



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Entidade Complementar à Universidade de São Paulo
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

DIREITO TRIBUTÁRIO

ATUAL Vol. 13

- IMPOSTO DE RENDA
- FATO GERADOR PRESUMIDO
- IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS
- MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO
- TAXAS
- OS TRATADOS INTERNACIONAIS E OS INVESTIMENTOS ESTRANGEIROS NO BRASIL
- A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
- VALIDADE DE NORMAS INTERNAS CONTRÁRIAS A DISPOSITIVOS DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO NO DIREITO E NA PRÁTICA NORTE-AMERICANA
- LEI COMPLEMENTAR E A COMPETÊNCIA LEGISLATIVA ESTADUAL
- O ISS E AS COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS
- SOCIEDADES PROFISSIONAIS E IGUALDADE TRIBUTÁRIA
- A TRIBUTAÇÃO DOS SEMI-ELABORADOS

CO-EDIÇÃO
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO



EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA
SÃO PAULO - ABRIL/94

SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS E IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Ailton Santos e Antonio Carlos Muniz
Advogados em São Paulo e Sócios do IBDT

As sociedades civis de profissão não regulamentada têm sido oneradas com pagamentos indevidos de tributos, em decorrência de transgressão ao princípio constitucional da isonomia, que determina tratamento igual para contribuintes em situações iguais. As sociedades civis de profissões regulamentadas são beneficiadas com tratamento tributário especial, diferenciado, com relação às sociedades do mesmo gênero, de profissões ainda não regulamentadas pelo Poder Público, o qual detém, com exclusividade e unilateralmente, tal faculdade/atribuição. Trata-se, portanto, de anomalia gerada por omissão do Estado, que deixou de cumprir seu dever/poder regulamentar.

Com efeito, na forma do Decreto-lei 2.397/87, as sociedades civis de profissões regulamentadas não têm os lucros tributados na pessoa jurídica, nem sofrem a incidência do Adicional Estadual do Imposto de Renda. Ao término do ano-base, esses lucros são automaticamente distribuídos aos sócios e tributados na declaração de imposto de renda (pessoa física) de cada um deles, o que implica tributação significativamente menos onerosa que a das sociedades de profissões não regulamentadas. Além disso, as primeiras anteriormente gozavam de isenção do Finsocial e atualmente estão isentas do Cofins ("novo Finsocial"), benefício de que são excluídas as sociedades civis de profissões ainda sem regulamentação.

Em caráter exemplificativo, examinemos os fundamentos para a reparação do direito das sociedades de profissões não regulamentadas a um tratamento isonômico, relativamente ao Finsocial e ao Cofins.

O decreto-lei 2.429, de 14 de abril de 1988, concedeu em seu artigo 4º isenção do Finsocial, desde 1º de janeiro de 1988, às sociedades constituídas por sócios de profissão regulamentada, de que trata o artigo 1º do decreto-lei 2.397/87. Semelhante disposição contém o art. 6º da lei complementar nº 70,

de 31/12/91, isentando essas empresas do pagamento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (o "novo Finsocial").

Certamente a discriminação do Decreto-lei 2.429/88 é inconstitucional, por condicionar um benefício à regulamentação da respectiva profissão. A inconstitucionalidade é evidenciada pelo fato de que as características das sociedades de profissionais constituídas por advogados, médicos, dentistas, engenheiros, psicólogos, os quais receberam o benefício da isenção do Finsocial pelo Decreto-lei 2.429/88 e pelo art. 6º da Lei Complementar 70/91, são as mesmas das demais sociedades civis integradas por sócios de profissão não regulamentada como pedagogos, assistentes sociais, relações públicas, etc.

Ora, nunca é ocioso reiterar que a regulamentação de uma profissão depende exclusivamente de ato do Poder Público. E evidentemente não poderá ser penalizada por uma omissão do Poder Público uma sociedade que possui as mesmas características das constituídas por sócios de profissão regulamentada.

O legislador deu tratamento desigual a contribuintes em situações equivalentes, em afronta ao princípio da isonomia, fulcro fundamental do sistema jurídico, consagrado no artigo 153, § 1º, da Carta Magna e delineado com vigor por doutrinadores pátrios e estrangeiros.

Ao interpretar o artigo 153, § 1º, da Carta Magna, ensina Celso Antônio Bandeira de Melo que "a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regular da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes. Em suma: dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes" (*O conteúdo jurídico do Princípio de Igualdade* - Ed. Revista dos Tribunais - 2ª Ed., pág. 14).

Certamente, o ensinamento de Bandeira de Melo não foi homenageado pelo legislador, porquanto a evidente falta de critério lógico ou método científico do artigo 4º do Decreto-Lei nº 2.429/88 e do art. 6º da Lei Complementar 70/91, prosseguindo com distorção encetada com o Decreto Lei nº 2.397/87, antes mesmo de castigar a percepção do estudioso do Direito Constitucional ou do Direito Tributário, agride o bom senso e a compreensão do cidadão comum. Acaso tal disparidade - pergunta-se, por absurdo - teria

origem no maior conhecimento/escolaridade dos primeiros ou menor importância social do serviço dos últimos?

Tanto a lógica, quanto a hermenêutica apontam para uma resposta negativa. E a palavra de Manoel Gonçalves Ferreira Filho não deixa dúvidas sobre a aplicação do princípio da igualdade ao trabalho como exigência constitucional: "O reconhecimento da igualdade jurídica postula que as desigualdades de fato decorram, exclusivamente, da diferença das aptidões pessoais, e não do sexo, da raça, do credo religioso ou das convicções políticas. Nem tolera que o trabalho, conforme o seu objeto, seja desigualmente considerado pelo direito" (Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Comentários à Constituição Brasileira*, p. 587).

Além de agredir a lógica com o benefício arbitrariamente concedido a alguns contribuintes, mas negado a outros, em situação equivalente - o legislador contrariou frontalmente o princípio da igualdade, assim consagrado na Constituição Federal:

"Artigo 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade..."

"Artigo 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;"

Embora em situação equivalente à dos prestadores de serviços de profissão regulamentada, pois que legalmente habilitados, as sociedades integradas por sócios de profissão não regulamentada estavam sujeitas ao recolhimento do Finsocial sobre o seu faturamento, o que se repete com relação à nova contribuição da Lei Complementar 70/91, a exigir a devida reparação ao princípio da isonomia, violado pelo próprio legislador.

A discriminação - repita-se - conspira contra o secular repositório de cultura científico-jurídica arduamente conquistada pelas modernas

democracias. Fere, por exemplo, o conceito de isonomia consignada por Plácido e Silva, em seu Dicionário Jurídico, que emite para o legislador lição de irresistível clareza. "Isonomia. Na terminologia jurídica exprime a igualdade legal para todos. E, assim, assinala o regime que institui o princípio de que "todos são iguais perante a lei" (Constituição Federal - art. 141, inciso 1^o), em virtude do que, indistintamente e em igualdade de condições, todos serão submetidos às mesmas regras jurídicas" (*Dicionário Jurídico*, Ed. Forense, Vol. 11, 1978).

Ao analisar a importância da atuação do Poder Legislativo, na tarefa de identificar elementos diferenciações que embasem a justiça distributiva Meirelles Teixeira lecionava: "Compete ao legislador discernir esses interesses, verificar onde determinada situação exige uma diferenciação, no tratamento, a fim de se estabelecerem categorias precisas, reveladas por critérios objetivos e seguros, que sirvam afinal de base à aplicação da justiça distributiva" (*Curso de Direito Constitucional*, Forense Universitária, revisto e atualizado por Maria Garcia, 1991).

Sobre a impossibilidade de discriminações arbitrárias, garantia máxima da declaração constitucional de direito, já doutrinava, em 1947, Francisco Campos: "A garantia das garantias, ou a garantia sem a qual as garantias enunciadas na Constituição constituiriam meras frivolidades, que não mereceriam que ninguém dotado de algum senso-comum com elas se ocupasse, ainda que de passagem, é, precisamente, o fato de que a lei não poderá discriminar entre indivíduos, circunstâncias, ou estados de coisas, entre os quais não haja diferenças substanciais, quanto ao ponto que o legislador tomou como objeto da regulamentação legal" (*In Revista de Direito Administrativo*, vol. 10, 1.947, pág. 412/413).

Celso Antônio Bandeira de Melo aponta os seguintes critérios para identificar a ofensa ao princípio da isonomia:

"Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I - A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.

II - A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regime, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas para tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator "tempo" - que não descansa no objeto - como critério diferencial.

III - A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrímén* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.

IV - A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímén* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

V - A interpretação da norma extrai dela distinções, *discríméns*, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita" (*O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, Ed. RT., SP, 1978, pág. 59/60).

Os critérios de números II , III e V indicam a ofensa ao preceito constitucional da isonomia no caso em estudo.

Como se vê o artigo 4º do Decreto-Lei 2.429/88 e o art. 6º da Lei Complementar 70/91 beneficiam apenas destinatários determinados, não abrangendo as demais categorias de sociedades de profissionais com as mesmas características de prestação de serviços. Inexistente a pertinência lógica, para a apontada discriminação de apenas algumas categorias profissionais com a isenção.

Ensina, a propósito, Ruy Barbosa Nogueira: "Constitui violação da igualdade jurídica formal o tratamento desigual de pessoas diferentes, mas sob os mesmos pressupostos de fato" (*Da Interpretação e da Aplicação das Lei Tributárias*, Ed. José Bushatsky, 2ª edição, São Paulo, 1974, p. 25).

Finalmente, José Afonso da Silva identifica duas modalidades de discriminação, apontando, em seguida, a forma para resgatar o princípio constitucional da isonomia e restaurar os direitos dos contribuintes discriminados. "São inconstitucionais as discriminações não autorizadas pela Constituição. O ato discriminatório é inconstitucional. Há duas formas de cometer essa inconstitucionalidade. Uma consiste em outorgar benefício legítimo a pessoas ou grupos, discriminando-os favoravelmente em detrimento de outras pessoas ou grupos em igual situação. Neste caso, não se estendeu às pessoas ou grupos discriminados o mesmo tratamento dado aos outros. O ato é inconstitucional, sem dúvida, porque feriu o princípio da isonomia. Contudo, o ato é constitucional, é legítimo, ao outorgar o benefício a quem o fez. Declará-lo inconstitucional, eliminando-o da ordem jurídica, seria retirar direitos legitimamente conferidos, o que não é função dos tribunais. Como, então, resolver a inconstitucionalidade da discriminação? Precisamente

estendendo o benefício aos discriminados que o solicitarem perante o Poder Judiciário, caso por caso" (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 6ª edição - Editora Revista dos Tribunais - páginas 202/203).

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região proferiu exemplar decisão, restaurando o princípio da igualdade, ao julgar a apelação em Mandado de Segurança 91.03.04996-5. A seguir, excertos da decisão:

"O princípio da legalidade e o da igualdade perante a lei são os que melhor indicam o perfil do Estado do Direito Democrático.

A submissão de todos à lei e a garantia de que ela tratará igualmente a todos, mostra a face do Estado.

Democrático não seria o Estado se todos se submetessem à lei arbitrária.

Por isso esses dois princípios caminham umbilicalmente ligados: um garantindo que a lei atinja a todos e outro proibindo que a lei discrimine arbitrariamente.

A lei pode discriminar e essa é uma de suas funções: ela estabelece pena para o homicida, ela diz quem paga e quem não paga o imposto de renda, discriminando, pois.

Mas ela não pode discriminar arbitrariamente, irracionalmente.

(...)

De modo que, a meu sentir, a inconstitucionalidade é manifesta.

Mas inconstitucionalidade de quê?

Se for do artigo 6º totalmente, a conclusão será que a isenção fica suprimida para todos.

Conclusão errônea porque divorciada da vontade do legislador que quis concedê-la.

Então, a isenção deve ser mantida e a inconstitucionalidade merece incidir apenas na parte do dispositivo que fere a isonomia, qual seja, o critério discriminador.

Mantida a isenção do dispositivo, sem o *discrímen*, segue que, em obediência à vontade do legislador expurgada do vício da inconstitucionalidade, a isenção é para todos."

Concluindo, os dispositivos legais discriminatórios constituem não apenas indevida subtração de parcela do patrimônio dos contribuintes, mas inadmissível agressão a seu direito à igualdade tributária. Direito não observado pelo Legislador e cuja reafirmação cabe ao Judiciário, com a restauração do princípio da isonomia, expressamente estabelecida na Constituição Federal, a fim de que se estenda às sociedades civis de profissões não regulamentadas, com relação a todos os tributos, os mesmos benefícios atribuídos às sociedades civis de profissões já regulamentadas.