IMPÔSTO ADICIONAL DE RENDA — SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS LIBERAIS

SUMÁRIO — *1. Os fatos. 2. A lei tributária. 3. A exigência fiscal. 4. A consulta. 5. A tributação da renda. 6. Critério do montante relativo da renda. 7. O lucro excessivo. 8 e 9. Deficiências da tributação dos lucros excessivos. 10. A Lei n.º 2862. 11. Sociedades civis de prestação de serviços profissionais. 12. Os requisitos legais. 13. Sociedades civis. 14. O objetivo de lucro. 15. Natureza jurídica dos sócios. 16. Natureza da atividade social. 17. Serviço profissional liberal. 18, 19 e 20. Capital social. 21. Abuso de forma e personalidade jurídica. 22 e 23. Interpretação econômica da lei tributária. 24, 25, 26, 27, 28 e 29. A anistia tributária. 30. Resposta aos quesitos.*

PARECER

1. *Os fatos* — Price Waterhouse Peat & Co. é uma sociedade civil organizada exclusivamente para a prestação de serviços profissionais de contabilidade a auditoria. A responsabilidade de seus sócios é limitada.

Os sócios são pessoas físicas. Entre êsses sócios figura "Price Waterhouse Peat & Co." da Inglaterra, que é, pela lei inglêsa, um *partnership,* com os mesmos objetivos da sociedade civil brasileira, ou seja, prestação de serviços profissionais de contabilidade e auditoria.

Os serviços que, pela lei brasileira, só podem ser prestados por profissionais habilitados, são de responsabilidade dos sócios registrados nos Conselhos de Contabilidade e de Economistas, de acôrdo com a regulamentação do exercício profissional no Brasil, na forma usual no país para as sociedades de profissionais liberais.

O capital social é de Cr$ 50.000 (cinqüenta mil cruzeiros).

Todos os fatos acima são comprovados com o contrato social que instrui esta consulta.

A sociedade foi fundada e existe desde 28-5-935. Sempre exerceu, exclusivamente, a atividade profissional de prestar serviços de contabilidade e auditoria.

2. *A lei tributária em confronto* — O art. 11 da Lei nº 2 862, de 4-9-956, que instituiu novamente o chamado impôsto adicional de renda (impôsto de lucros excessivos), diz o seguinte:

"Art. 11 — Não estarão sujeitas ao impôsto adicional de renda previsto nesta lei, as sociedades civis organizadas exclusivamente para prestação de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, CONTADOR, pintor, escultor, despachante e outros que se lhes possam assemelhar, previstas na letra *b* do § 2º do art. 44, da Consolidação aprovada pelo Decreto nº 36 773, de 13 de janeiro de 1955."

O Decreto nº 40 384, de 19-11-956, que regulamentou a Lei nº 2 862, assim dispõe:

"Art. 5º — Não estão obrigadas à apresentação de declaração do impôsto adicional de renda as pessoas jurídicas que tiverem no ano-base lucro inferior de Cr$ 300 000 (trezentos mil cruzeiros) E AS SOCIEDADES CIVIS ORGANIZADAS EXCLUSIVAMENTE PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE MÉDICO, ENGENHEIRO, ADVOGADO, DENTISTA, VETERINÁRIO, *CONTADOR*, PINTOR, ESCULTOR, DESPACHANTE E OUTROS que se lhes possam assemelhar, previstas no art. 44, parágrafo 2º, letra *b*, do Regulamento do Impôsto de Renda."

O mesmo dispositivo retro foi inserido no regulamento do impôsto adicional de renda aprovado pelo Decreto nº 47 529, de .... 28-12-59, art. 4º, com a mesma redação, no capítulo referente às isenções.

Para facilitar o trabalho de confronto, transcreve-se, a seguir, o § 2º, letra *b*, do art. 44 do Decreto nº 36 773, de 13 de janeiro de 1955, que era o regulamento do impôsto de renda vigente à época dos fatos (exercício de 1958, ano-base de 1957), citado nos dois textos legais anteriormente reproduzidos. Dizia o referido dispositivo:

"Art. 44 — As pessoas jurídicas, seja comercial ou civil o seu objeto, pagarão o impôsto sôbre os lucros apurados de conformidade com a lei, à razão da taxa proporcional de 15% (quinze por cento).

.....

§ 2º Não se compreendem nas disposições dêste artigo:

.....

b) As sociedades civis, de capital até Cr$ 100 000 (cem mil cruzeiros), organizadas exclusivamente para a prestação de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, *contador*, pintor, escultor, despachante e outros que se lhes possam assemelhar, as quais pagarão o impôsto proporcional de 3% (três por cento)."

3. *A exigência fiscal* — Apesar dos textos supra-referidos, as autoridades do impôsto de renda vêm exigindo da Consulente, cada ano, a declaração do impôsto adicional de renda, para efeito de lançamento.

Com relação ao exercício de 1958, ano-base de 1957, a Consulente impetrou mandado de segurança, cuja cópia vai anexa. Obteve êxito em primeira instância, mas o Tribunal Federal de Recursos cassou a segurança. As notas taquigráficas do julgamento vão em anexo. A Consulente recorreu ordinàriamente para o Supremo Tribunal Federal, onde a matéria está pendente.

A título informativo, a Consulente esclarece que, para efeito de impôsto de renda, o mesmo Tribunal Federal de Recursos decidiu que ela é sociedade civil de prestação de serviços profissionais, sujeita ao impôsto pela alíquota de 8% (oito por cento) a Lei nº 3 470, de 28-11-958, criou um adicional de 3% (três por cento) sôbre o impôsto a que se referia o art. 44 do regulamento supracitado. Como o parágrafo do art. 44 excluia das disposições do artigo, as sociedades civis profissionais, a Consulente entendeu que não devia o referido aumento de 3% (três por cento). O Tribunal Federal de Recursos entendeu que as sociedades civis em questão também deviam pagá-lo.

4. *A consulta* — Diante de todo o exposto, consulta:

a) A Consulente, tal como estruturada no contrato social anexo, está sujeita à apresentação de declaração para os efeitos do impôsto adicional de renda, também chamado impôsto sôbre lucros excessivos?

b) A Consulente está sujeita à incidência dêsse mesmo impôsto sôbre os seus lucros?

c) De acôrdo com as leis e regulamentos aplicáveis, o fato de existir entre os sócios da Consulente um *partnership* inglês, desclassificaria a Consulente como sociedade civil de prestação de serviços profissionais para os efeitos do art. 11 da Lei

nº 2 862, de 4-9-956, reproduzido nos regulamentos posteriores dessa lei?

d) A circunstância de fato de uma sociedade civil de caráter profissional fazer mais ou menos lucros ou ter movimento financeiro maior ou menor, afeta a posição jurídica da questão face à isenção concedida para o impôsto adicional de renda?

5. *A tributação da renda* — Se se quisesse reduzir a um mínimo esquema as técnicas e critérios por que se concebe em doutrina e se pratica em direito pátrio e comparado a tributação da renda, poderia dizer-se que as modalidades básicas são três: a da tributação com fundamento no critério da origem ou das fontes da renda, a da tributação incidente sôbre o montante absoluto da renda e a da tributação sôbre o montante relativo da renda. [1]

A diferença reside no modo como se considerará a renda ou o rendimento tributável.

A primeira modalidade é aquela em que os rendimentos são discriminados, conforme a natureza de sua fonte ou energia produtora *(Einkommensquellensteuern)*. O propósito, de cuja concretização há quem duvide, [2] é o de, pela diferenciação de alíquotas, imprimir à tributação maior justiça. Distinguem-se os rendimentos em categorias ou cédulas, de acôrdo com a natureza da fonte de que provêm, estabelecendo-se alíquotas específicas conforme se trate de rendimentos puros do trabalho, de rendimentos puros do capital ou de rendimentos mistos.

Nos países germânicos, aliás, faz-se a propósito uma distinção, irrelevante para nós, entre os impostos pròpriamente sôbre a renda, que incidem sôbre a totalidade da renda complexivamente considerada *(Summencharakter des Einkommens)* e os impostos sôbre parcelas, tipos ou categorias de rendimentos (*Teileinkommensteuer* ou *"spezielle Einkommensteuer"*, de que fala Ernst Blumenstein), que alguns escritores consideram de natureza específica, incluindo-os como tais no *genus* dos impostos sôbre o produto (*Ertragsteuern*). [3]

A essa tributação analítica da renda (*analytische Einkommensbesteuerung*) se seguem as formas de tributação sintética da renda (*sinthetische Einkommensbesteuerung*), às quais estão filiadas as duas outras modalidades referidas no início dêste trabalho.

Na modalidade de tributação sôbre o montante absoluto da renda, a incidência ocorre mediante aplicação de alíquota, proporcional ou progressiva, sôbre a totalidade dos rendimentos, globalmente considerados, sem atenção à sua origem. [4]

Os métodos analítico e sintético podem ser combinados numa tributação da renda

---

1) Cf. Amilcar de Araújo Falcão, "O Impôsto de Renda", na obra *Impôsto de Renda e Lucros Extraordinários*, Eds. Financeiras S. A., Rio, 1963, pág. 75, obra de que são co-autores Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto e Erymá Carneiro; cf. ainda Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, Eds. Financeiras S. A., Rio, 1ª edição, págs. 209 e 210.

2) Cf. Fritz Neumark, "Considérations sur la Discrimination Fiscale des Revenus", *in Archivio Finanziario*, vol. I, págs. 238 e segs.

2) Cf. Fritz Neumark, *Theorie und Praxis in der Modernan Einkommensbesteuerung*, Verlag A. Francke Ag., 1947, Berna, pág. 35.

4) Em verdade, a tributação nunca é absolutamente sintética. Há sempre o emprêgo, ainda que secundário e ancilar, de processos analíticos de incidência, como por exemplo a tributação na fonte de certas categorias de rendimentos. Daí dizer Neumark que "em geral se pode afirmar que atualmente quase todos os impostos sôbre a renda, ainda que originàriamente possuam natureza sintética, recorrem em medida mais ou menos relevante também a métodos analíticos" — "In ganzen lässt sich sagen, dass gegenwartig fast alle Einkommensteuern, obwohl primar synthetischer Natur, in einem mehr oder minder erheblichen Ausmasse sich auch analytischer Methoden benienen", cf. *op. cit.*, pág. 56.

conjugada em dois graus ou escalões *(zweigliedrige Einkommensteur)*, de modo que o impôsto a pagar será a soma de incidências cedulares com um impôsto global, tal como acontecia outrora no direito brasileiro: essa categoria tem o nome de impôsto de renda de tipo romano. [5]

6. *Critério do montante relativo da renda* — Resta aludir à modalidade de tributação sôbre o montante relativo da renda, que é a matéria que nos interessa mais de perto.

Trata-se de uma variedade da tributação pelo montante absoluto.

A renda global é igualmente aqui considerada.

Mas a tributação ocorre não mais sôbre o total da renda, senão sôbre uma porção desta, aferida por comparação com o capital que a produziu.

A propósito, distingue-se a renda normal e a super renda (*Einkommensdifferenzen, Mehreinkommensteur*), para tributar sòmente esta última.

O critério, pois, é o da justa retribuição do capital (*fair return method, Methode der Besteuerung auf der Grundlage des angemessenen Gewinns*) que, uma vez fixada pelo legislador, permite determinar-se o lucro ou renda excedente tributável. [6]

Os impostos que seguem tal orientação se denominam de impostos sôbre lucros excessivos.

A tributação dos lucros excessivos apresenta problemas gravíssimos, alguns mesmo insolúveis, o que levou um financista norte-americano a considerar que está em presença um caso típico de falência da técnica administrativa e contábil, quanto à concretização de um resultado aceitável. [7]

Essas observações propedêuticas são feitas para que se fixe perfeitamente o sentido e o alcance da exoneração dada por lei às sociedades civis organizadas para a prestação de serviços profissionais liberais.

7. *O lucro excessivo* — Com efeito, é em regra arbitrário qualquer critério pelo qual se defina percentualmente em relação ao capital empregado o lucro excedente tributável ou, o que vale o mesmo, o lucro normal não sujeito ao impôsto.

Por isso mesmo o legislador costuma introduzir ventilações e critérios de variação ou diversificação, de modo a atenuar rigores mais injustos.

Na Lei nº 2.862, de 4 de setembro de 1956, que instituiu o tributo mencionado, com o nome de impôsto adicional sôbre os lucros das pessoas jurídicas, o que se quis foi tributar o lucro em relação ao capital aplicado.

É o que está na ementa da Lei nº 2.862, é o que resulta do seu art. 1º [8] e é o que, desenganadamente, determina o art. 3º do diploma, nos têrmos seguintes:

---

5) Opõe-se ao tipo romano de tributação da renda em dois graus conjugados (*mehrgliedrig*) o tipo anglo-saxão, em que se somam ou conjugam uma incidência básica (*normal tax*) e uma incidência suplementar, uma vez ultrapassado certo limite (*surtax, super tax*).

6) Cf. Carl S. Shoup, "Kriegsgewinn — und Wertzuwachssteuern", *in Handbuch der Finanzwissenschaft*, dirigido por Wilhelm Gerloff e Fritz Neumark, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1956, 2º vol., pág. 503 e pág. 508.

7) Cf. Harold M. Groves, *Financing Government*, Henry Holt and Company, New York, 1954, 4ª ed., pág. 184: "The excess profits tax is an example of failure of administrative and accounting techniques toachieve what is by definition a desirable goal. Profit trends are caused by a multitude of variables and to single out that portion that is attributable to one of them is all but impossible. Positive relief of one sortor another may appease the tax payer, but it docs not adjust relative burdens among competitore with an acceptable degree of precision".

8) Reza o art. 1º da Lei nº 2.862: "será cobrado, nos exercícios de 1957 a 1960, inclusive, impôsto adicional *sôbre os lucros* das pessoas jurídicas *em relação ao capital aplicado...*"

"Art. 3º — O impôsto recairá sôbre os lucros, reais ou presumidos, verificados no ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que fôr devido e que ultrapassem importância equivalente a 30% (trinta por cento) do capital efetivamente aplicado no negócio." [9]

8. *Deficiências da tributação dos lucros excessivos* — No entanto, tendo em vista, como dissemos, as imperfeições e injustiças do impôsto sôbre lucros excessivos, costuma o legislador oferecer alternativas para o cálculo do lucro excedente tributável, de modo que se superem distorções que o sistema comum enseja. Carl Shoup menciona nada menos do que oito diferentes possibilidades de conjugações ou combinações de métodos. [10]

Uma dessas conjugações é a que se faz com o sistema de tributação dos lucros extraordinários, em que o método empregado para a aferição do lucro excedente tributável consiste na comparação com o lucro médio de um periodo anterior predeterminado (*Methode der Besteuerung nach Massgabe der Durchschnittsgewinne, average-earnings method*). [11]

Outro tanto ocorre quando a lei dispõe que o lucro excedente tributável se calcule com base em aplicação de percentagens sôbre a receita bruta do contribuinte.

A Lei nº 2.862, depois de estabelecer como regra a tributação dos lucros excessivos (arts. 1º e 3º), dá ao contribuinte opção por essas duas formas alternativas a que acabamos de referir-nos. [12]

Essas anotações são feitas, com o propósito de assinalar as contigências e vicissitudes em que o legislador se encontra para superar ou, pelo menos, atenuar por meio de fórmulas de compromisso e soluções intermediárias ou marginais as imperfeições, injustiças e eventuais iniqüidades do impôsto sôbre lucros excessivos.

9. *O trabalho como energia produtora predominante* — É dentro dessa moldura que se insere o tratamento dispensado a sociedades civis de prestação de serviços profissionais liberais ou mesmo a certas emprêsas em que o trabalho é fator preponderante em relação ao capital, para a produção do lucro.

A composição do lucro não é a mesma para tôdas as emprêsas ou atividades econômicas, mesmo quando o seu montante seja igual.

Com um mesmo capital, por outro lado, no quadro de uma idêntica atividade po-

---

9) O art. 4º da lei define o capital efetivamente aplicado, declarando que êle compreende o capital social realizado, lucros não distribuídos e reservas, exclusive as provisões (que aliás não são mesmo reservas). Lei posterior admitiu que alternativamente outras parcelas pudessem ser incluídas no capital efetivamente aplicado, mas, se o contribuinte optasse por essa forma de integração do capital efetivamente aplicado, a percentagem de aferição do lucro excedente tributável e, portanto, de delimitação do lucro normal ou básico baixaria de 30% para 25%. Trata-se da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, arts. 88 e 89.

10) Cf. *op. cit., pág.* 503 a pág. 505.

11) Sôbre pormenores outros do lucro extraordinário ou de conjuntura, cf. na literatura pátria Tullio Ascarelli, Rubens Gomes de Sousa e João Batista Pereira de Almeida Filho. *Lucros Extraordinários e Impôsto de Renda,* Livraria Martins Editôra, S. Paulo, 1949, pág. 4; Almeida Nogueira Pôrto, *Lucros Extraordinários — Teoria e prática,* Edit. Comercial Ltda., S. Paulo, 1944, pág. 57; Erymá Carneiro, *Lucros Extraordinários e Impôsto de Renda,* Rio de Janeiro, 1957 pág. 84 *et passim;* Tito Rezende, *Impôsto Adicional de Renda* ("lucros extraordinários"), 1957, *passim* e pág. 15; cf. ainda *Tributação dos Lucros Excessivos ou Extraordinários,* Rio de Janeiro 1956, publicação nº 6 do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro.

12) É o que está no art. 6º da Lei 2.862: "As firmas ou sociedades que considerarem desfavorável ou inaplicável ao seu caso a base prevista nos arts. 3º, 4º e 5º será permitido optar pelo pagamento do impôsto adicional instituído por esta lei, sôbre lucros que excederem do dôbro da média daqueles compreendidos no triênio 1947-1949, inclusive, ou que excederem as seguintes percentagens, calculadas sôbre a receita bruta anual..." etc..

dem obter-se resultados diferentes, em decorrência da produtividade maior ou menor da emprêsa, de seu aperfeiçoamento técnico maior ou menor.

O que é ainda mais, há atividades nas quais o capital é fator irrelevante ou, pelo menos, de menor importância, sendo decisivos o trabalho, as qualidades pessoais como energia produtora do lucro.

Nessas atividades, como o capital é sempre mais reduzido, seria completamente equivocado com êle comparar o resultado alcançado para aferir-se o lucro excedente tributável, sem levar em conta a participação que neste o fator trabalho tenha tido.

Um lucro *X* pode ser excessivo em relação ao capital de uma sociedade comercial de venda de veículos, mas pode ser perfeitamente normal em relação ao mesmo capital de uma sociedade de serviços de corretagem ou de serviços médicos, pôsto que nestas últimas entram decisivamente para a formação do lucro, com função preponderante sôbre o capital, as qualidades pessoais, o renome e, sobretudo, o trabalho individual daqueles que integram a emprêsa.

Se se considerar, em têrmos absolutos, o lucro obtido nos dois casos, para dar-lhe o mesmo tratamento a título de tributação de lucros excessivos, far-se-á injustiça clamorosa, dada a diversidade de fontes de lucro em cada hipótese. Numa o lucro é resultante especialmente do capital aplicado (sociedade comercial da venda de bens), ao passo que nas outras duas (sociedades de serviços médicos ou de corretagem) o fator preponderante é o trabalho, o que equivale a dizer que a mera aferição do lucro pelo capital já agora não se afigura correta.

10. *A Lei nº 2.862* — A Lei nº 2.862, de 4 de setembro de 1956, foi sensível a tal circunstância e, dentro de duas ordens de idéias, considerou a presença do fator trabalho como elemento relevante na definição do lucro excessivo ou da incidência do impôsto que sôbre êle recai.

Em primeiro lugar, encarou a Lei nº 2 862 a situação de certas emprêsas em que o lucro é um produto misto do capital e do trabalho, ambos como elementos de relêvo particular na formação do resultado.

É o caso dos representantes comerciais, sociedades de corretores, comissários e emprêsas jornalísticas, em relação a cujos lucros dispõe a lei que se distinguirá entre os que resultem meramente do capital ou do trabalho, de modo que, estabelecida a proporção de um ou do outro na formação do lucro, se façam alterações na mesma medida ou quanto aos parâmetros do lucro excedente tributável, ou quanto às próprias alíquotas do próprio impôsto. [13]

Eis o texto do art. 9º da Lei nº 2.862, que aliás é reproduzido pelo artigo 19 do respectivo regulamento, aprovado pelo Decreto nº 40.384, de 19 de novembro de 1956:

"Art. 9º — Para a execução do disposto nesta lei em relação aos lucros realizados pelos representantes comerciais, sociedades de corretores, comissários e emprêsas jornalísticas, poderá ser feita *distinção entre lucros que resultem meramente do capital ou do trabalho,* sendo permitido aumentar até 40% (quarenta por cento) a percentagem fixada no art. 3º, como ainda, se fôr necessário, reduzir até a metade as taxas do impôsto estabelecido pelo artigo 8º."

Aí está. Para não falsear-se a composição do lucro excessivo ou lucro excedente tributável, dêle se expunge a parcela meramente resultante do trabalho.

11. *Sociedades civis de prestação de serviços profissionais* — Chegamos agora ao ponto que mais nos interessa.

13) Sôbre o tema, cf. Tito Rezende, *op. cit.*, pág. 75, nota 37.

Atividades existem em que é mínimo o capital como fator de lucro. Com um mínimo capital, pode chegar-se à obtenção de lucros em relação a êle muito elevados. É que o trabalho, a concreta prestação do serviço em decorrência do fator trabalho constitui a causa eficiente. a decisiva energia produtora do lucro. Nestas emprêsas, o papel do capital é tão secundário que tècnicamente seria impraticável, impossivel mesmo, distinguir no lucro a parcela resultante do capital e a resultante do trabalho.

A solução apropriada que se recomenda é a de não exigir de tais emprêsas o impôsto sôbre lucros excessivos. Note-se que nem mesmo as formas optativas alternativas do lucro extraordinário ou da receita bruta seriam bastantes para superar a dificuldade, pois que elas têm caráter corretivo e pressupõem, assim sendo, a elementar validade ou eficácia da aferição do lucro excedente tributável com base no capital aplicado. Logo, se êsse critério básico é inconsistente ou não opera, não há como admitir-se a adoção de fórmulas corretivas ou retificadoras.

Daí provém o fato de considerar o legislador que emprêsas dessa espécie não estão sujeitas ao impôsto de lucros excessivos.

Tal é o caso do nosso impôsto adicional de renda.

A Lei nº 2.862 declara que não estão sujeitas ao impôsto as sociedades civis, de capital social não superior a Cr$ 100.000 (cem mil cruzeiros), organizadas exclusivamente para a prestação de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador, pintor, escultor, despachante e outros semelhantes.

Para a perfeita fixação dos elementos relevantes a fim de que o comando legal opere, transcrevemos aqui o texto do artigo 11 da Lei nº 2.862, a que corresponde quase literalmente o art. 5º do regulamento aprovado pelo Decreto nº 40.384, anteriormente mencionado:

"Art. 11 — Não estão sujeitas ao impôsto adicional de renda previsto nesta lei as sociedades civis organizadas exclusivamente para prestação de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, contador, pintor, escultor, despachante e outros que se lhes possam assemelhar, previstas na letra *b* do § 2º do art. 44 da Consolidação aprovada pelo Decreto nº 36.773, de 13 de janeiro de 1955." [14]

Encarado sob essa luz, o entendimento da lei ganha a claridade necessária a fim de que se eliminem perplexidades e equívocos, como aquêles em que incorreu o Tribunal Federal de Recursos no acórdão, contra que se insurge a Consulente, proferido no agravo de petição em mandado de segurança nº 32.702, de São Paulo.

O que o legislador tem em vista é que o capital, nessas sociedades, não é o elemento eficiente do lucro. Êste é sempre extraordinàriamente descomunal, desproporcional, desmesurado, desmarcado, em relação àquele. Por quê? Porque é do trabalho, principal ou fundamentalmente, que resulta o lucro, sem que se possa considerá-lo, pois, excessivo pelo só confronto com o capital.

Assim sendo, aquilo que naquele acórdão foi considerado um despropósito, uma distorção — isto é, o descompasso entre o valor do capital e o volume do lucro — é, ao contrário, uma circunstância normal, típica dessas atividades econômicas e tão típica e normal que, sob os requisitos mencionados, fêz com que o legislador as excluísse do impôsto.

Ninguém procura uma sociedade de prestação de serviços médicos, advocatícios,

14) Êsse Decreto 36.773, de 13 de janeiro de 1955, aprovara o regulamento do impôsto de renda e, em seu art. 44, parágrafo 2º, letra *b*, determinara que a alíquota do mesmo impôsto de renda aplicável às sociedades da espécie mencionada seria mais reduzida, ou seja, fixar-se-ia em 3%, ao invés da alíquota geral de 15%. A disposição em referência foi transcrita no item 2º da presente exposição.

contábeis, etc., tendo em vista o valor do seu capital social, mas a boa qualidade técnica dos serviços que ela presta, a categoria científica ou profissional das pessoas — empregados ou sócios — que nelas realizam êsses serviços.

A remuneração é paga, tendo por parâmetro êsse trabalho, a sua natureza, qualidade e volume, sem que para tanto o capital possa ter maior influência.

Como, então, comparar ou cotejar o lucro com o capital, se êste não é, na hipótese, causa eficiente daquele?

Daí é que vem a exoneração legal.

12. *Os requisitos legais* — A Lei nº 2.862 estabelece vários requisitos para que opere a exoneração das sociedades de serviços profissionais mencionada.

São êles os seguintes:

a) tratar-se de sociedade civil;

b) ter por objeto a prestação de serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador, pintor, escultor, despachante e outros que se lhes possam assimilar;

c) reduzir-se o objeto social exclusivamente à prestação de tais serviços;

d) ter capital social não superior a Cr$ 100.000 (cem mil cruzeiros).

13. *Sociedades civis* — A Consulente é, sem a menor dúvida, uma sociedade civil.

Em nosso direito, como aliás no direito comparado, a distinção entre sociedades civis e sociedades comerciais faz-se com base na natureza do respectivo objeto social. Aliás, o critério é o mesmo por que se distinguem comerciantes e não comerciantes entre as pessoas físicas.

A exceção a essa regra de distinção com fundamento no critério substancial, da natureza da atividade, só se admite quando a lei expressamente consagra, relativamente a alguma ou algumas sociedades, o critério formal. Essa é a hipótese, entre nós, das sociedades por ações que, em qualquer caso, o Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940, em seu art. 2º, parágrafo único, considera mercantis.

No mais, o critério é o da natureza da atividade a que se dedica a sociedade. Como se sabe, para a distinção nenhum préstimo oferece o objetivo de lucro ou o volume dos lucros alcançados, pôsto que a obtenção dêles é finalidade comum tanto às sociedades mercantis como às civis e serve mesmo para distinguir estas últimas das associações. [15]

14. *O objetivo de lucro* — Comete equívoco lamentável quem busca aferir a discriminação entre as duas espécies de sociedades, tomando como ponto de referência a dimensão do seu lucro. Não há nenhum apoio tanto em doutrina como na jurisprudência, que ampare tal critério de classificação. Há mesmo países, como é o caso da Alemanha, da Inglaterra ou dos Estados Unidos da América, onde, de acôrdo com a tradição romana, não se faz qualquer distinção entre sociedades civis e comerciais, adotando-se regime unificado para ambas, o que coincide com a recomendação de parte da doutrina. [16]

---

15) Para não alongar citações, cf. J. M. de Carvalho Santos, *Código Civil Brasileiro Interpretado*, Liv. Edit. Freitas Bastos, Rio, vol. I (1950, 4.ª ed.), pág. 370, e vol. XIX (1946), 3ª ed., pág. 8.

16) Cf. a propósito Luigi Rodino, "Società Civile", *in Digesto Italiano*, dirigido por Luigi Lucchini, UTET, Turim, 1925, vol. XXI, parte 3ª, seção 9ª, pág. 679, nota 1, que entende devesse desaparecer a distinção:

"La distinzione fra società civili e commerciali deve scomparire; le une e le altre hanno egual diritto ad un efficace organamento; entrambe debbono efficacemente garantire i diritti dei terzi. In questa materia ci è ancora una volta maestro il diritto romano, il quale, con la sagacia dei suoi magistrati, sapeva adagiarsi alle esigenze dei nuovi tempi e dei nuovi bisogni, sotto l'egida, sempre sicura, dei principi generali che tutta governano la materia delle società. Perchè no potrebb'essere altrettanto oggidì?"

Sôbre os Estados Unidos da América, cf. Hubert Lepargneur, *Les Societés Commerciales au Etats Unis d'Amérique*, Dalloz, Paris, 1951, pág. 29.

Sôbre o tema da finalidade lucrativa, os estudiosos são contestes em afirmar que êle é comum a ambas as categorias de sociedades.

Henri de Page, por exemplo, menciona entre os elementos característicos comuns às sociedades civis e comerciais — *"l'intention de réaliser un bénéfice, le but de lucre"*, acrescentando: *"Le but de lucre est un élément essentiellement propre à la société. C'est celui par lequel la société se distingue de l'association (stricto sensu). Il est commun aux sociétés civiles et aux sociétés commerciales. Nous verrons dans un instant en quoi et par quoi ces deux espèces de sociétés, qui sont, toutes deux, à but de lucre, different l'une de l'autre".* [17]

Sôbre a irrelevância do objetivo de lucro também depõe Rodino, ao dizer que igualmente nas sociedades civis *"si accenna al lucro; il quale non è speciale dell'azienda mercantile, e, in materia di società, è espressamente dichiarato, anzi è elemento essenziale anche della società civile."* [18]

J. X. Carvalho de Mendonça afina pelo mesmo diapasão: "Se o objeto não se compreende entre os atos da mercancia ainda que a sociedade se proponha a um escopo de lucro *in genere*, deve ser tida como civil." [19]

15. *Natureza jurídica dos sócios* — Um outro ponto que também é tranqüilo diz respeito à natureza dos sócios. É óbvio que nenhuma influência tem ela para a definição da natureza civil ou comercial da sociedade. É bom que a respeito se digam duas palavras, com vistas ao presente caso, no qual se afigura de tanta utilidade a demonstração do óbvio.

Aquilo que importa considerar é a natureza da atividade da sociedade, pois que esta possui personalidade e entidade diversas das de seus sócios.

Louis Fredericq pontifica a respeito: *"La qualité des associés n'a évidemment pas d'action sur le caractère civil ou commercial de la société. Une entreprise commerciale pout se crèer entre personnes n'exerçant aucun commerce, et inversement, des négociants peuvent fonder une société civile: celle, par exemple, quiaurait, pour objet l'achat et la vente de terrains."*

A própria jurisprudência administrativa isto assevera. No caso, por exemplo, da Associação Brasileira de Cimento Portland, cujo objeto consiste na realização da propaganda em favor de seus associados, do cimento Portland, com detalhes sôbre o seu uso, para melhor aproveitamento, decidiu o 1º Conselho de Contribuintes ser civil a sociedade, embora os seus sócios fôssem sociedades comerciais. [21]

---

17) Cf. Henri de Page, *Traité Élèmentaire de Droit Civit Belge*, Établissements Émile Pruylant, Bruxelas, 1952, tomo 5º, pág. 25.

18) Cf. *op. cit.*, pág. 683. Rodino, em outra passagem (pág. 680), já havia afirmado que "ogui società, civile o commerciale, presenta le stesse carateristiche: conferimento di qualche cosa in comune, con l'intento di um guadagno". Daí parte êle, para insistir no critério único admissível, o do objeto da sociedade, o da natureza dos atos por ela praticados: "Il criterio per distinguere l'una dell'altra non ata che nel modo con cui il guadagno si consegue nella natura delle operazioni, che, all'uopo, si propongono in atto. Vedremo che nulla imposta ne la professione dei soci, ne la forma o denominazione assunta dalla società" (pág. 680).

19) Cf. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, Livr. Edit. Freitas Bastos, Rio, 1938, 3ª ed., vol. III, livro II, parte III, pág. 54. No mesmo sentido, Fernando Rudge Leite, "Parecer", *in Revista dos Tribunais* (S. Paulo), vol. 182, pág. 45; Antonio Dino da Costa Bueno, "Diferença entre as Sociedades Civil e as Comerciais", *in* revista *O Direito*, vol. 17, pág. 13.

20) Cf. *Traité de droit commercial belge*, Éditions Flecheyr, 1950, tomo IV, 1ª parte, pág. 136. No mesmo sentido, cf. H. Frennelet, Societés, vol. 52 das Pandectes française, sob a direção de Rivière e André Welss, Paris, Chevalier Maresca et Cie., Editeurs, 1901, pág. 86.

21) Cf. *Rev. Fiscal e de Legisl. Fazendária*, dirigida por Tito Rezende, 1941, Imp. de Renda, dec. 174.

Como é manifesto, também não influi sôbre o tratamento a ser dado às sociedades civis o fato de terem domicílio ou residirem no exterior alguns de seus sócios. A jurisprudência administrativa, com o maior acêrto, tem entendido que o tratamento tributário devido às sociedades civis não pode ser recusado àquelas que tenham sede no estrangeiro, possuindo no Brasil apenas uma filial. [22]

No caso concreto, objeto do presente parecer, achou-se estranho que um dos sócios da Consulente fôsse um *partnership* inglês, aliás dedicado à prestação dos mesmos serviços profissionais.

É irrelevante essa circunstância. Como já se disse, o direito anglo-americano não registra qualquer distinção entre sociedades civis e sociedades comerciais. De qualquer forma, caberá, quando isto se impuser, dar às sociedades do direito anglo-americano a qualificação consagrada em nosso direito, se se tratar de examinar aspectos pertinentes de aplicação da nossa legislação a projeções que sôbre ela apresentem aquelas sociedades estrangeiras.

No direito anglo-americano, a distinção básica das sociedades se faz com fundamento no ato de incorporação, a que correspondem formalidades de registro ou matrícula juridicamente importantes.

Dissertando sôbre o direito norte-americano, em têrmos que também se aplicam ao direito inglês, preleciona Lepargneur: "*Si la distinction des sociétés commerciales et des sociétés civiles est ainsi secondaire en Amérique, la distinction capitale est celle qui oppose les sociétés* incorporées *aux sociétés* non *incorporées. La création des premières requiert la participation des prouvoirs publics, tandis que celle des secondes est laissée à l'entière discrétion des particuliers: tel est le principe de la distinction. Ses conséquences peuvent, à notre avis, se résumer dans le fait que, théoriquement tout au moins, les premières seules jouissent de la personnalité morale.*" [23]

A categoria das sociedades incorporadas é constituída pelas *corporations* que, em têrmos gerais, correspondem às nossas sociedades anônimas. Se tivéssemos de qualificá-las em nosso direito, diríamos serem sociedades comerciais sempre, em razão da forma.

A categoria das sociedades não incorporadas pertencem os *partnerships*, que, segundo Lepargneur, podem em sentido lato abranger as *joint ventures*, os *syndicates*, os *limited partnerships* e as *joint-stock companies*. [24]

O *partnership*, segundo a definição dada por um diploma normativo norte-americano, adotado por vários Estados-membros, o *Uniform Partnership Act*, é a associação de duas ou várias pessoas para exercerem uma atividade lucrativa, como proprietárias da emprêsa.

Frank Hall Childs caracteriza-o nos têrmos seguintes: "Partnership is a legal relation resulting from the voluntary association of two or more competent persons as principals, for the purpose of carrying on a business together and dividing its profits." [25]

Ora, o que disso tudo decorre é que o *partnership* se reduz à categoria das sociedades de pessoas do nosso direito.

A sua natureza, pois, nos têrmos em que a concebe a nossa ordem jurídica, será

22) Cf. *Rev. Fiscal* cit., 1938, Imp. de Renda, dec. 290 e dec. 327.

23) Cf. Lepargneur, *op. cit.*, pág. 31.

24) Cf. *op. cit.*, pág. 33. Convém observar que Harry G. Guthmann e Herbert E. Dougall, *Corporate Financial Policy*, Prentice-Hall, Inc., New York, 1955, 3ª edição, pág. 10, pág. 23 e pág. 32, estudam separadamente essas modalidades, sem filiá-las ao *partnership*.

25) Cf. Partnership, na obra *A Treatise on American Law*, Walton Series, Walton School of Commerce, Chicago, 1922, 3ª edição, vol. II, pág. 5.

definida pela atividade que constitua o seu objeto social. Se tal fôr a prática de atos civis, estará em presença uma sociedade civil, se a realização de atos comerciais, ter-se-á uma sociedade mercantil.

Dedicando-se o *partnership* inglês em causa à prestação de serviços profissionais de contabilidade e auditoria, tem-se que para o nosso direito também êle se qualifica como uma sociedade civil.

Repetimos o que dissemos antes. Não altera a natureza civil de uma sociedade a natureza dos seus sócios, nem evidentemente o domicílio dêles.

No caso concreto, porém, nem ao menos o tema pode ensejar maiores disceptações, pois que o *partnership* inglês sócio da Consulente é êle próprio, de acôrdo com as qualificações adotadas pelo direito pátrio, uma sociedade civil, à qual o direito anglo-americano recusa por sinal personalidade jurídica.

16. *A natureza da atividade social* — Resta, portanto, afirmar, reiterando o que antes já dissemos, que só um critério é decisivo para distinguir sociedades civis e comerciais (abstrai-se o critério formal de definição *ope legis* das sociedades por ações como sendo mercantis). É o da natureza do objeto social.

A doutrina é tranqüila a respeito. Consulte-se a propósito a lição de Rodino, [26] de Henri de Page, [27] de Mario Casanova, [28] de Lyon-Caen e L. Renault, [29] de Jean Escarra, Edouard Escarra e Jean Rault, [30] de Louis Fredericq [31], e entre os nacionais, a de J. X. Carvalho de Mendonça, [32] Waldemar Ferreira, [33] Spencer Vampré, [34] Afonso Dionísio Gama, [35] Alfredo Russell, [36] Pontes de Miranda, [37] Antônio Dino da Costa Bueno, [38] Bento de Faria. [39]

---

26) Cf. *op.* e *loc. cit.* pág. 680.

27) Cf. *op.* e *loc. cit.*, pág. 26.

28) Cf. *Le imprese commerciali*, UTET, Turim, 1955, pág. 98.

29) Cf. *Traité de Droit Commercial*, F. Pichon, Successeur, Éditeur, Paris, 1898, 3ª ed., tomo 1º, pág. 208.

30) Cf. *Traité Théorique et Pratique de Droit Commercial — Les sociétés commerciales*, Librairie du Recueil Sirey, Paris, 1950, tomo 1º, pág. 33.

31) Cf. *op.* e *loc. cit.*, pág. 128.

32) Cf. *op.* e *loc. cit.*, pág. 51 até pág. 55; do mesmo autor, *Pareceres*, vol. II (Sociedades). pág. 40.

33) *Cf. Instituições de Direito Comercial*, Livr. Edit. Freitas Bastos, 1944, vol. 1º, págs. 251 e 253; do mesmo autor. *Tratado de Direito Comercial*, Ed. Saraiva, São Paulo, 1961, vol. 3º, pág. 52.

34) Cf. *Tratado Elementar de Direito Comercial*, F. Briguiet & Cia., Rio, vol. I, pág. 383.

35) Cf. *Das Sociedades Civis e Comerciais*, Saraiva & Cia. — Editores, S. Paulo, 1929, 2ª ed., pág. 14 e pág. 15.

36) Cf. *Curso de Direito Comercial Brasileiro*, Jacinto Ribeiro dos Santos, Rio, 1928, 2ª ed., tomo 1º, pág. 213.

37) Cf. *Tratado de Direito Privado*, vol. 49, pág. 26.

38) Cf. *op. cit.*, pág. 22.

39) Cf. *Direito Comercial*, A. Coelho Branco Fº (Eidtor), Rio 1948, Vol. II, Parte 1ª, pág. 24 e pág. 25.

Tanto a jurisprudência dos nossos tribunais, [40] como a administrativa são do mesmo teor. [41]

Note-se que a natureza civil ou comercial é tão importante, que a vontade das partes é impotente para alterá-la. A matéria, como assinalam Carvalho de Mendonça [42] e Spencer Vampré [43] é de ordem pública.

Se da declaração de vontade resultar qualificação que discrepe da natureza da atividade que constitui o objeto social, despreza-se ou corrige-se aquela, para adotar a que resulte desta.

Algumas vêzes, têm sido inscritas no Registro de Comércio ou registradas em Juntas Comerciais sociedades que por sua natureza são civis. Isso não obsta a que se lhes dê o tratamento, inclusive tributário, próprio das sociedades civis.

Em conclusão, a Consulente preenche indiscutivelmente um dos requisitos que a lei estabelece para a exoneração do impôsto adicional de renda: ela é uma sociedade civil.

17. *Serviço profissional liberal* — Também o segundo requisito está cumpridamente atendido.

O objeto social único da Consulente é a prestação do serviço profissional de contadoria e auditoria.

A jurisprudência tem exigido que haja exclusividade da atividade profissional liberal, de modo que o tratamento tributário será diverso se outra atividade diferente fôr cumulativamente exercida.

---

40) Cf. revista *O Direito*, vol. 39, pág. 148 e pág. 151; *Brasil-Acórdãos*, vol. XI, nºs 30.116, 30.119, 30.122, 30.123, nº 30.128, nº 30.133; *idem*, vol. 3º, nova série (1948), com dois do Supremo Tribunal Federal, págs. 361 e 362; Emilio Guimarães, *Dicionário Enciclopédico de Doutrina Aplicada*, 1946, vol. V, pág. 319, nº 4.947; *Revista Fiscal* cit., Imp. de Renda, 1963 dec. 869.

41) Cf. *Rev. Fiscal* cit; Imp. de Renda, de 1930, dec. 51 (sociedades que exploram a agricultura); *idem, idem*, de 1931, dec. 34 (sociedade construtora de imóveis), dec. 63 (sociedade de serviços de advocacia), dec. 100 (sociedades agrícolas); *idem, idem*, de 1932, dec. 122 (sociedade de exploração agrícola); dec. 61 (sociedade que, além da exploração agrícola e industrial, realiza importações e exportações e mercantil); *idem, idem*, de 1933, dec. 129 (sociedade agrícola); *idem, idem*, de 1934 (sociedade de construção de imóveis); *idem, idem*, de 1935, dec. 352 (sociedade e serviços de advocacia); *idem, idem*, de 1938, dec. 269 (sociedade de seguros mútuos contra o fogo), dec. 290 (sociedade com sede no estrangeiro e filial no Brasil, dedicada à venda de terrenos), dec. 327 (mesma matéria da anterior); *idem, idem*, de 1940, dec. 25 (cooperativa agrícola), dec. 314 (cooperativa de crédito rural), dec. 454 (cooperativa de produção, padronização, industrialização e venda de produtos e subprodutos da cana-de-açúcar e da mandioca); *idem, idem*, de 1941, dec. 83 (Instituto Oftálmico Penido Burnier, de Campinas), dec. 138 (Companhia Geral de Habitações e Terrenos), dec. 174 (associação Brasileira de Cimento Portland), dec. 328 (sociedade que tem por objeto a aquisição de imóveis), dec. 414 (sociedade revendedora de imóveis), dec. 441 (sociedade que explora apartamentos de sua propriedade); *idem, idem*, de 1948, dec. 71 (sociedade dedicada à colonização e venda de terrenos), dec. 224 (sociedade para compra e venda de terrenos); *idem, idem*, de 1955, dec. 67 (sociedade para prestação de serviços de magistério), dec. 403 (sociedade registrada como comercial que só pratica atos civis é sociedade civil), dec. 990 (sociedade de contadoria e auditoria); *idem, idem*, de 1957, dec. 599 (sociedade para prestação de serviços profissionais liberais); *idem, idem*, de 1958, dec. 32 (sociedade de prestação de serviços profissionais liberais); *idem, idem*, de 1959, dec. 302 (sociedade de agenciamento de publicidade); *idem, idem*, de 1963, dec. 703 (sociedade para prestação de serviços de hospitalização e tratamento médico, embora registrada na Junta Comercial, é sociedade civil); na *Revista de Direito Administrativo*, cf. vol. 13, pág. 332 (sociedade de colonização e venda de terras) e vol. 51, pág. 402 (sociedade de prestação de serviços profissionais liberais).

42) Cf. *Trat.* e *loc. cit.*, pág. 54.

43) Cf. *op.* e *loc. cit.*, pág. 384.

Ora, no caso da Consulente essa exclusividade está acima de qualquer discussão.

Ela só faz contadoria e auditoria.

18. *O capital social* — Quanto ao capital social da Consulente, situa-se êle aquém do limite legalmente estabelecido, pois que se fixou em Cr$ 50.000 (cinqüenta mil cruzeiros), enquanto o teto legal é de Cr$ 100.000 (cem mil cruzeiros).

Não importa que o ativo liquido da emprêsa seja muito superior ao capital.

Êste e aquela são inconfundíveis, tanto econômica quanto jurìdicamente.

O capital é uma parcela do passivo — *"Juridiquement, le capital n'est qu'un chiffre figurant au passif du bilan."* [44]

Tem importância para exprimir a situação inicial da emprêsa e, pois, para fixar o parâmetro pelo qual se lhe analisará o resultado final — *"Rispetto al concreto fenomeno dell'impresa le predette correlazioni fra posizioni iniziali e terminali, fra struttura e scopo, possono allora considerarsi come sistemi de correlazioni fra i due fenomeni fondamentali dell'impresa stessa: il capitale e il reddito"*. [45].

É relevante para definir responsabilidades entre os sócios e a sociedade e entre esta e terceiros.

Como verba do passivo, no entanto, o capital nada tem que ver com o ativo ou mesmo com o ativo liquido.

O ativo é sempre de valor superior ao capital se a sociedade, no curso de sua vida, prospera.

Se os negócios sociais vão mal, pode o valor do ativo tornar-se inferior ao do capital social.

19. A doutrina é pacifica ao reputar o conceito de capital como uma entidade tipicamente *jurídica*.

Guido Rossi disserta, a propósito:

"La nozione di capitale, quale si evince dal sistema della mostra legge, almeno in referimento al bilancio, é esclusivamente formale e si identifica con la posta di bilancio; ciò che del resto la prevalente dottrina non ha mai dubitato". [46]

Tullio Ascarelli igualmente acentua o caráter jurídico do conceito:

"Los bienes aportados en sociedad deben ser valorados en una cifra de moneda nacional: la suma de ellos constituye la valoración de los bienes aportados a la sociedad: el capital social. Este constituye una entidad jurídica y contable: *el mismo no puede ser modificado sino con formas determinadas y, en las sociedades llamadas de capital fijo, através una modificación estatutaria. Es al capital social al que se hace referencia al determinar la parte de cada socio en las utilidades y en las pèrdidas y en la distribución del activo social; es el capital social que sirve para indicar a los terceros la solvencia de la sociedad."* [47]

Em outra obra, o mesmo Ascarelli insiste na essência jurídica do conceito de capital social, fazendo-lhe o contraste com o de patrimônio social, êste sim, de prevalente consistência econômica:

"Substancialmente, a ordem jurídica quer que a sociedade se caracterize por um "capital" nominal, fixado no estatuto, sujeito, portanto, à disciplina da publicidade. *Êsse capital constitui uma entidade jurídica* e a sua importância corresponde ao número de ações pelo valor nominal de cada uma.

---

44) Cf. Edouard Folliet, *Le Bilan dans les Sociétés, Anonymes du Point de Vue Juridique et Comptable*, Librairie Payot, Lausanne, 1954, 6ª ed., pág. 140.

45) Cf. Alberto Ceccherelli, *Il Linguaggio del Bilancio*, Felice Le Monnier, Florença; 1950, pág. 64.

46) Cf. *Utile di Bilancio, Riserve e Dividendo*, 1957, pág. 54. Logo a seguir acrescenta, com apoio em Graziani, que o capital social representa, *"il valore in denaro dei conferimenti degli azionisti quale risulta dalle valutazioni, compiute nell'atto constitutivo"*, *ibidem*.

47) Cf. *Sociedades y Asociaciones Comerciales*, 1947, trad., pág. 74.

Diverso é, naturalmente, o patrimônio social, ou seja, o valor do ativo da sociedade; diverso o patrimônio líquido da sociedade, ou seja, o valor do ativo deduzido o passivo para com os credores sociais.

A garantia dos terceiros está, afinal, nos bens da sociedade, ou seja, no patrimônio social; o valor real da ação se prende, por seu turno, ao patrimônio líquido social.

O capital é, porém, um "índice" do patrimônio líquido social". [48]

Como se vê, não há coincidência, nem conceptual, nem quantitativa, entre as duas categorias.

20. Por outro lado, é absolutamente livre a fixação do capital social, salvo naqueles casos em qùe a lei expressamente lhe prescrever um valor mínimo.

A não ser que ocorra tal disposição legislativa imperativa, o único critério a considerar é a vontade, a conveniência, a livre opção dos sócios.

No nosso caso concreto, a fixação se fêz em cinqüenta mil cruzeiros.

É perfeitamente legítima.

21. *Abuso de forma e personalidade jurídica* — Dir-se-á que a personalidade jurídica dos entes morais pode ser excepcionalmente superada, que é possível retirar o véu social para atingir sócios ou acionistas, através de considerações e com objetivos que se consagram sob a ementa de *Missachtung der Rechtsform* ou *disregard of legal entity*.

Para tal efeito é necessário que ocorra uma fraude ou que haja um abuso de forma jurídica.

Rolf Serick é incisivo a propósito: "*Pero en esto trabajo se demonstrará que la desestimación de la forma de la persona jurídica debe quedar limitada a casos concretos verdaderamente excepcionales. Entonces aparecerá claramente que la identidad entre la persona jurídica y el socio no puede afirmar se por la simple razon de ocupar éste una posicion dominante en la persona jurídica, como, por ejemplo, cuando le pertenecen todas las acciones. Pero el juicio sin duda varía cuando a la participación dominante se añade un abuso de la forma de la persona jurídica*". [49]

Note-se bem que, em qualquer caso, a superação da personalidade jurídica tem em vista atingir sócios ou acionistas e nunca alterar o valor do capital social.

A legitimidade da fixação do capital social da Consulente é indiscutível. Nela não pode vislumbrar-se qualquer fraude ou abuso de direito.

Passemos, não obstante, a encarar o assunto sob as luzes da chamada interpretação econômica da lei tributária.

22. *Interpretação econômica da lei tributária* — É verdade que, em direito tributário, se autoriza o intérprete, quando o contribuinte comete um abuso de forma jurídica *(Missbrauch von Formen und Gestungsmöglichkeiten das bürgerlichen Rechtes)* [50] — a desenvolver considerações econômicas *(wirtschaftliche Betrachtungsweise)* para a interpretação da lei tributária e o enquadramento do caso concreto em face do comando resultante não só da literalidade do texto legislativo, mas também do seu espírito, da *mens* ou *ratio legis*.

Para que tal aconteça, é necessário que haja uma atipicidade da forma jurídica ado-

48) Cf. *Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*, 1945, págs. 346 e 347.

49) Cf. *Apariencia y Realidad en las Sociedades Mercantiles — El Abuso de Derecho por Medio de la Persona Jurídica*, trad., Ediciones Ariel, Barcelona, 1958, pág. 38.

50) É o critério consagrado pelo § 5º da Reichsabgabenordnung, no seu texto de 13 de dezembro de 1919: "Durch Missbrauch von Formon und Gestaltungsmoglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Steuerpflicht nicht umgegangen oder gemindert werden", ou traduzido — "O débito tributário não pode ser evadido ou reduzido, mediante o abuso de formas jurídicas de direito privado".

tada em relação ao fim, ao intento prático visado.

No mundo das relações econômicas, a cada intenção empírica, ou *intentio facti* corresponde uma intenção jurídica, ou *intentio juris* adequada, que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Imagine-se que, para levar a cabo essa mesma *intentio facti*, o contribuinte adote uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo direito privado, com o único objetivo de, através da manipulação da *intentio juris*, obter o não pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo (*Steuervorteil*): isto é, adotou-se uma forma econômicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo (*Steuerumgehung*).

Exemplo, aliás, colhido no direito alemão: existe lá um impôsto geral sôbre vendas (*Umsatzsteuer*). Determinado contribuinte pretendia vender um automóvel a prestação. Para fugir à *Umsatzsteuer*, deliberou, então, fazer um contrato de locação do veículo, cobrando do suposto locatário um aluquel correspondente às prestações do preço de venda. Cercou o negócio das garantias equivalentes às que existiriam no negócio de venda. Por fim, assegurou ao locatário um direito de preferência para a compra do veículo, ao têrmo do contrato, por um preço determinado. Não há nenhuma lei, ou nenhum princípio de direito privado, que impeça a locação de automóveis em condições tais. Todavia, é patente a inequivalência entre a realidade econômica e a forma jurídica adotada: o único propósito era o de colhêr uma vantagem fiscal, uma evasão. [51]

A autorização dada ao intérprete tributário, a licença que se lhe outorga, é para, pela via exegética, fazer a adequação da realidade econômica de cada caso concreto, quando tal inequivalência ocorra, ao comando legal entendido de acôrdo com o seu espírito.

A solução, aliás, não é específica de direito tributário, conhecendo-a outros ramos do direito.

Como anota Jacob Wackernagel, a evasão tributária não passa de um caso particular da *fraus legis*, a que a praxe deu uma importância especial — *"Steuerumgehung ist der Unterfall der Gesetzesumgehung, dem in der Praxis eine besonders grosse Bedeutung zukommt"*. [52].

A única diferença verdadeira entre o *in fraudem legis agere (Gesetzesumgehung)* de direito comum e a sua modalidade especial de direito tributário, a evasão *(Steuerumgehung)*, reside no meio empregado para reprimir esta última, que, em direito tributário, ocorre através do método da chamada interpretação econômica *(wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Auslagung der Steuergesetze)*. [53]

Convém entender que nem tôda vantagem fiscal alcançada pelo contribuinte constitui uma evasão. Para tanto é indispensável que haja uma distorção da forma jurídica, uma atipicidade ou anormalidade desta última em confronto com a relação econômica que através dela se exterioriza.

De outro modo, evasão não há. Pode ocorrer que o contribuinte disponha seus negócios, de modo a pagar menos tributos. Nada o impede, desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerado, no que toca ao seu revestimento jurídico.

A doutrina reconhece como válido e perfeitamente legítimo aquilo que se denomina de economia fiscal *(Steuereinsparung)*.

---

51) Cf. Wilhelm Merk, *Steuerschuldrecht*, 1926, pág. 53; aliás, em trabalho nosso, sob o título de "Interpretação e Integração da Lei Tributária", *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, pág. 24, discutimos alongadamente o problema e procuramos ilustrá-lo com exemplos concretos.

52) Cf. *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung*, 1949, pág. 29.

53) Cf. nosso trabalho "Autonomia dos Governos Locais em Matéria Tributária", *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 47, págs. 8 e 9.

Assim, Wackernagel, depois de afirmar que a evasão tributária se distingue da simples economia fiscal, [54] alude, em apoio da licitude dessa última, a uma citadíssima decisão de 25 de janeiro de 1906, do Superior Tribunal Administrativo da Prússia, decisão que afirma não estar ninguém obrigado a administrar sua fortuna e suas rendas de tal forma a propiciar ao Estado o máximo de arrecadação de tributos — "*...dass niemand verpflichtet sei, sein Vermögen so zu verwalten oder seine Ertragsquellen so zu bewirtschaften, dass dem Staate daraus möglichst hohe Steuern zufliessen.*" [55]

Assim também se pronuncia Lerouge:

"*Chacun peut aménager son patrimoine ou ses intérêts de telle façon, que l'impôt ait le moins de prise possible. Le devoir moral, non plus que le devoir civique, ne va pas en effet jusqu'à s'obbliger à prendre la voie la plus profitable au Trésor.*" [56]

Em resumo do que vem sendo dito, temos que, para admitir-se o emprêgo do chamado método da interpretação econômica *(wirtschaftliche Betrachtungsweise)*, é preciso que se esteja em presença de uma evasão tributária em sentido estrito *(Steuerumgehung)*, ou seja, da adoção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo direito privado, para a consecução do resultado econômico que se tenha em vista concretizar. Não basta, pois, qualquer vantagem fiscal, cuja concretização é possível e lícita, no caso da economia fiscal *(Steuereinsparung)*: é indispensável a atipicidade ou anormalidade da forma, cuja utilização só se explique pela intenção de evadir o tributo. [57]

Mas, não é só. É evidente que a interpretação econômica só se admitirá, em cada caso concreto, para corrigir situações anormais artificiosamente criadas pelo contribuinte. Por outras palavras, através dela não se pode chegar ao resultado de, na generalidade dos casos, alterar ou modificar, por considerações subjetivas que o intérprete ou o aplicador desenvolvam no que respeita à justiça fiscal, um conceito adotado pelo legislador. É a isso que se faz alusão, quando se assevera que a interpretação econômica não pode ter o efeito de uma *interpretatio abrogans*.

Se, *verbi gratia*, o legislador tributou empréstimos e isentou vendas, por exemplo, não se toleraria que, por meio de interpretação econômica, o exegeta concluísse que, nas vendas a prestação, a relação econômica é semelhante à que se configura através do empréstimo, para, na generalidade dos casos, concluir pela exclusão destas do conceito de venda e seu enquadramento na incidência prevista quanto aos empréstimos.

O que em tal hipótese ocorreria fôra, não uma interpretação da lei, mas uma *emendatio legis*, uma alteração do seu comando, uma *interpretatio abrogans*, à luz de considerações políticas, eminentemente subjetivas, que o intérprete desenvolvesse em matéria de justiça fiscal, coisa que não é consentida. [58]

Resulta daí que a interpretação econômica só é autorizada, em cada caso, quando haja uma anormalidade de forma jurídica para realizar o intento prático visado e, assim, obter a evasão do tributo. Inversamente, se o ato praticado, a conduta seguida, o procedimento eleito são formas normais ou típicas de manifestação do conceito adotado pelo legislador tributário, jamais poderá o intérprete, utilizando considerações econômicas, alterar aquêle conceito, ou a

54) Cf. *op. cit.*, pág. 38: "Die Steuerumgehung ist im Veiteren von der Steuereinsparung und Verner von der Steuerhinterziehung zu Interscheiden".

55) Cf. Wackernagel, *op. cit.*, pags 40 e 41.

56) Cf. *Théorie de la Fraude en Droit Fiscal*, 1944, pág. 103.

57) Cf. Ernst Blumenstein, "Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht", *in Zeitscrift für Schweizerisches Recht*, nova série, vol. 52, fasciculo 4 (1933), pág. 239a. *usque* 240a. e 243a.

58) Cf. nosso trabalho "Autonomia dos Governos Locais, etc.", cit., *loc. cit.*

sua amplitude, restringi-lo ou modificá-lo, *vi interpretationis tantum*, para suprimir, na generalidade dos casos, modalidades de atuação nêle contidas.

É livre a fixação do capital social. No tipo de atividade de que se trata, é até normal adotar-se um reduzido capital social, uma vez que o fator importante é o trabalho.

23. Podemos concluir essa ordem de considerações, afirmando que a Consulente preenche todos os requisitos legais para excluir-se do pagamento do impôsto adicional de renda.

Não encerraremos esta exposição, porém, sem aludir a uma nova ordem de idéias.

24. *A anistia tributária* — Admita-se que a Consulente não fôsse sociedade civil, ou tivesse capital social superior a Cr$ .. 100.000 (cem mil cruzeiros).

Mesmo assim, não teria que pagar o impôsto em cogitação, pois que fôra beneficiada pela anistia dada através da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965.

Diz seu art. 4º, letra *d*, que "os contribuintes não serão obrigados a recolher importâncias correspondentes a exercícios anteriores, relativas a: *d*) impôsto adicional de renda das pessoas jurídicas de que tratam as Leis nºs 2.862, de 4 de setembro de 1956, 3.470, de 28 de novembro de 1958, e 3.850, de 18 de dezembro de 1960".

O parágrafo 1º do art. 4º exclui da anistia, apenas, os débitos regularmente notificados até 30 de junho de 1966.

Eis aí. Note-se que só uma exceção foi aberta à anistia do impôsto adicional de renda: a dos débitos já regularmente notificados até 30 de junho de 1966.

No mais, é plena a anistia. A medida é muito lógica e racional. Já estando extinto o impôsto, por que razão iria o fisco insistir na cobrança daqueles débitos que ao menos não tivessem sido apurados e notificados, mantendo assim uma espinha irritante nas relações entre a fazenda pública e o contribuinte?

A lei foi acertada. É claro que, se ela não concedesse a anistia, os débitos atrasados seriam cobrados, não obstante a extinção do impôsto.

No caso, porém, *legem habemus*.

25. Convém, embora a clareza da disposição legal, dar um esclarecimento complementar sôbre o conceito de — débito regularmente notificado, pois que, se tal espécie ocorrer, excluída ficará a anistia.

Bastará que se notifique o contribuinte a fim de que apresente declaração de rendimentos, ou é necessário um pouco mais, isto é, que já tenha sido feito lançamento do tributo, reduzida assim a obrigação tributária a uma quantia liquida e desta notificado o contribuinte, para que se fale em débito regularmente notificado?

Evidentemente, a segunda alternativa é que se impõe.

26. A maior parte da doutrina entende que a obrigação tributária nasce quando ocorre o respectivo fato gerador.

Nascida a obrigação, porém, a lei muitas vêzes condiciona o seu pagamento à realização de um ato pela administração, que constate e apure a ocorrência do fato gerador, valore-o qualitativa e quantitativamente e reduza a obrigação a uma quantia liquida, a chamada divida ou débito do tributo. O lançamento condiciona a cobrança do débito: condiciona *ipso facto* a sua inscrição como divida ativa; constitui o têrmo inicial para o fluxo do prazo de prescrição da cobrança do débito.

Muito se tem discutido sôbre a natureza jurídica do lançamento. Será êle um ato constitutivo? Alguns o afirmam e Enrico Allorio chega a denominá-lo de *atto di imposizione:* isso equivale a dizer que tais autores fixam nesse momento o nascimento da obrigação tributária.

Outros autores, como Gustavo Vignocchi, tomam uma posição intermediária, ao afirmarem que se trata de um ato de *accertamento costitutivo*, isto é, um ato que é

estruturalmente declaratório e funcionalmente constitutivo.

Uma terceira corrente, a que se filiam A. D. Giannini, Aliomar Baleeiro e Giuliani Fonrouge, vê no lançamento um ato declaratório. Situamo-nos nessa corrente.

Qualquer que seja a posição doutrinária, porém, o entendimento comum a tôdas elas é no sentido de que só se configura a divida após o lançamento.

Para a primeira corrente, assim é *a fortiori*, pois que ela entende que a própria obrigação tributária sòmente surge com o lançamento.

Para a segunda, igualmente, pôsto que, sendo funcionalmente constitutivo o lançamento, êle o é exatamente para o efeito de só se configurar o débito após a emissão daquele.

Para a terceira corrente, outra não pode ser a conclusão.

Basta que se tenha em mente o conceito exato de ato declaratório. [59]

27. É preciso não esquecer que os conceitos de constitutividade e de declaratoriedade são relativos. [60]

Entendidas as coisas em têrmos absolutos, todos os atos que não fôssem inúteis ou irrelevantes seriam necessàriamente constitutivos, ou, na expressão de Kelsen — *"jeder Akt, der rechtlich nicht überflüssig, also nicht gänzlich irrelevant, konstitutiv sein muss."* [61]

Alguma eficácia ou virtude inovadora tem o ato declaratório, seja na eliminação de um estado de dúvida e conseqüente criação de um estado de certeza, seja na energia que empresta a direitos preexistentes e que importa na inoculação de um efeito positivo sôbre a eficácia dêsses mesmos direitos.

Daí o dúplice traço que se indica no ato declaratório: a) preexistência de um direito, que êle se limita a reconhecer, sem gerar efeito algum sôbre a criação, transferência, modificação ou extinção do direito — êsse o aspecto estático do ato declaratório; b) configuração de um entrave ou embaraço ao exercício do mesmo direito preexistente, isto é, sua ineficácia prática ou jurídica (para repetir as expressões de Merle), que o ato declaratório se destina, ou pode destinar-se a remover, com a instauração do estado de certeza dêle decorrente — esta a função dinâmica do ato declaratório, que já foi chamada de função reparadora ou clínica. [62]

A doutrina em geral afirma essa virtude inovadora do ato declaratório.

Eis o pensamento de Pierre Hébraud: *"L'acte declaratif ne se borne pas comme l'acte recognitif, à établir um droit préexistant; il peut lui apporter quelque chose de nouveau: le contenu ou l'assisette".* [63]

Não discrepa Boyer: *"Il est indispensable d'admettre que l'acte déclaratif n'a pas*

---

59) Cf. Amilcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Eds. Financeiras S.A., Rio, 1944, pág. 111.

60) Cf. Vignocchi, *Gli Accertamenti Constitutivi nel Dirito Amministrativo*, Milão, Giuffrè, 1950, pág. 98.

61) *Apud Vignocchi, Gli Accertamenti...* cit., pág. 98, nota 19.

62) Cf. Roger Merle, *Essai de Contribution à la Thèorie de l'Acte Déclaratif*, Editions Rousseau et Cie., Paris, 1949, pág. 291: "tout acte déclaratif a pour object un droit préexistant, mais ce droit préexistant présent toujours la particularité d'être inefficace, entravé dans son exercice"; cf. ainda pág. 292 e segs e quanto ao problema da ineficácia do direito preexistente, pág. 295: "En réalité, l'analyse révèle que le droit préexistant qui fait l'objet d'un acte declaratif est toujours un droit qui, pour une raison quelconque, est entravé dans son exercice: c'est un droit innefficace". As págs. 296 e 297, Merle passa a estudar as duas categorias, da ineficácia prática e da ineficácia jurídica. O mesmo Merle, conforme se cogite de remover a ineficácia prática ou a ineficácia jurídica, classifica os atos declaratórios em indicativos ou imperativos, cf. respectivamente págs. 307 e 310.

63) *Apud Merle, op, cit*, pág. 302.

un rôle exclusivement statique, qu'il n'est pas seulement orienté vers le passé, mais aussi vers l'avenir, c'est-à-dire qu'il modifie par lui-même, et celà à dater du jour de sa réalisation, l'ordonnancement juridique antérieur". [64]

A lição de Merle é concludente: *"C'est là une donnée incontestable qui apparait d'une manière plus saisissante encore si l'on essaie de définir l'acte déclaratif en se référant aux deux qualités particulières de son objet: l'acte déclaratif apparait ainsi comme celui qui permet à un droit préexistant, mais inefficace, de produire ses effets".* E logo adiante acrescenta: — *"Tout acte déclaratif est essentiellement complexe et se caractérize abstraitement par deux aspects complémentaires: il n'a aucun effet sur la création ou sur le transfert du droit qui constitue son objet, mais il a un effet positif sur l'efficacité de ce droit. Chacun de ces deux éléments principaux a une valeur propre: le premier enlève au second toute influence eventuelle sur la création ou le transfert du droit et explique comment l'acte déclaratif, tout en modifiant ou en transformant la situation juridique déclarée, n'est jamais constitutif ou translatif. Le second élément exprime le dynamisme de l'acte déclaratif et son utilité véritable laissés dans l'ombre par les classiques qui, oubliant que tout acte juridique "a pour but de produire un changement dans l'ordonnancement juridique"* (transcrição de Scelle, nossa é a ressalva) *deniaient à l'acte déclaratif tout action sur le fond du droit".* [65]

Eis aí. É êsse aspecto inovador do ato declaratório que, segundo nos parece, tem sido desconhecido ou olvidado pelos que afirmam a natureza constitutiva do lançamento.

28. Pois bem, o que resulta do lançamento, nesses têrmos entendido, é o débito do tributo.

Feito o lançamento, cumpre notificar o contribuinte, expedindo-lhe o chamado aviso de lançamento.

Só então tem-se o débito notificado.

O Projeto de Código Tributário Nacional, elaborado pelo Professor Rubens Gomes de Sousa, distingue nitidamente êsse momento — o do débito ou crédito tributário — daqueloutro prévio, em que ocorre o nascimento da obrigação tributária — já agora o em que ocorre o fato gerador.

Leia-se o art. 80:

"A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, decorre exclusivamente da lei tributária, *surge com a ocorrência do respectivo fato gerador* e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente."

Vamos agora ao débito tributário, débito notificado ou, o que vale o mesmo, crédito tributário, que se verifica quando ocorre o lançamento. Trata do tema o art. 105:

"Lançamento é o procedimento privativo da autoridade administrativa, *destinado a constituir o crédito tributário* mediante a verificação da ocorrência da obrigação tributária correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do contribuinte e, sendo caso, a aplicação da penalidade cabível."

Quem compulsar o Regulamento do Impôsto de Renda (Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966) verá que nêle se distingue perfeitamente o momento do débito, daquele precedente, em que se cogita de fazer o lançamento.

Assim é que para a elaboração dêste se fixou um prazo de decadência (art. 423).

Em seguida, estabeleceu-se a prescrição da dívida do impôsto e se esclareceu que o têrmo inicial da prescrição é constituído pelo lançamento. ou melhor, pela sua notificação (art. 424).

29. No caso concreto, não houve lançamento. Logo não há débito, muito menos, débito notificado.

64) *Apud Merle, op. cit.*, pág. 302.

65) Cf. *op. cit.*, pág. 302 *usque* 303.

O fisco ainda está na fase de solicitar à Consulente que faça a declaração, para que se examine se será ou não caso de fazer o lançamento.

Por conseguinte, está configurada a anistia do impôsto sôbre o que se discute.

30. *Resposta aos quesitos* — Resta, em síntese, responder aos quesitos que nos foram submetidos.

Ao primeiro quesito — Não.

Ao segundo quesito — *Ipso facto,* não.

Ao terceiro quesito — Evidentemente não.

Ao quarto quesito — T'ambém não.

É o nosso parecer .

Rio de Janeiro, 17 de agôsto de 1966. — *Amilcar de Araújo Falcão,* Professor na Faculdade de Direito da Universidade do Estado da Guanabara e na Faculdade de Direito da Universidade do Brasil.