweizerisches Steuerrecht*, Tübingen, 1926, 76 se.; *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrechet und Steuerrecht*, Basel, 1933, 184), com solidariedade, ou alternatividade. Pode também ocorrer que se dissociem o ser sujeito passivo do dever de prestar o quanto do impôsto e o ser sujeito passivo na relação administrativa ou processual para o pagamento do impôsto. Tal dissociação ou se produz em virtude de negócio jurídico entre o sujeito passivo da relação jurídica de imposição e alguém, a que se cria o dever de pagar por conta daquele; ou o que paga o faz por motivo de conveniência de organização, criando-se a relação jurídica de gestão de negócios, ou outra; ou em virtude de lei, que se baseie em não constituir injustificada penetração na esfera jurídica alheia do obrigado ao ato de pagamento a atribuição de prestar pelo devedor do impôsto. (Aliás, a gestão de negócios pode ser de iniciativa do que paga por outrem, sem ser por alguma conveniência de organização, como se B paga o impôsto, que o irmão, ou sócio, ou amigo, A ausente, ou negligente, ou inciente do débito, não pagou, ou não pode pagar). As leis de imposição sòmente podem proceder à dissociação, a que aludimos, se não há, com isso, prejuízo para o que passa a ter de pagar por outro. Tal ocorre, de ordinário, porque êsse pagante por outrem tem consigo o bem sôbre que recai o impôsto, ou presta, ou recebe, o serviço onerado com a imposição, ou tem consigo o dinheiro, ou outra prestação com que haveria o sujeito passivo do dever de imposição de adimplir o seu débito. Um é o *Steuerschuldner*, o devedor do impôsto; o outro, o portador do impôsto, *Steuerträger*, a quem a lei faz devedor de *ato* de pagamento, coisa diferente de devedor do quanto devido. Não há traslação do dever e da obrigação de impôsto, e sim criação de dever de prestar em nome de outrem, ou ato de livre vontade do que o presta.

As leis podem estabelecer quem é o devedor do impôsto e quem é o portador do impôsto, mas, para aquela e para

essa atribuição, é de mister que haja fundamento para a imposição, ou para a responsabilização, subjetiva e objetivamente. Não se pode carregar ao locatário o impôsto territorial, pôsto que se possa fazer do locatário o responsável, o *Steuerträger*, do impôsto territorial, permitindo-se-lhe o desconto no aluguer. Não se pode carregar à sociedade o que é impôsto de renda do sócio, mas pode-se dar a alguém a responsabilidade de prestar em nome do sócio e por conta dêle, se certos dados concorrem.

Na lei n.º 1.474, de 26 de novembro de 1951, acrescentaram-se ao art. 96 do decreto n.º 24.239, de 22 de dezembro de 1947, os dois parágrafos seguintes:

§ 2.º "Os aumentos de capital das sociedades comerciais em geral, com recursos provenientes de reservas acumuladas até 31 de dezembro de 1951, realizados até 31 de dezembro de 1952, sofrerão, excepcionalmente, apenas a tributação de 15% (quinze por cento), mediante o recolhimento do impôsto na fonte, pela pessoa jurídica, sem nenhum outro ônus para os respectivos sócios".

§ 3.º "Os aumentos de capital das sociedades de qualquer tipo, mediante a reavaliação do ativo imobilizado, adquirido até 31 de dezembro de 1946, realizados até 31 de dezembro de 1952, sofrerão, excepcionalmente, apenas, a tributação de 10% (dez por cento), recolhidos na fonte pela pessoa jurídica, sem outro ônus para os respectivos sócios". Tanto no § 2.º quanto no § 3.º, a pessoa jurídica é *Steuerträger*, e não *Steuerschuldner*: não é a pessoa jurídica que deve o impôsto de renda; é o sócio, ou acionista, que vai receber a sua quota, ou o que corresponde ao seu direito formativo de subscrever, que é devedor do impôsto. A lei podia fazê-lo, porque se vai dar redistribuição de quotas, percentagens de quotas, ou ações-filhas. A sociedade — na espécie do § 2.º — tem *reservas*, com que proveja ao aumento de capital e ao pagamento do impôsto devido pelos sócios, se a resolução interna não foi a de exigir-se dos sócios o depósito prévio, por ocasião da subscrição, dêsse impôsto, que êles passam a dever. A sociedade — na espécie do § 3.º — ou tem meios com que adiante aos sócios as quantias do impôsto, ou o exige em depósito prévio. Êsses negócios jurídicos internos não interessam ao Estado, que editou a lei do impôsto de renda e dissociou *Steuerschuldner* e *Steuerträger*.

A assunção ou a criação da responsabilidade do portador do impôsto de modo nenhum atinge a esfera jurídica do devedor do impôsto, para prejuízo seu: só lhe aproveita; não lhe pode desaproveitar. O portador do impôsto fica no lugar do devedor do impôsto, quanto a todos os atos que aquêle deveria praticar e quanto a tôdas as pretensões que tenha, contra o Estado, quanto à contrariedade à Constituição ou às leis, por parte de regras jurídicas ou atos do Estado. Inclusive, a ação executiva é dirigida contra o portador do impôsto, e não contra o devedor, se houve dissociação por fôrça de lei; salvo se a lei mesma estabelece a responsabilidade subsidiária (E. Blumenstein, *Schweizerisches Steuerrecht*, 114). Porém o devedor do impôsto não perde as pretensões que tenha contra o Estado, porque, no final de contas, êle — e não o portador do impôsto — é que sofre a diminuição patrimonial.

O sujeito passivo da imposição não pode ser privado da legitimação para se opôr, pela via administrativa, ou pela via judiciária, à pretensão impositiva do Estado. A jurisprudência italiana, que se tem invocado, no sentido de fazer único legitimado o portador do impôsto, é de repelir-se enérgicamente. Proveio de não se terem analisado, suficientemente, a relação jurídica de imposição e a relação jurídica de que resulta a responsabilidade de alguém, como portador do impôsto, pelo impôsto devido por outrem. Certo, hoje, A. D. Giannini (*Il Rapporto giuridico d'Imposta*, Milano, 1937, 144: "... non può essere contestato il suo diritto di intervenire, in sede amministrativa o giudi-

ziaria, per opporsi alla pretesa dell'-Amministrazione finanziaria").

Os pressupostos do art. 28 do decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, e os pressupostos do art. 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946.

Os pressupostos da isenção de impôsto de renda, tratando-se de sociedades e fundações de interêsse social predominante, eram, segundo o decreto-lei n.º 5.844, os seguintes: *a*) quanto ao interêsse social, tratar-se de sociedade ou fundação (pessoa jurídica) de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, educativo, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo e esportivo; *b*) quanto à organização interna não remunerarem suas diretorias, ou distribuirem lucros sôbre qualquer forma. Não é pressuposto da isenção o ter obtido decisão administrativa declaratória de isenção, promovida, em requerimento, pelos interessados, com a prova de personalidade jurídica, finalidade, natureza das atividades, caráter dos recursos e de como foram e são obtidos, e aplicação integral dos lucros na mantença e desenvolvimento dos objetivos sociais. Trata-se de pressuposto para o exercício do direito à isenção: a decisão é simplesmente declaratória da satisfação dos pressupostos da isenção, se bem que expostos com outras palavras.

Os pressupostos da imunidade segundo o art. 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946, são diferentes: *a*) trata-se de instituição de educação *ou* de assistência (o "e" do art. 31, V, *b*, *in fine*, é "ou"), ou de educação e de assistência social, personificado, ou não, desde que haja separação do patrimônio dela e das outras entidades não-imunes, ou das pessoas físicas; *b*) serem as suas rendas aplicadas integralmente no país para os fins de educação ou de assistência, ou de uns e outros. Qualquer aplicação de rendas no exterior ou qualquer remessa de renda, a título gratuito, ou para fundo comum ou complementar, é elemento suficiente para a perda, *ipso iure*, da imunidade. Pela comparação dos pressupostos do art. 28 do decreto-lei n.º 5.844 e dos pressupostos do art. 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946, verifica-se: *a*) nem tôdas as pessoas jurídicas que se incluem nas menções do art. 28 do decreto-lei número 5.844, poderiam invocar o art. 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946, por lhes faltar o serem, precisamente, instituições de educação ou de assistência social (conceitos menos largos). A respeito de tais entidades ocorre o de que falamos acima (III, 1, I, *b*: a regra jurídica de isenção anterior à regra jurídica de imunidade é de extensão (num dos pressupostos) *maior* do que a dessa, — razão por que se pode dar que haja casos de isenção, fora dos casos de imunidade. *b*) Nem tôdas as pessoas jurídicas que se incluem nas menções do art. 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946, estavam incluídas nas sanções do art. 28 do decreto-lei n.º 5.844: a remuneração de diretores, sob qualquer forma, tornaria insuficiente o suporte fáctico para a incidência do art. 28; ao passo que, no tocante à imunidade, só a aplicação de rendas fora do país, ainda que para os mesmos fins, ou no país, para outros fins que o da pessoa jurídica, é razão de não incidir a regra jurídica do artigo 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946. Sempre que a pessoa jurídica era isenta e não é, segundo a *lex nova*, imune, continua isenta. Sempre que era isenta e continua de satisfazer os pressupostos da imunidade, imune é; a isenção seria *minus de direito*, porque mais é ser imune que isenta. Sempre que a pessoa jurídica não era isenta, ou deixou de o ser, mas, depois de 17 de setembro de 1946, passou a satisfazer os pressupostos do art. 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946, imune se tornou, o que é mais do que ser isenta.

A substituição da legitimação de responsável como portador do impôsto pela legitimação de devedor importa em mudança subjetiva da dívida: se foi a lei que o fêz, teria o legislador de fundar-se em dados que lhe permitissem indicar, como devedor, indiferentemente, aquela, ou essa pessoa; se a lei estabe-

leceu a legitimação de A como devedor do impôsto e a legitimação de B como responsável portador do impôsto, o regulamento não no pode alterar. Se com isso a lei, ou *a fortiori*, o regulamento, faz recair sôbre B o impôsto, porque sôbre A não poderia recair (por ser imune A, ou isento), viola a Constituição, ou a lei de isenção. Se a Constituição e a lei estabeleceram a relação jurídica de dívida do impôsto quanto a A e a lei fêz a B responsável pelo ato de pagamento, como portador do impôsto, só a lei poderia excluir essa responsabilidade, ou transformá-la em dívida de impôsto. O regulamento, que o fizesse, seria *ilegal* e *contrário à Constituição*.

Portador do impôsto de renda, em caso de aumento de capital segundo o art. 96, §§ 2.º e 3.º, do decreto número 24.239, de 22 de dezembro de 1947 (Lei n.º 1.474, de 26 de novembro de 1951, arts. 1.º e 2.º).

Lei n.º 1.474, de 26 de novembro de 1951, art. 2.º, cogitou dos aumentos de capital, com os recursos provenientes das *reservas*, e dos aumentos mediante *reavaliação* do ativo imobilizado. Ali, o que a pesosa jurídica captou deixou de ser distribuído em dividendos; aqui, o que estava no ativo imobilizado e subiu de valor deixou de corresponder ao capital, excedendo-o de muito, razão por que se dá o aumento. Numa e noutra espécie, o que é da sociedade *vai* passar a ser dos sócios, segundo algum dos critérios compatíveis com os princípios gerais, com a lei que rege a pessoa jurídica, com os estatutos e as deliberações dos interessados. O Estado está diante de valores que *podiam* ter pago impôsto, e não no pagaram; agora, que se vão distribuir, tornando-se, de certo modo, rendas, o Estado faz incidir o impôsto. A pessoa jurídica não se enriquece; enriquecem-se os sócios ou acionistas. Se a lei fizesse a pessoa jurídica devedora do impôsto, em vez de simples responsável como portador do impôsto, ou recolhedor (para usar do têrmo de que adiante se vai falar), estaria a gravar com impôsto de renda quem, em vez de ter percebido renda, distribuiu, como renda, a reserva, que tinha, ou o valor a mais do seu ativo imobilizado. Daí a precisão da Lei número 1.474, art. 2.º, quando adicionou os §§ 2.º e 3.º do art. 96, do decreto n.º 24.239 (hoje *lei*, em virtude da própria Lei n.º 1.474, art. 1.º): "mediante o recolhimento do impôsto na fonte, pela pessoa jurídica, sem nenhum *outro* ônus para os respectivos sócios" (artigo 96, § 2.º); "recolhido na fonte pela pessoa jurídica, sem outro ônus para os respectivos sócios" (art. 96, § 3.º).

A Lei n.º 1.474 foi concebida com os dados que a técnica legislativa apontava, a respeito da legitimação do devedor do impôsto e da legitimação do portador. Poderia ter atribuído ao sócio ou acionista as duas legitimações, como, por exemplo, se houvesse estampilha de renda, sôbre a qual, no ato de recebimento dos títulos, assinaria o sócio ou acionista, ou se sujeitasse qualquer negociabilidade dos títulos recebidos e o nascimento de qualquer direito aos frutos ao pagamento prévio do impôsto de renda. Em vez disso, atribuiu ao sócio ou acionista a legitimação como devedor e à pessoa jurídica a legitimação de responsável como portador do impôsto. Não poderia inverter os papéis porque seria enriquecer os novos sócios ou acionistas a expensas da pessoa jurídica.

A Divisão do Impôsto de Renda, pela Portaria n.º 1.012, de 14 de dezembro de 1951, deu aos textos legais a única interpretação admissível: "Os impostos pagos em virtude da tributação excepcional de que tratam os itens X e XIV", isto é, os de que tratam os §§ 2.º e 3.º, "constituindo ônus dos sócios ou acionistas, não poderão ser deduzidos como despesas das sociedades obrigadas ao recolhimento".

Quando o decreto n.º 30.812, de 2 de maio de 1952, regulamentando a Lei n.º 1.474, tornou, no art. 2.º, § 6.º, ônus da pessoa jurídica o que é ônus do sócio ou acionista, violou a Lei e, *in fraudem*, a Constituição de 1946, uma vez que, assim, tentou fazer não-imune à imposição o sócio ou acionista que o

era. Nem o Poder Executivo, nem o Poder Judiciário podem atender a essa impertinência regulamentar do decreto n.º 30.812.

O caso da consulta — A consulente, fundação, tendo satisfeito as exigências do decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, obteve a decisão administrativa declaratória. Com o advento da Constituição de 1946, passou a ser uma das instituições a que se refere o artigo 31, V, *b*, *in fine;* imune, portanto, a impostos federais, estaduais, distritais, territoriais e municipais. Qualquer decisão administrativa a respeito sòmente pode ser declaratória da imunidade constitucional a qualquer imposição. Entre os bens, que compõem o seu patrimônio, estão ações de sociedades industriais, registadas, devidamente, nos livros das emprêsas, como de propriedade da consulente, por serem ações nominativas. Uma das sociedades anônimas deliberou elevar o capital, pela distribuição das reservas em ações e pela reavaliação do ativo imobilizado, conforme a Lei n.º 1.474, de 26 de novembro de 1951. Nas duas espécies, estaria imune ao impôsto de renda, de que cogitam os §§ 2.º e 3.º, do art. 96, do decreto número 24.239, de 22 de dezembro de 1947, a fundação consulente.

O decreto n.º 30.812, de 2 de maio de 1952, passando a fazer devedor do impôsto, *Steuerschuldner*, em vez de portador do impôsto, *Steuerträger*, a pessoa jurídica, que o recolhe, tornaria cobrável da pesosa jurídica o que sòmente era *devido* pelo sócio ou acionista, fraudando (*fraus legis*!) a Constituição de 1946, art. 31, V, *b*, *in fine*.

Respostas — Pergunta-se:

1.ª questão: — Diante do art. 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946, a consulente, como instituição de assistência social, que aplica as suas rendas, integralmente, no país, é titular de direito a não sofrer qualquer imposição fiscal?

Resposta: — As regras jurídicas que vedam às entidades políticas editarem leis de imposição que apanhem determinadas pessoas, ou determinados bens, são regras jurídicas negativas de competência; criam, a respeito dessas pessoas, ou dêsses bens, respectivamente, imunidade subjetiva ou objetiva. A consulente é instituição de assistência social e aplica as suas rendas, integralmente, no país; é imune, subjetivamente, a impostos federais, estaduais, distritais, territoriais e municipais.

2.ª questão: — Diante da Lei número 1.474, o impôsto de renda, previsto para o aumento de capital por aproveitamento de reservas ou reavaliação, há de ser cobrado ao sócio ou acionista, ou à pessoa jurídica?

Resposta: — A legitimação de devedor do impôsto de renda (sujeito passivo na relação jurídica do impôsto, *Steurschuldner*, tratando-se de aumento de capital, com a distribuição das reservas ou a reavaliação do ativo imobilizado, recai, segundo a Lei n.º 1.474, de 26 de novembro de 1951, no sócio ou acionista. Êle é quem se enriquece, a pessoa jurídica sofre a distribuição das suas reservas e o crescimento do passivo, sem correspondente entrada de valores: a reserva, que era sua, desaparece; os bens reavaliados ficam, mas ao *plus* de valorização passa a corresponder o aumento do número de cotas ou ações. Segundo a Lei n.º 1.474, sòmente o sócio ou acionista é *devedor* do impôsto de renda, nas espécies do art. 96, §§ 2.º e 3.º, do decreto número 24.239, de 22 de dezembro de 1947, que, hoje, em virtude da Lei n.º 1.474, artigo 1.º, é *lei*.

3.ª questão: — Perante a Constituição de 1946 e a própria Lei número 1.474, vale o decreto n.º 30.812, na parte em que pretendeu derrogar a Lei n.º 1.474 e transferir à pessoa jurídica o ônus que a lei diz ser do sócio?

Resposta: — O regulamento que inverte a posição dos legitimados (legitimado como devedor, legitimado como portador do impôsto), ou cumula num só as duas legitimações (o legitimado como portador passa a ser, também, legitimado como devedor; ou o legitimado como devedor passa a ser, também, o responsável como portador) está

a derrogar, ou a ab-rogar lei. E' ilegal; e é contrário à Constituição. Na espécie da consulta, o decreto número 30.812 é de surpreendente audácia: a despeito da clareza dos textos, onde se extremam as duas legitimações — a de devedor, a que se carregam as percentagens dos §§ 2.º e 3.º, "sem nenhum *outro* ônus para os respectivos sócios"; "sem outro ônus para os respectivos sócios" (portanto só há êsse), e a de recolhedor do impôsto, *Steuerträger* ("mediante o recolhimento do impôsto, na fonte, pela pessoa jurídica", "recolhidos, na fonte, pela pessoa jurídica") — pôs a pessoa jurídica como devedor do impôsto. Não podia fazê-lo; fê-lo ilegalmente. Em verdade iria, assim, fazer incidir sôbre entidades imunes o impôsto, pela *fraus legis* da substituição subjetiva.

4.ª questão: — Está a consulente isenta ou imune ao pagamento do impôsto de renda previsto na Lei número 1.474?

Resposta: — A diminuição das percentagens de impôsto ao patrimônio da pessoa jurídica importaria em diminuição da renda das entidades imunes, por meio de *fraus legis*. O Estado não pode, para se compensar da *falha* de captação pela imunidade, ou pela isenção de impostos, mudar a legitimação passiva, subjetiva ou objetiva, dos impostos. Seria permitir-lhe a fraude à lei. Tratando-se de imunidade, fraude à Constituição. A consulente tem direito a receber o que receberia, se o decreto n.º 30.812 não tivesse ousado a derrogação da lei, e a que nenhum prejuízo lhe advenha de tal decreto n.º 30.812. Por outro lado, a pessoa jurídica obraria *contra a lei* se admitisse a diminuição do seu patrimônio para pagar, como devedor, impôsto que teria de pagar como portador do impôsto, como simples *recolhedor*.

5.ª questão: — Qual o meio legal que tem a consulente para impedir que a sociedade, da qual é acionista, promova o recolhimento da parte do impôsto de renda que competiria à consulente, sem que a referida sociedade sofra o risco de padecer as penalidades legais?

Resposta: — A consulta à fiscalidade, se ainda a tempo para ser respondida, seria útil. Fora disso, a pessoa jurídica, que é a portadora do impôsto (= retentora + recolhedora), tem de recolher o impôsto de acôrdo com a lei; explicitando, quanto às entidades isentas ou imunes, que o não faz, porque o regulamento não podia fazê-la *devedora*, infringindo a Constituição de 1946, artigos 65, II, 87, I, *in fine*, e 141, § 34, 1.ª parte, e, ao mesmo tempo, fraudando o art. 31, V, *b*, *in fine*, além de se afastar do § 3.º, que a Lei n.º 1.474 acrescentou ao art. 96 do decreto n.º 24.239. A pessoa jurídica *retém* e *recolhe*, operações a que o art. 96, §§ 2.º e 3.º, elìpticamente chama "recolhimento". Em geral, dentro no prazo de trinta dias, a fonte, que reteve o impôsto, recolhe-o (Decreto n.º 24.239, art. 102). Para a espécie dos aumentos de capital, com os recursos das mesmas, ou do *plus* de valorização, a Lei n.º 1.474, art. 2.º, acrescentou ao art. 96, do decreto n.º 24.239, sob o § 3.º, o inciso IV, que diz: "O recolhimento do impôsto será feito pela pessoa jurídica, por meio de guia, em 24 cotas mensais iguais, sendo a primeira dentro de trinta dias, a contar da data da Assembléia Geral que autorizar o aumento do capital, se se tratar de sociedade de pessoas"; e no § 4.º, que também se editou, estatuíu, no inciso IV: "o não pagamento do impôsto ou de suas cotas, nos tempos próprios ou qualquer infração das limitações constantes dêste parágrafo e os §§ 2.º e 3.º, fará cessar os favores nêles concedidos, sujeitando-se a sociedade e os sócios ao pagamento do impôsto sôbre pessoa jurídica e sôbre pessoas físicas, nas taxas normais". A pessoa jurídica não pode ser obrigada a fazer ou deixar de fazer alguma coisa sem ser em virtude de lei (Constituição de 1946, art. 141, § 2.º) e não pode ser tida como devedora de impôsto sem ser em virtude de lei (Constituição de 1946, arts. 65, II,

e 141, § 34, 1.ª parte). O recolhimento do que teria de ser por conta dos sócios ou acionistas há de ser feito, *excluído o que está isento ou imune*. A pessoa jurídica não está adstrita a proceder contra a Constituição e as leis, se algum regulamento contrário à Constituição e as leis entende diferentemente. E' à lei e, *a fortiori*, à Constituição que têm de obedecer os que estão no território brasileiro ou sob a incidência de leis extraterritoriais brasileiras, e não aos regulamentos contrários às leis e à Constituição, ou contrários àquelas ou a essas. A pessoa jurídica deve deixar claro que está subordinada à lei e à Constituição — na espécie, à Lei n.º 1.474, art. 2.º, que aditou os §§ 2.º e 3.º ao art. 96, do decreto n.º 24.239 (hoje, lei, por fôrça do art. 1.º, da Lei n.º 1.474), e à Constituição de 1946, artigo 31, V, *b*, *in fine* — e por isso deixa de atender ao regulamento, que é inconstitucional e ilegal. Se a repartição fiscal notificar a pessoa jurídica, ou o sócio ou acionista, com o prazo para o pagamento, o notificado, ou ambos os legitimados, se só um foi notificado, podem *reclamar;* da decisão recorrer, mediante prévio depósito, de acôrdo com o art. 157, do decreto número 24.239, ou fiança. A existência de tal recurso não impede o exercício da pretensão ao mandado de segurança (Lei n.º 1.533, de 31 de dezembro de 1951, arg. ao art. 5.º, I), uma vez que só pré-excluíria a pretensão mandamental o cabimento de recurso administrativo com efeito suspensivo, *independente de caução*.

À pretensão recursal e à pretensão mandamental são igualmente legitimados o devedor do impôsto e o portador do impôsto, a quem aquêle não solveria o que contra a lei pagasse por êle, ou em seu próprio nome.

A pessoa jurídica, *in casu*, é legitimada *ad causam* e *ad processum*. A legitimação material vem-lhe de ser tida como devedora do impôsto, em vez de apenas retentora e recolhedora dêle: é diretamente atingida pela regra jurídica ilegal e inconstitucional do regulamento. A legitimação processual é-lhe reconhecida por princípio de direito tributário, segundo o qual o responsável, por seu patrimônio, pelo recolhimento do impôsto de que outro é devedor, o *Vollstreckungsschuldungspflichter*, tem de ser admitido processualmente em tôdas as questões concernentes à dívida, à sua legalidade e extensão, prescrição, preclusão, etc.

O devedor do impôsto é o sócio ou acionista, tanto que a lei pré-exclui qualquer *outro* impôsto. E' legitimado a tôdas as ações e recursos, se se cogita de atribuir à pessoa jurídica o ser sujeito passivo do impôsto, impôsto que teria de ser cobrado a êle e do qual é êle isento ou imune. *In casu*, há de invocar o art. 96, § 3.º, do decreto número 24.239, que é hoje *lei*, e o art. 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946, que o faz imune.

Nenhuma contra-indicação existe à ação de mandado de segurança, uma vez que tôdas as questões, que possam surgir, são apenas *quaestiones iuris* e as questões puramente de direito não tornam incerto e ilíquido o direito.

O direito da pessoa jurídica contra a regra jurídica, regulamentar, que lhe transforme em relação de devedor do impôsto a situação, que a lei lhe deu, de retentora e recolhedora do impôsto, é certo e líquido.

Também certo e líquido é o direito do sócio ou acionista, que se inclui no art. 31, V, *b*, *in fine*, da Constituição de 1946, a que se lhe não invada a esfera jurídica com imposições contrárias à Constituição.

Caberia e seria de julgar-se procedente o pedido de mandado de segurança.

Êste é o meu parecer.

Rio de Janeiro, 6 de dezembro de 1952. — *Pontes de Miranda.*