



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. 10

- 25 ANOS DA MESA DE DEBATES! CURSO SUPERIOR.
- CONSTITUIÇÃO, 1988: UNIDADE E CONFLITO INTERNO.
- PODER CONSTITUINTE E CONSTITUÍDO.
- ICMS.
- CONSTITUIÇÃO, 1988. PRIVILÉGIOS FISCAIS MUNICIPAIS.
- TULLIO ASCARELLI. DIREITO TRIBUTÁRIO DO BRASIL: PARTICIPAÇÃO DOS FISCAIS?
- MULTAS ADMINISTRATIVAS E O IR.
- IPI. BASE DE CÁLCULO E DESCONTOS INCONDICIONAIS.
- VALOR PROBANTE DE DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS CONTÁBEIS.
- SOCIEDADES PROFISSIONAIS: SUA TRIBUTAÇÃO
- IR. MÚTUO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO.
- ICMS: LEITE, CREDIÁRIO E MICRO-EMPRESA. CONSTITUIÇÃO DE M.G.
- CONSTITUIÇÃO, 1988: IPI E ICMS. ESSENCIALIDADE E SELETIVIDADE.

CO-EDIÇÃO
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA
SÃO PAULO — 1990

REFLEXÕES EM TORNO DO TEMA
"TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS DAS SOCIEDADES CIVIS
DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS"

COMPARAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DESTAS COM
AQUELE DAS SOCIEDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
E DO AUTÔNOMO, PROFISSIONAL LIBERAL

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO

I - Sociedades Civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

As sociedades civis de prestação de serviços profissionais, como pessoas jurídicas, conformavam-se ao regime próprio destas, estabelecido pela legislação do imposto de renda, sendo seu fato impositivo o lucro real apurado no final do período base. (Dec. Lei 1598/77 - Art. 6º - RIR Art.154).

Paulatinamente passaram a receber um tratamento diferenciado, até que com o advento do Dec. Lei 2397 de 21.12.87 renovou-se e consolidou-se um regime específico para elas.

E este tratamento específico se justifica. O serviço prestado por estas sociedades depende da habilitação específica e da prestação de serviços individual e efetiva de cada sócio. Vê-se que é impossível uma produção em massa e que o resultado é sempre limitado à produtividade e competência de cada um. Acresça-se que os bens materiais são meros instrumentos de trabalho como papéis, máquinas de escrever, micro-computadores.

Diversa é a situação de outras sociedades prestadoras de serviços onde os fatores materi-

ais podem ter uma porcentagem significativa no custo do produto. Há ainda maior conjugação de forças diversas de trabalho possibilitando a convivência de profissionais, técnicos e empregados, todos trabalhando para a mesma finalidade que é o objetivo da empresa. Este trabalho é mais padronizado e pode ser produzido em maior quantidade.

Logicamente o tratamento tributário diferenciado atribuído às sociedades de profissionais só se justificaria se viesse a minorar a carga tributária dessa em relação a das demais, considerados os aspectos limitadores da produção, aqui abordados.

Se assim for, diante do princípio da capacidade contributiva, inserido na Constituição de 1988, Art. 145 - Par. 1º, as normas criadoras deste tratamento tributário diferenciado estariam recepcionadas e plenamente legitimadas.

Com efeito o Dec. Lei 2397 de 21.12.87 veio introduzir um tratamento inusitado que foi tema polêmico entre os doutrinadores da matéria.

Discutia-se se estaria havendo uma isenção quanto ao imposto de renda, pessoa jurídica, ou, se estaria havendo descaracterização da personalidade jurídica dentro da sistemática deste imposto e, conseqüentemente, a legitimidade desta criação.

Em trabalho apresentado no XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário sobre o tema "**E-LISÃO e EVASÃO FISCAL**" na questão referente à "Descaracterização da Personalidade Jurídica", tivemos oportunidade de nos manifestar a esse respeito (1).

(1) - Caderno de Pesquisas Tributárias - Vol...
XIII - Co - Edição Ed. Res. Trib. Centro
de Estudos EU - SP 1988 - pag. 302.

Dissemos na ocasião que a descaracterização da personalidade jurídica em matéria tributária, especificamente de imposto de renda atinge o aspecto subjetivo passivo da relação jurídica tributária. O aspecto pessoal da relação jurídica tributária seria determinante para a sua inserção ou no regime da pessoa jurídica ou no regime da pessoa física. Assim o desaparecimento da personalidade jurídica faria surgir no lugar da pessoa jurídica, as pessoas de seus sócios e conseqüentemente a relação jurídica tributária formar-se-ia no universo do sistema do imposto de renda estabelecido para as pessoas físicas.

Entretanto, o regime introduzido por este Dec. Lei é bem mais complexo do que a simples descaracterização da personalidade jurídica.

Criou-se, na realidade, um regime específico com características absolutamente próprias.

Antes de entrarmos na análise da Lei, focalizemos alguns aspectos doutrinários no caminho de nossas reflexões.

II - Considerações doutrinárias

2.1. Papel criador da Lei Tributária

A lei tributária é criadora podendo alterar os conceitos jurídicos, sejam eles de direito privado ou do próprio direito tributário.

Estes conceitos são "não jurídicos", no sentido de que não vinculam a eles o legislador tributário.

São dados pré-jurídicos como os demais.

JEAN DABIN, citado por PERES DE AYALA (2) "Las Ficciones en el derecho tributário" es-
orçou-se para demonstrar que o dado jurídico "não
existe na elaboração da lei". Para o legislador
todo o dado é pré-jurídico. O Direito Positivo
é pura construção, elaborada pelo legislador a
partir de dados "pré-jurídicos" e nunca a par-
tir de um dado ou realidade jurídica entendida es-
ta no sentido de que seja vinculante para o le-
gislador.

E segue AYALA:

"O dado pré-jurídico está constituído
por todas as realidades exterior-
es à própria norma, os fatos em a-
tenção aos quais o legislador elabo-
ra a norma".

A vista de nosso Direito Positivo, o Art.
110 do Código Tributário Nacional vem confirmar
esta opinião doutrinária quando diz:

"A lei tributária não pode alterar a
definição, o conteúdo e o alcance de
institutos, conceitos e formas de di-
reito privado, utilizados expressa
ou implicitamente pela Constituição
Federal, pelas Constituições dos Es-
tados, ou pelas Leis Orgânicas do
Distrito Federal, ou dos Municípios,
para definir ou limitar competên-
cias tributárias".

Assim, quando, não seja para criar normas

(2) - JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA - "Las ficciones
in el derecho tributário". Madrid - Ed. de
Derecho Financiero 1970 - pag. 233.

de competência - definir ou limitar competências tributárias, - o legislador pode alterar a definição e conteúdo de conceitos de direito privado. Pode ainda alterá-los mesmo no caso de definir competências quando estes conceitos não estejam juridicizados a nível da Constituição Federal, dos Estados ou da Lei Orgânica dos Municípios.

O legislador complementar criou limitações ao legislador tributário quanto a normas de competência. Quanto àquelas que implicam em comando efetivo deixou-lhe o campo livre.

Em matéria de "imposto de renda pessoa jurídica", foi o que fez o legislador tributário. "Integram", impropriamente falando, o conceito de pessoa jurídica, pessoas físicas que não o seriam em outras sedes do direito. Assim a empresa individual, bem como as pessoas físicas que praticam operações imobiliárias com determinadas características são pessoas jurídicas para o imposto de renda. (Dec. Lei 1706/79 - Art. 2º e Dec. Lei nº 1381/74 - Art. 3º e Dec. Lei 1510/76 - Art. 10 - I - RIR Arts. 97 e 98).

Nada impede que viesse a realizar o contrário, isto é, descaracterizasse a personalidade jurídica da pessoa jurídica, fazendo surgir em seu lugar as pessoas físicas dos sócios que a compõem, ou ainda que através de exonerações, ficções jurídicas introduzisse um regime específico nesta matéria.

Seja de uma maneira ou de outra estas criações não poderiam determinar distorções e desajustes tornando-as incompatíveis com o sistema e como tal ilegítimas.

2.2. Distinção entre norma jurídica e Lei

Lembremos, neste passo, a distinção entre

norma jurídica e lei.

Diz **SACHA CALMON** em seu excelente livro "Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária" (3) que, "... objeto da ciência do Direito é o Direito Positivo, com a sua expressiva linguagem. Pois bem, ao estudar o Direito Positivo, é possível ao cientista concluir que, surgindo das inúmeras formulações verbais que expressam o Direito, projetam-se **normas**, facultando, obrigando e proibindo ações e omissões, assim como prescrições prevendo sanções para o não cumprimento de seus preceitos. Verificará, ainda, que há preceituações instituindo poderes, competências, processos e procedimentos além de definições e conceitos legais. Ademais, perceberá que tudo isto forma uma **ordem jurídica**, garantida pelo Estado".

E tras para reforçar este entendimento a lúcida compreensão de **MARCO AURÉLIO GRECO** (4):

"Para a descrição de uma norma jurídica (que em si é um comando, uma permissão ou atribuição de poder) socorre-se o cientista de uma formulação a que se denomina "proposição jurídica". Esta, pois, situa-se no plano da Ciência do Direito, sendo uma categoria da razão (e não da vontade como o é, a norma) estruturando-se na for-

(3) - SACHA CALMON NAVARRO COELHO - "Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária" - Ed. Rev. do Trib. SP 1982 - pag. 60.

(4) - MARCO AURÉLIO GRECO - "Norma Jurídica Tributária" - EDUC Saraiva, 1974 - pags. 20-21.

ma de um juízo hipotético condicional. Observe-se, inicialmente, que a proposição jurídica não **prescreve** nenhuma conduta, mas **descreve** uma determinada norma jurídica que prevê conduta. Ela serve, assim para proceder ao conhecimento do objeto da ciência jurídica mas não possui força imperativa. Quer dizer a proposição não é um comando. Mas descreve um comando".

Esta distinção se faz necessária. É a partir dela que percebemos que as normas são inferidas a maior parte das vezes de várias proposições legislativas o que nos leva necessariamente a uma interpretação sistemática do direito. É o conclui **LOURIVAL VILANOVA** "e, nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de ente público ou privado" (5).

Podemos pois concluir que a norma jurídica a maior parte das vezes não coincide com uma única proposição legislativa exigindo do cientista do direito o esforço constante de uma interpretação sistemática.

2.3. Norma Tributária

As normas tributárias que são normas de conduta, de comando, têm natureza dual formadas que são de uma hipótese que descreve um fato (elemento **descriptor** "segundo VILANOVA (5a), "**endonorma**" segundo COSSIO (6) e **hipótese endonorma**

(5) - **LOURIVAL VILANOVA** - "Lógica Jurídica" José Bushatasky - 1976 - SP pag. 113.

(5a) - **LOURIVAL VILANOVA** - "as estruturas lógicas e o Sistema de Direito Positivo - Ed. Rev. Trib. - SP - 1977- pag. 44.

(6) - **CARLOS COSSIO** - "La Teoría Ecológica del Derecho Y el Concepto Jurídico de Libertad- 2ª Ed. Argent. - 1964 - pag. 194.

tiva, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO (7) e de uma consequência (elemento prescritor, segundo VILLANOVA, "perinorma" segundo COSSIO e consequência endonormativa segundo PAULO).

Há pois na norma, a hipótese e a consequência.

Na hipótese de incidência tributária vem descrito o "fato" que uma vez acontecido no mundo real determina necessariamente a incidência da norma.

GERALDO ATALIBA (8) e parte de nossos doutrinadores vêm na hipótese de incidência quatro aspectos: o material, o pessoal o temporal e o espacial. RUY BARBOSA NOGUEIRA (9) considera ainda os aspectos quantitativos - base de cálculo e alíquota que medem e avaliam a situação descrita na Lei como fato gerador. ALFREDO AUGUSTO BECKER (10) também enfatiza o papel da base de cálculo, que para ele é o núcleo em torno do qual estão os elementos adjetivos. É o núcleo que con

(7) - PAULO DE BARROS CARVALHO - Teoria da Norma Tributária - LAEL - SP - pag. 103.

(8) - GERALDO ATALIBA - "Hipótese de Incidência Tributária" - Ed. Rev. Trib. - SP - 1973 - pag. 81

(9) - RUY BARBOSA NOGUEIRA - in "Curso de Direito Tributário - Ed. Saraiva - 9ª Edição atualizada 1989 - pag. 152.

(10) - ALFREDO AUGUSTO BECKER in "Teoria Geral do Direito Tributário" - Ed. Saraiva - São Paulo - 1963 - pag. 298.

fere o gênero jurídico ao tributo. Assim se a alíquota do imposto é calculada sobre o valor de uma renda estaremos diante de um imposto de renda; se sobre o valor de uma venda estaremos diante de um imposto de venda.

O aspecto material é a própria descrição do fato; o pessoal indica a pessoa ligada ao aspecto material e o temporal e espacial definem as coordenadas de tempo e lugar ou seja o momento e o lugar onde o fato se considera ocorrido.

SACHA CALMON (11) reconhece existirem na hipótese de incidência os quatro aspectos mencionados.

Quando o fato ocorre a incidência da norma é infalível, dela decorrendo a relação jurídica tributária. É no mandamento, na "consequência" que se encontra a relação jurídica tributária, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo e seu objeto. Para SACHA o "aspecto quantitativo" - "o quantum debeat" encontra-se na consequência da norma de tributação.

2.4. Isonção

Vimos que na estrutura da norma tributária há uma hipótese - a previsão do fato - e a consequência - o imperativo que decorre da verificação do fato.

As alterações legislativas que podem ocorrer na hipótese, segundo SACHA (12) são qualita

(11) - mesma obra citada pag. 87 e 88.

(12) - mesma obra citada pag. 118.

tivas (qualificam ou desqualificam os fatos que serão ou não suscetíveis de dar origem ao tributo) e as que ocorrem na consequência são quantitativas (afetam o "**quantum debeat**" do dever de pagar tributos).

"No primeiro caso, o efeito desqualificante que as leis provocam nos fatos jurígenos impede a incidência do imperativo, e, pois, a norma de tributação não incide. Noutras palavras, não há obrigação. No segundo caso, os fatos jurígenos por isso que não afetados por nenhuma lei imunizante ou isentante, quando ocorrem provocam a incidência do mandamento da norma de tributação. Há obrigação. Apenas as condições para cumprimento do dever tributário são alteradas para menos. Os efeitos se dão a nível das consequências. Com efeito, quando o legislador diz que "a saída de produtos industrializados para o exterior não é fato gerador do ICM", expressa algo qualitativamente diverso do que afirma quando prevê que as "saídas de batatas com destino a estabelecimentos industriais se faz com base de cálculo reduzida em 60%". No primeiro caso, o fato simplesmente não gera tributação. É irrelevante como hipótese de incidência de norma de tributação. No segundo caso, dá-se a incidência da norma de tributação apropositando uma maneira especial de calcular o dever decorrente".

A norma imunizante veiculada por norma constitucional e a norma isentante veiculada por lei ordinária são limitadoras do poder de tributar. Entram na hipótese de incidência tributária como constritoras do campo de incidência.

SOUTO MAIOR BORGES (13) considerava-as, nor-

(13) - SOUTO MAIOR BORGES "Isenções Tributárias"-
Sugestões Literárias S/A - São Paulo - 2ª
Edição, 1980 - pag. 156 e 157.

mas de "não incidência constitucionalmente qualificadas" e "normas de não incidência legalmente qualificadas". A regra de "não incidência" neutralizaria a incidência de outra regra. Sua função seria disjuridicizante.

Sacha propõe uma outra alternativa. Apoiado na distinção entre norma e texto de lei no sentido de que a norma é inferida e resultante de uma combinação de leis (ver item 1.2. acima) ensina que os fatos tributáveis devem ser conjugados às previsões isençionais para compor uma única hipótese de incidência que é norma jurídica de tributação.

"Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses "fatos jurígenos" são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção (14).

Ao criar uma lei isentiva o legislador está se expressando sobre aspectos do fato jurígeno, atingindo um dos aspectos formadores de sua estrutura (aspectos material, pessoal, temporal e espacial) desqualificando-os e dessa forma impedindo a juridicização do fato como imponible.

A isenção participa da hipótese de incidência da norma tributária. Assim ao examinar os fatos imponíveis da hipótese de incidência tribu-

(14) - SACHA C.N. COELHO - mesma obra citada pag. 129.

tária devemos examinar todo o seu universo e verificar se alguma norma isentante está impedindo que a norma de incidência ocorra.

2.5. Ficção Jurídica

A ficção jurídica é sempre legal e não jurisprudencial partindo da certeza da inexistência de um fato (15). A ficção cria uma verdade artificial.

PERES DE AYALA dentro de um conceito restrito de ficção (deixando de lado as presunções absolutas) resolve adotar um critério flexível que abrange tanto as ficções típicas como as equiparadoras que tanto interesse tem para o direito tributário.

ALFREDO AUGUSTO BECKER (16) diz que "a distinção entre presunção e ficção só existe no plano pré-jurídico enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica. "Uma vez criada a regra jurídica a diferenciação desaparece porque ao penetrarem no mundo jurídico através da regra ambas entram como "VERDADES".

A ficção é uma técnica jurídica que pres-

(15) - D'ORS - Elementos de Derecho Privado Romano 1960 - pag. 76 e seg. citado por Peres de Ayala - "Ficciones in el derecho tributário", pag. 194.

(16) - A.A.BECKER - mesma obra citada pag. 464.

cinde da realidade e se põe a serviço da eficácia facilitando a arrecadação e a administração dos tributos bem como impedindo a fraude à lei tributária.

A técnica jurídica (ao contrário da ciência jurídica cuja função é explicar a realidade jurídica) não explica nada. Serve para a construção da lei (17).

"Precisamente constituem proposições normativas incompletas que dispõem a extensão de outro regime jurídico a fatos de natureza diversa".

As ficções podem se referir a qualquer aspecto da hipótese de incidência tributária: material, pessoal, espacial e temporal, bem como a aspectos da consequência: sujeitos da relação jurídica tributária consequente e do seu "quantum debeatur".

Vejamos, face às considerações doutrinárias que acabamos de expor, como se situa o Dec. Lei nº 2397/87.

III - Decreto Lei nº 2397 de 21.12.87

Este Decreto Lei deve ser interpretado considerando-se todas as demais leis do sistema do imposto de renda da pessoa jurídica especificamente as referentes ao lucro real da pessoa jurídica, bem como aquelas que complementaram ou alteraram este Dec. Lei, especificamente Dec. Lei nº 2413 de 10.02.88 - Arts. 6º e 7º; Dec. Lei nº 2429 de 04.04.88 - ; Lei nº 7450 de 23.12.85 - Art. 52; Lei nº 7713 de 22.12.88 - Arts, 25, 35 e 39 e Lei 7799 de 10.07.89.

(17) - PERES DE AYALA - mesma obra citada pag.. 222.

Diz o Art. 1º:

"A partir do exercício financeiro de.. 1989 não incidirá o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado no encerramento de cada período base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituída exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país".

A primeira parte do Art. 1º determina a "não incidência" do imposto de renda pessoa jurídica. Conforme a distinção entre "lei e norma jurídica" (vide 2.2.) e isenção (vide 2.4.) podemos ver que há aí uma lei isentiva que desqualifica o aspecto material da norma de tributação impedindo a juridicização do fato imponiblel.

Não haverá imposto de renda da pessoa jurídica desde que preenchidos todos os seguintes requisitos: que a pessoa jurídica seja a) uma sociedade civil; b) de prestação de serviços; c) serviços profissionais; d) relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; e) registrada no Registro Civil de Pessoas Jurídicas; f) cujos sócios sejam pessoas físicas domiciliadas no Brasil.

As profissões regulamentadas por Lei são as de médico, dentista, advogado, engenheiro, economista, contador e outras.

Diz o Par . 1º do Art. 1º:

Par. 1º - A apuração do lucro de cada período-base será feita com observância das leis

merciais e fiscais, inclusive correção monetária das demonstrações financeiras, computando-se:

- I - as receitas e rendimentos pelos valores efetivamente recebidos no período base;
- II - os custos e despesas operacionais pelos valores efetivamente pagos no período-base;
- III - as receitas recebidas ou não, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;
- IV - o valor contábil dos bens do ativo permanente baixados no curso do período-base;
- V - os encargos de depreciação e amortização correspondentes ao período-base;
- VI - as variações monetárias ativas e passivas correspondentes ao período-base;
- VII - o saldo da conta transitória de correção monetária, de que trata o artigo 3º II, do Decreto Lei nº 2341 de 29 de junho de 1987.

Diz o Art. 2º:

O lucro apurado será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data do encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade.

Par. 1º - O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do

Imposto sobre a Renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do Imposto sobre a Renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos § 2º e 3º.

Par. 2º - Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos socios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do período-base equiparam-se a rendimentos distribuídos e ficam sujeitos ao IRF, na data do pagamento ou crédito como antecipação do devido na declaração da pessoa física.

Temos nestes artigos duas ficções jurídicas.

A primeira refere-se ao "lucro" apurado na pessoa jurídica (Art. 1º, § 1º). Além de terem sido adotados dois critérios para sua apuração, o regime de caixa e o regime de competência, com põem o lucro quantias que normalmente seriam computadas como despesa operacional, como por exemplo o pró-labore.

A segunda ficção (Art. 2º e parágrafos) refere-se à equiparação a rendimentos distribuídos, de quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos socios antes e na data do encerramento do período-base.

Estas afirmações tornar-se-ão mais claras à medida em que discorreremos sobre o regime de tributação introduzido para essas sociedades quanto ao imposto de renda.

3.1. Regime de tributação pelo Imposto de Renda

Vimos que as sociedades de profissionais, preenchidos todos os requisitos acima referidos estão isentas do imposto de renda, pessoa jurídica.

Por outro lado o lucro apurado por tais sociedades é considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data do encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um deles nos resultados da sociedade. Portanto, o lucro é tributado pelo imposto de renda, na pessoa física do sócio.

Resumidamente a sistemática consiste em:

- a) O lucro apurado no encerramento do período-base é considerado automaticamente distribuído aos sócios, de acordo com a participação de cada um nos seus resultados;
- b) Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, ainda que a título de empréstimo ou remuneração pela prestação de serviços, antes do encerramento do período-base, equiparam-se a rendimentos distribuídos;
- c) Tanto o lucro apurado no encerramento do período-base quanto os pagos, creditados ou entregues aos sócios do decorrer do período-base, na forma do item "b" anterior, sofrem incidência de IR na Fonte, aplicando-se a tabela destinada à tributação de rendimentos e ganhos de capital de pessoa física.
- d) Para efeito da incidência do Ir na Fon

te sobre o lucro apurado no encerramento do período-base, poderão ser compensados os valores tributados no decurso do período-base referentes a lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios.

Está criada a referida ficção jurídica pela qual qualquer quantia recebida da sociedade pelo sócio é lucro e lucro distribuído.

Excetuam-se os pagamentos feitos a sócios em virtude de compra ou aluguel de bens destes os quais podem ser considerados como custo ou despesa operacional, desde que devidamente comprovados e respeitados os valores de mercado, não havendo equiparação a lucro distribuído. (Instr. Norm. nº 199 de 30.12.88 - inciso 11).

Todos os demais pagamentos compõem o lucro não podendo ser abatidos como custo ou despesa operacional. Veja-se como exemplo o pró-labore. Conceituado como remuneração percebida por uma pessoa em retribuição de um trabalho efetivamente realizado (conceito que se ajusta perfeitamente aos serviços prestados por um profissional) é considerado "despesa operacional" na apuração do lucro real da pessoa jurídica, obedecidos os limites impostos pela própria legislação (a) limite individual - 15 vezes o valor fixado como limite de isenção para o IRF; b) limite colegial - 8 vezes o limite individual; c) limitação em função do lucro real - não excesso de 50% de seu valor). (RIR - Art. 236 - alterado pelo D.L. 2341/87 - Art. 20 e Par. 2º).

Entretanto o conceito do pró-labore não mais se aplica aos serviços prestados por profissionais integrantes de uma sociedade de prestação de serviços devidamente regulamentados em virtude do estipulado no Par.2º do Art. 2º des-

ta lei que considera "lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo antes do encerramento do período, rendimentos distribuídos."

Durante o período-base, os rendimentos creditados às pessoas físicas dos sócios têm o mesmo tratamento que qualquer outro da legislação do imposto de renda. São tributados na pessoa física em bases correntes, mes a mes, sofrendo o desconto do IRF no momento do pagamento ou crédito ao sócio, às alíquotas de 10% ou 25% (Lei 7713/88 Art. 25).

Quando a sociedade creditar o valor da remuneração ao sócio poderá compensar no montante do imposto retido a quantia já paga pela sociedade a título de imposto de renda que terá sofrido a alíquota de 3% sobre os rendimentos que tenha recebido de pessoa jurídica e a título de IRF sobre aplicações no mercado financeiro (Lei 7450/85 - Art. 52).

3.1.1. Aspectos Contábeis

A apuração do resultado, segundo o parágrafo 1º - Art. 1º, do Decreto Lei 2397/87, também traz inovações. Na realidade a apuração baseia-se em dois critérios: o regime de caixa e o regime de competência.

O regime de caixa se aplica às receitas e rendimentos e aos custos e despesas operacionais, que devem ser computados contabilmente pelos valores efetivamente recebidos ou pagos no período-base

Por outro lado aplica-se o regime de competência:

- à venda de bens do ativo permanente;
- ao valor contábil dos bens baixados no curso do período-base;
- aos encargos de depreciação e amortização;
- às variações monetárias ativas e passivas;
- ao saldo da conta transitória da correção monetária de que trata o Art. 4º, da Lei 7799 de 10.07.89 (correção monetária de balanço).

No caso de venda de bens do ativo a IN nº 199/88, no inciso 12.1, introduziu uma exceção, se o preço da venda ou parte dele só for recebido após o término do período-base seguinte à contratação da venda, o resultado, isto é, a receita menos custo contábil do bem vendido, pode ser registrada em contas de resultado do exercício futuro, para ser transferido para o resultado do exercício do recebimento do preço (regime de caixa).

A contabilidade, portanto, não pode ser efetuada segundo os princípios contábeis geralmente aceitos, devendo observar as regras de escrituração determinadas pelo Fisco. A IN 199/88, no inciso 12.2, impede a utilização do livro de apuração do lucro real para registro de fatos ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1988.

A nosso ver, houve intromissão do Fisco em relação à Contabilidade das sociedades civis de profissões regulamentadas.

Lembramos que a Contabilidade tem como objetivo "... fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas de-

cisões e realizar seus julgamentos com segurança". (18)

O objetivo da contabilidade, como se vê, não é apurar resultados para fins de tributação. Para cumprir com seu objetivo, a Contabilidade deve observar os princípios contábeis geralmente aceitos sendo, um dos principais, exatamente o princípio de competência do exercício social.

Ora, tanto as determinações quanto a registro contábil de receitas e despesas efetivamente recebidas ou pagas, quanto ao uso da conta resultado de exercícios futuros para venda de bens do ativo permanente, ferem tais princípios contábeis.

Sendo assim, a Contabilidade que deveria servir como instrumento à gerência da empresa, perde sua finalidade ao tornar-se um sistema de apuração de base de cálculo para impostos.

A empresa terá de manter uma contabilidade paralela extra-contábil, se quiser acompanhar a situação de seus negócios, o que nos parece ser um custo adicional que poderia ser evitado. Bastaria que as sociedades civis de profissões regulamentadas pudessem efetuar a Contabilidade segundo os princípios contábeis geralmente aceitos e que fosse instituído um livro fiscal nos moldes do Livro de Apuração do Lucro Real, que poderia denominar-se Livro de Apuração do Lucro das Sociedades Civis de Profissões Regulamentadas, onde seriam efetuados os ajustes desejados pelo Fisco.

(18) - SERGIO DE JUDICIBUS - Teoria da Contabilidade - São Paulo - Atlas, 1980 - pag. 27.

3.1.2. Aspectos Adicionais

O regime de tributação em análise não permite a compensação de prejuízos fiscais verificados num período base de modo a reduzir o lucro a ser oferecido à tributação em outro ano base (Dec. Lei 2429 de 14.04.89 - Art. 6º).

O lucro inflacionário auferido pelas sociedades civis em tela pode ter sua tributação diferida (DL. 2429/88, Art. 5º e IN 199/88 - inciso 14).

Ao se efetuar a distribuição de lucros no decurso do período-base por conta de lucro de exercício social ainda não encerrado, não há a necessidade de efetuar lançamento a débito de conta retificador do patrimônio líquido, sujeita a correção monetária na forma da Lei 7799/89 Art. 7º. (DL. 2397/87, Art. 1º - Par. 2º).

3.2. Outros tributos

Entendemos que as ficções jurídicas retro mencionadas são figuras exclusivas do imposto de renda pessoa jurídica e pessoa física quanto ao objeto de nosso estudo.

A sociedade civil de prestação de serviços profissionais deverá fazer uma contabilidade normal para realmente apurar o seu ganho. Poderá computar o "pró-labore" dos sócios como despesa operacional.

Observe-se que o "desaparecimento" do "pró-labore" como despesa operacional, e o aparecimento do valor deste, como acréscimo ao lucro da pessoa jurídica e a sua consequente distribuição deste ao sócio é ficção que vale exclusivamente para o imposto de renda.

Este lucro fictício não poderá, em hipótese alguma, vir a compor a base de cálculo de outro tributo. A respeito da contribuição social sobre o lucro das empresas, a IN 198/99 adota-o para cálculo desta contribuição, o que no nosso entendimento não pode prevalecer.

IV - Comparação das cargas tributárias das Sociedades de Profissionais, Sociedades Prestadoras de Serviços e o profissional liberal autônomo.

Elaboraremos a seguir um exemplo, a título de ilustração, onde serão comparadas as cargas tributárias das:

- a) sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos a profissão legalmente regulamentada;
- b) pessoa jurídica prestadora de serviços, tributada pelo lucro real;
- c) pessoa física do autônomo, profissional liberal (no exemplo pessoa física 1);
- d) pessoa física do autônomo, profissional liberal (no exemplo pessoa física 2).

Serão considerados os seguintes tributos:

1. Imposto de renda pessoa jurídica - RIR Arts. 95 e 154;
2. Imposto de Renda na fonte - pessoa física - Lei 7713 de 22.12.88 - Art. 3º Par. 1º e Art. 25;
3. Imposto de renda sobre o lucro líquido

do - Lei 7713 de 22.12.88 - Art.35;

4. Contribuição social sobre o lucro das empresas - Lei 7689 de 16.12.88 - Art 1º e 2º combinado com a Lei 7856 de 24.10.89 - Art. 2º;
5. Adicional Estadual do Imposto de Renda no Estado de São Paulo - Lei nº .. 6352 de 29.12.88 - Arts. 1º e 3º;
6. Imposto sobre serviços de qualquer natureza (Município de São Paulo - Lei 10.423 de 29.12.87 - Art. 4º e § 2º);
7. Programa de Integração Social - PIS Dec. Lei 2445/88 e Dec. Lei 2449/88 - (Art. 1º e Par.2º) e Lei 7689/88 - Art. 11);
8. Fundo de Investimento Social - Lei nº 7738/89 - Art. 28 e Dec. Lei 2429/88 - Art. 4º;
9. Encargos IAPAS - Contribuição da empresa - Lei 7787 de 30.06.89 - Art.3º - I;
10. Encargos IAPAS - indireto;
11. Encargos IAPAS - segurado.

Neste trabalho não estamos contestando a constitucionalidade dessas leis.

Apenas queremos fazer uma ressalva quanto à base de cálculo de: a) contribuição social sobre o lucro das empresas, que deve conforme determina a lei recair sobre o lucro líquido antes da provisão do imposto de renda, e b) encargo do IAPAS, contribuição da empresa, que conforme determinação legal deve recair sobre a

remuneração" paga, ou seja, o "pró-labore".

A base de cálculo, especificamente elaborada para as sociedades civis de profissionais, por constituir-se de uma ficção só serve para os impostos de renda pessoa jurídica e pessoa física.

Impossível a cobrança de outros tributos sobre esta base fictícia.

4.1. Premissas utilizadas

- 2 sócios com participação de 50% cada um, tanto no capital quanto nos resultados;
- Receita de serviços prestados a pessoas jurídicas em outubro/89 de NCz\$.
\$ 100.000,00 (cem mil cruzados novos);
- Despesas operacionais de NCz\$ 30.000,00 (trinta mil cruzados novos) mais despesa de depreciação de equipamentos de..
NCz\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos cruzados novos);
- Na situação em que os sócios atuam como profissionais autônomos pessoa físicas, foram abordadas duas hipóteses:

Pessoa Física 1 - A receita de serviços é de NCz\$100.000,00 (cem mil cruzados novos); e os clientes pessoas jurídicas arcam com encargos de 20% de IAPAS sobre o valor da receita paga. Portanto, os clientes têm um custo efetivo de NCz\$ 120.000,00 (cento e vinte mil cruzados novos);

Pessoa Física 2 - Para que o cliente não tenha custos acima do que teria se contratasse o serviço de uma empresa e não de pessoa física-

ca, a receita de serviços é de NCz\$ 83.333,00 (oitenta e tres mil, trezentos e trinta e tres cruzados novos) com o encargo de 20% de IAPAS (Ncz\$ 16.667,00) o custo total para o cliente é de NCz\$ 100.000,00 (cem mil cruzados novos).

- Para cálculo de IR fonte pessoa física considerou-se, para efeito de simplificação, inexistência de abatimentos à renda bruta.

- A despesa do pró-labore não excede os limites fixados pelo Fisco para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, sendo, portanto, inteiramente dedutível.

Forma do Cálculo dos tributos

Item	E/C Profis.Reg.	P.J.Lucro Real	P.Fis.1	P.Fis.2
ISS	3,5 x UFM (NCz\$ 24,36) por sócio por ano. Considerou-se 1/12 do valor Lei nº. 10423-29.12.87-Art.4º. e Par. 2º.	6% sobre a receita de serviços Lei 10423/87 - Art. 4º. Par.3º.	Idem A S/C	Idem A S/C
PIS	0,35% sobre a receita bruta operacional. Dec. Lei 2445/88 e D.L. nº.2449/88 - Art.1º. - Par.2º. e Lei nº.7889/88 - Art.11.	0,35% sobre a receita bruta operacional idem	não incide	não incide
FINSOCIAL	não incide Dec. Lei ... 2420/88 - Art. 4º.	1% sobre a receita de serviço. Lei 7787 de... 30.06.89 - Art. 7º.	não incide	não incide
ENCARGOS IAPAS (contribuição da empresa)	20% sobre total pró - labore de remuneração pagas ou creditadas. Lei 7787 de 30.06.89 Art. - 3º. I.	20% sobre total de remunerações pagas ou creditadas. Lei 7787 de 30.06.89 - Art. 3º. I.	não incide	não incide
IAPAS INDIRETO				Desconto do preço do serviço, pelo encargo de 20% de IAPAS devido pelo cliente pessoa jurídica.
IAPAS SEGURO	Tempo de filiação: 10 até 15 anos NCz\$ 475 Lei 7787 - de 30.06.89 - Art. 2º.	Idem	Idem	Idem

CONTRIBUI- CAO SOCIAL	10% sobre lucro antes do IR Lei 7689/88 de 18.12.88 -Art.- 1º. e 2º.combinado com a Lei 7856 de 24.10.89- Art.2º.	10% sobre lucro antes do IR. Lei 7689/88 Art.1º. e 2º.- combinado com a Lei 7856 de .. 24.10.89 - Art. 2º.	não incide	não incide
IRPJ	não incide Dec.Lei 2397 21.12.87 Art.1º.	30% considerou-se lucro anual inferior a ... 150.000 BTN Fiscal para não haver adicional de IR. RIR - Art. 154.	não incide	não incide
IR FONTE PESSOA FÍSICA	Tabela de IR - Pessoa Física(*) incidente sobre pró-labore e sobre lucro automaticamente distribuído Lei nº. 7713 - 22.12.88 - Art. 3º. Par. 1º. e Art. 25-	Tabela de IR Pessoa Física(*) incidente sobre pró-labore. Idem	Tabela de IR Pessoa Física(*) incidente sobre receita de serviços	Tabela de IR pessoa Física (*) incidente sobre receita de serviços.
IR S/LUCRO LÍQUIDO	não incide Lei 7713/88 - Art. 39 -errada ao Art. 38 quando seria ao Art. 35.	8% sobre lucro líquido. Lei 7713/88 - Art. 35.	não incide	não incide
ADICIONAL IR ESTADUAL	5% (S.Paulo) do IR sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital. Lei 6352 de 29.12.88 - Art.1º. e 3º.	5% (S.Paulo) do Ir sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital. Lei 6352 de 29.12.88 - Art.1º. e 3º.	não incide	não incide

(*) Tabela de IR Pessoa Física

Rendimento Mensal
- abaixo ou igual a 1400 BTN's
- acima de 1400 BTN's

Dedução
420 BTN's
1008 BTN's

Alíquota
10%
25%

Desenvolvimento do Exemplo

(em NCz\$) mês - outubro/89

Regime de Tributação

Itens	S/C Prof.Regul.	PJ Lucro Real	P.Fis.1	Pes.Fis.2
Receita de Serv.	100.000	100.000	100.000	83.333
ISS	(14)	(5.000)	(14)	(14)
PIS	(350)	(350)		
FINSOCIAL	-	(1.000)		
Despesas Oper.	(30.000)	(30.000)		
Depreciação	(2.500)	(2.500)		
Pró-labore	-	(17.000)		
Encargos(IAPAS)	(3.400)	(3.400)		
Lucro antes dos Impostos	63.736	40.750		
Contr. Social	(5.794)	(3.655)		
Adic. IR.Est.	-	(548)		
Lucro antes do IR	57.942	36.547		
Imp.Renda PJ	-	(10.964)		
Lucro Líq.	57.942	25.583		
IR s/lucro líq.	-	(2.046)		
Adic. IR Est. sobre IRL	-	(102)		
<u>Imp.na Pes.Fis.</u>				
Pró-labore	17.000	17.000		
IR. Fonte	(2.403)	(2.403)		
IAPAS- Segurado	(475)	(475)	(475)	(475)
Lucro(-)Pró-labore rendimentos	40.942	-	100.000	83.333
IR Fonte	(10.235)	-	(23.153)	(18.986)
Adic.IR.Est.	(632)	-	-	-

RESUMO IMPOSTOS PAGOS

Imposto	S/C	PJ Lucro Real	P.Fis.1	P.Fis.2
ISS	(14)	(5.000)	(14)	(14)
PIS	(350)	(350)	-	-
FINSOCIAL	-	(1.000)	-	-
Encargos (IAPAS)	(3.400)	(3.400)	-	-
IAPAS indireto	-	-	-	(16.667)
IAPAS segurado	(475)	(475)	(475)	(475)
Contr.Social	(5.794)	(3.855)	-	-
IRPJ	-	(10.964)	-	-
IR-Fonte-Pessoa Física	(12.638)	(2.403)	(23.153)	(18.986)
IR s/lucro Liquido	-	(2.046)	-	-
Adicional IR Est	(632)	(650)	-	-
TOTAL	<u>(23.303)</u>	<u>(29.943)</u>	<u>(23.642)</u>	<u>(36.142)</u>

Portanto, com a receita de serviços de NCz\$ 100.000,00 e com as despesas operacionais (+) depreciação (=) 32.500,00, ao abater-se os impostos, contribuições, etc., sobra ao empreendimento o seguinte:

Receita de serviço	(100.000)	(100.000)	(100.000)	(100.000)
Despesas	(32.500)	(32.500)	(32.500)	(32.500)
Impostos/Contr.etc.	(23.303)	(29.943)	(23.642)	(36.142)
SOBRA	<u>44.197</u>	<u>37.557</u>	<u>43.858</u>	<u>31.358</u>

V - Conclusões

No exemplo desenvolvido, a título de ilustração pode-se dizer que a situação que acarreta menor carga tributária é a da sociedade civil de profissões regulamentadas.

A hipótese da "pessoa física 1" também se apresenta boa, uma vez que o encargo de 20% do IAPAS é arcado pelo cliente que contratou os serviços. Entretanto, acreditamos que por tornar seus preços não competitivos, a prestação de serviços como pessoa física autônoma deverá acarretar um desconto no preço do serviço por valor equivalente ao encargo de 20% de IAPAS, de modo a não haver ônus adicional para o cliente (hipótese da "pessoa física 2"). Na hipótese da pessoa física 2" a carga de tributos é a maior de todas face às demais situações do exemplo desenvolvido.

Neste contexto observamos que a Lei 7713/88 criou uma tributação homogênea em bases correntes, mes a mes, a alíquotas de 10% ou 25% sobre o rendimento bruto, englobando, como se uma única situação houvesse, classes diferentes de pessoas. O autônomo, profissional liberal passou a ser tributado sobre o seu rendimento bruto, impedindo de deduzir quaisquer custos ou despesas realizados no desenvolvimento de seu trabalho, tendo ficado equiparado a qualquer pessoa física que não seja produtiva.

Convém ressaltar ainda que, no caso da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, existem outros agravantes que podem aumentar ainda mais seus tributos, isto é:

1. O IR Fonte de 3% incidente sobre a prestação de serviços na pessoa jurídica, só pode ser compensado no encerramento do exercício so-

cial com o IR devido na declaração. Essa compensação se faz pelo valor do IR Fonte original, sem correção monetária. Assim, um IR Fonte retido em janeiro, por exemplo, ao final do ano, terá sofrido elavadiíssimo desgaste inflacionário.

2. Na premissa considerou-se que a despesa de pró-labore é totalmente dedutível. Entretanto, se o pró-labore exceder os limites determinados pelo Fisco, o IR será maior, em virtude de o excesso de pró-labore ser indedutível.

3. Considerou-se que o lucro anual é inferior a 150.000 BTN's fiscais. Entretanto, se for maior que esse montante haverá a incidência de adicional de IR de 5% sobre o lucro que for maior que 150.000 e menor do que 300.000 BTN's fiscais e adicional de IR de 10% sobre o lucro que exceder a 300.000 BTN's fiscais.

Embora o exemplo desenvolvido demonstre claramente que a sociedade de profissionais que se enquadra no regime exposto tem um tratamento tributário mais condizente com a sua capacidade contributiva, queremos deixar claro que não podemos extrair uma regra geral e aconselhar os profissionais autônomos a se associarem.

Cada caso deve ser analisado separadamente pois, o regime de tributação da sociedade civil de profissões regulamentadas apresenta algumas desvantagens, tais como:

1. impossibilidade de compensação de prejuízos fiscais com lucros obtidos em períodos posteriores;

2. custo adicional, em relação à atuação como autônomo pessoa física, devido a necessidade de manutenção de um sistema de escrituração contábil.

Deve ser prudentemente avaliada cada si-

tuação com todas as suas peculiaridades.

Podemos concluir que o regime específico criado pelo Dec. Lei 2397/87 para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, legitima-se face ao sistema Tributário Brasileiro ao contribuir para minorar a carga tributária destas por tudo quanto exposto foi.

São Paulo, novembro de 1989.

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO
Advogada em São Paulo e participante
da mesa de debates do IBDT

- A análise dos efeitos contábeis e fiscais contou com a colaboração de ANGELA MIE NAKAMURA, Administradora de Empresas e mestre em Ciência Contábeis pela Faculdade de Economia e Administração da USP.