

REFORMA TRIBUTÁRIA  
IMPOSTO SOBRE A RENDA  
DA PESSOA JURÍDICA  
PROPOSTA DE SUA ELIMINAÇÃO

LUIZ MELEGA  
Advogado  
Vice-Presidente do IBDT

1. A eliminação do imposto de renda hoje incidente sobre as pessoas jurídicas, tem sido objeto de proposta surgida em alguns setores, que atualmente se ocupam dos problemas relacionados à reforma tributária, anunciada pelos organismos oficiais.

A tributação das pessoas jurídicas, que se pretende sejam órgãos despidos de capacidade contributiva, far-se-ia através da declaração de rendas das pessoas físicas seus sócios ou acionistas, de acordo com a escala progressiva do sistema hoje em vigor. Seriam tributados, por essa forma, os lucros e divi dendos distribuídos, bem assim o lucro retido.

Essa proposta está justificada pelas

seguintes vantagens, que proporcionaria ao sistema do imposto de renda:

- a- restabeleceria a equidade fiscal, uma vez que o IRPF é o único capaz de contemplar, eficazmente, os critérios de equidade;
- b- aumentaria a eficiência do mercado de capitais, na medida em que eliminaria o estímulo hoje existente para o endividamento em detrimento da capitalização; da mesma forma, do lado do poupador, eliminar-se-ia a maior taxaçaõ observada por ocasião do recebimento de dividendos de ações, relativamente aos juros do capital emprestado;
- c- como não se sabe quem paga o IRPJ (acionistas, sôcios, consumidores, empregados) este tributo seria um fraco instrumento de política econômica, o que reforça o sentido da eliminação.

É reconhecido que a proposta reduziria a arrecadaçaõ, inconveniente que seria com pensado pelo aumento da base tributária do imposto de renda, pela inclusãõ de todas as rendas individuais.

2. Os mestres do direito societário, como

se sabe, enumeram uma longa série de teorias, que pretendem explicar o conceito dos entes jurídicos. Tais teorias podem ser agrupadas em três tendências, ou sejam, as teorias negativas, as teorias de ficção e as da realidade.

Os adeptos das primeiras (teorias negativas), não aceitam a existência das pessoas jurídicas. Consideram eles dispensável sua criação, uma vez que as pessoas naturais seriam as únicas capazes de direitos e obrigações.

Para os seguidores das teorias da ficção, as pessoas jurídicas, criação artificial da lei, careceriam de realidade. Sua existência teria por escopo somente facilitar determinadas funções.

Já os vexilários da teoria da realidade, admitem-nas como entidades de existência indiscutível, distinta dos indivíduos que as compõem, caracterizadas por finalidades específicas.

Dentre as muitas definições que a doutrina nos fornece, podem ser lembradas a

extensa de Giorgio Giorgi e a suscinta de Francesco Ferrara.

Para o primeiro tais organismos são "unidades jurídicas que resultam de uma coletividade humana ordenada de maneira estável para uma ou mais finalidades de privada ou pública utilidade: porquanto são distintas de cada um dos indivíduos que a compõem, e dotadas de capacidade de possuir e de exercer adversus omnes os direitos patrimoniais, de acordo com a sua natureza, com o subsídio e o incremento do direito público" (La dottrina delle persone giuridiche o corpi morali, 3ª ed., Firenze, Cammelli, 1913, v. 1).

Para o segundo as pessoas jurídicas são "organizações sociais para a obtenção de uma finalidade" (apud Antonio Chaves - Enciclopédia Saraiva de Direito, vol. 58, páginas 294).

2.1 No que refere aos elementos constitutivos das pessoas jurídicas, Antonio Chaves, após lembrar as opiniões de Calogero Gangi, Giorgio Giorgi, Francesco Degni e Francesco Ferrara, assinala a distinção entre elementos constitutivos ou essenciais e elementos não essenciais. Seriam dois os primeiros:

A- Substrato que as personifica.

Degni acentua a distinção entre organização de pessoas e a universitas bonorum, porque não se poderia duvidar que, na associação prevalece a organização de pessoas físicas ou jurídicas, enquanto na fundação prevalece o elemento patrimonial. O critério, entretanto, não seria absoluto, porque em ambos os tipos concorrem o elemento pessoal e o elemento patrimonial, com a diferença de que, no primeiro, o elemento pessoal constitui a base fundamental da entidade, que retira origem da associação; na fundação, as pessoas assumem um aspecto secundário frente ao elemento patrimonial (conjunto de bens destinados a uma finalidade). O substrato será, então, numa, de base associativa, e, na outra, de base institucional, resultando nas corporações ou associações da coletividade dos associados.

B- Reconhecimento por parte do Estado.

É o mais importante elemento constitutivo da pessoa jurídica. A vontade humana, adverte Francesco Degni, prepara e organiza os elementos de fato das associações, das ins

tituições e das fundações, mas estas não assumem a qualidade de sujeitos dos direitos sem a intervenção do Estado, que as reconhece como tais. Francesco Ferrara observa que a personalidade é a forma jurídica dada pelo direito objetivo para revestir tais organizações sociais de uma esfera jurídica unitária. Em virtude do reconhecimento, continua, o núcleo social assume a titularidade solitária de um patrimônio e age individualmente na vida jurídica. A personalidade somente pode emanar da ordem jurídica. Seria inexato, por isso, o pensamento daqueles que consideram a capacidade das corporações ou fundações como um efeito da vontade dos sócios ou do fundador, enquanto a vontade humana não tem poderes de produzir sujeitos de direito. A vontade dos homens pode concorrer somente para formar o substrato das corporações ou instituições, preparando o agregado humano e o estabelecimento; este, porém, não se torna pessoa, a não ser quando e desde que agrade à ordem pública. A personalidade é uma criação do direito objetivo, não o fruto dos acordos individuais. Embora não dissentindo dessa linha de raciocínio, isto é, não obstante concordar em que a personalidade das entidades jurídicas provenha do Estado, Roberto

de Ruggiero contesta que a função estatal se ja criadora; para tanto invoca o fato de o reconhecimento ser um ato posterior à formação, e indica as duas modalidades pelas quais pode ocorrer esse reconhecimento: I- ou determinadamente, caso por caso, quando para cada nova formação orgânica o Estado, depois do exame dos requisitos, reconheça a capacidade (sistema de concessão); II- ou de modo geral e por categorias que possam surgir de futuro, quando a lei fixa preventivamente as condições e as normas sob cuja observância as novas formações se tornam, sem qualquer outro requisito, pessoas jurídicas reconhecidas (sistema normativo). A este segundo modo pertence o reconhecimento adotado pelo Código Comercial Brasileiro, quanto às sociedades comerciais.

Na forma do que dispõe o artigo 18 do Código Civil, a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado começa com a inscrição dos seus contratos, atos constitutivos, estatutos ou compromissos no seu registro pessoal, regulado por lei especial, ou com a autorização ou aprovação do governo, quando necessária.

2.1.1 Os elementos não essenciais seriam o patrimônio, o período de duração e a utilidade pública.

Francesco Ferrara, reproduzindo a observação de Windscheid, lembra que se a pessoa jurídica pode ter um patrimônio, não constitui pressuposto que o tenha; basta que seja capaz de adquiri-lo, pois o patrimônio é um meio para o desenvolvimento das atividades da entidade, não um requisito da sua existência. Acrescenta-se que as atividades patrimoniais não são meios indispensáveis para todas as pessoas jurídicas, uma vez que existem e podem existir associações que, para o alcance de sua finalidade, não têm necessidade de um cabedal, esgotando-se a sua atividade na obra pessoal dos associados, como ocorre com as associações de assistência, de propaganda, de prestação de serviços, etc.

No que concerne ao período de duração, costuma-se atribuir às pessoas jurídicas o caráter de perpetuidade, o que não reflete um conceito exato. Acontece que, via de regra, elas têm duração indefinida. Correta a observação de Ferrara, quando consigna que nada é imortal na vida, uma vez que as



finalidades são transeuntes, os meios e as forças aduzidas podem falhar e as mais nobres iniciativas remanesceram no seu nascedouro. Nada impede que, na própria constituição da entidade tenha sido previsto um reduzido período de duração, com finalidades passageiras.

Ferrara anota que a personalidade é uma forma jurídica que se destina a servir a todos os fins, sejam públicos ou privados. Observa, porém, que o direito privado não alcança somente a esfera do patrimônio e do lucro: compreende também a satisfação de interesses ideais, altruísticos, culturais, éticos, que nada tem que ver com o lucro. Podem ser, assim, reconhecidas como entidades jurídicas uma grande classe de associações e fundações, que funcionam para uma atividade privada. Note-se, porém, que a passagem da utilidade privada à pública é imperceptível, porque a consecução de interesses privados beneficia igualmente a ordem pública e vice-versa. Realça ainda, Francesco Ferrara, que a personalidade jurídica é atribuída pelo Estado com uma avaliação inspirada num interesse geral (Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 58, fls. 290/311).

2.2 Para R. Limongi França (Enciclopédia Sa-

raiva do Direito, vol. 58, pág. 296), são duas as razões de ser da pessoa jurídica: a- a tendência inata do homem para viver em sociedade; b- a vantagem que resulta da conjugação de forças individuais, o que permite tornar exequível, com o concurso dos seus semelhantes, aquilo que seria impossível realizar sozinho.

3. Qualquer que seja a teoria que se adote, com o propósito de explicar a existência da pessoa jurídica, o que não se pode negar é que ela representa, em verdade, a união moral de pessoas reunidas com o objetivo de alcançar um fim comum, união essa reconhecida pelo ordenamento como sujeito de direito.

O produto alcançado por essa união moral de pessoas há de pertencer, como óbvio, àqueles que a compõem, seja pela distribuição periódica desses resultados, seja por ocasião em que a união se desfaz, através da dissolução e liquidação do ente jurídico.

3.1 Daí porque se proclama que a pessoa jurídica não tem capacidade contributiva.

Já em 1954, às folhas 241 da 2ª edi-

ção do "Compêndio de Legislação Tributária", o saudoso Rubens Gomes de Sousa advertia sobre a peculiaridade do sistema de tributação dos lucros das pessoas jurídicas, dizendo : "embora a lei as chame de contribuintes, na realidade as pessoas jurídicas não são consideradas pela lei como contribuintes por direito próprio, mas como agentes de arrecadação do imposto devido pelos seus sócios ou acionistas".

3.2 Em 1969, às folhas 111 e seguintes de "Dois Conceitos de Lucros", Octavio Gouvea de Bulhões também observava que a empresa deve ser considerada como fonte pagadora e não, propriamente, como contribuinte. Para este grande estudioso da economia e do sistema tributário brasileiro, contribuintes são os que auferem a remuneração dos serviços prestados, em trabalho ou em capital. Apenas o propósito de facilitar a receita fiscal é que tem justificado a figura da empresa como contribuinte. Para Bulhões não há dúvida, no entanto, que o imposto sobre o lucro de empresa traduz a tributação da renda destinada ao sócio ou ao acionista.

Criticando esse regime de tributação,

nota o antigo Ministro da Fazenda, que a parcela de lucro absorvida pelo Tesouro é quantia a menor distribuível aos sócios ou aos acionistas. Ainda que não seja permitido à empresa incluir o imposto de renda nas despesas gerais, a carga tributária é transferível a terceiros. Lembra, também, as modalidades de financiamento. A empresa recorre ao capital-ações ou ao capital-empréstimo. Na segunda hipótese, a remuneração do capital é dedutível na apuração do imposto devido. A empresa, ao pagar os juros, considera uma despesa de duplo efeito: é despesa transferível ao consumidor e despesa transferível ao Tesouro Nacional. Como consequência, através da incidência do imposto sobre o lucro da empresa, observa-se um estímulo à ampliação do capital-empréstimo em lugar do capital-ações.

Embora possa ser plausível a substituição, em alguns casos, além de certo limite ela produz o efeito de encarecer o custo da produção, de reduzir a receita fiscal e de deixar a empresa em posição financeira ariscada.

Outro veículo de deturpação do imposto de renda, continua aquele estudioso, é o

título ao portador. Isso porque a essência da tributação está na renda global. A soma das parcelas de renda de diferentes fontes e o montante líquido desse total, conforme determinada escala de valor, expressam a capacidade de contribuição. Se o contribuinte se mantiver oculto, o imposto deixa de ser pessoal.

3.3 O dr. Benedito Garcia Hilário, com apoio em Joaquim Soto Guinda, E. Fuentes Quintana e C. Albiñana García defende a mesma linha de raciocínio, como se pode ver do primoroso estudo que fez parte de "Estudos Tributários", editado em 1974 pela Editora Resenha Tributária Ltda., em homenagem à memória do nunca esquecido Rubens Gomes de Sousa.

4. A Constituição Federal, como se sabe, no seu artigo 21, inciso IV, reservou à União, entre outros, o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, nos seus artigos 43 a 45, diz que o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem

como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- a- de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- b- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na letra anterior.

A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade da renda ou do provento, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

4.1 Em face desses princípios consagrados pelo Estatuto Político da Nação e pela lei complementar, parece inquestionável que ficou ao legislador ordinário classificar quais as rendas e quais os proventos que dede

vem situar-se no campo da incidência, bem como a adoção da técnica de tributação que, ressalvados os direitos e garantias dos contribuintes, seja a que mais convenha aos interesses do erário.

Poder-se-ia afirmar, por isso, que sob o ponto de vista constitucional, ou dos princípios consagrados no Código Tributário Nacional, nenhum impedimento haveria em dispensar as pessoas jurídicas do recolhimento do imposto sobre a renda em razão do lucro por elas apurados, lucros esses que seriam tributados através das pessoas físicas seus sócios ou acionistas.

Nem constituiria o Brasil um exemplo isolado desse tratamento tributário aos lucros produzidos pelas empresas. Na grande maioria dos países, todas as pessoas jurídicas que não revistam a forma de sociedades anônimas de capital aberto, estão sujeitas a uma integração total, no imposto de renda, entre pessoa jurídica e pessoa física. Os lucros gerados dentro das empresas são carregados diretamente para a pessoa física e entram no progressivo em sua totalidade.

4.2 Considerando-se, todavia, que se pretende tributar, nas declarações de rendimentos das pessoas físicas, não somente o lucro distribuído, mas também o lucro retido, sem prejuízo do sistema de retenção na fonte, pensamos que seria necessária a adoção de medidas que evitassem colocar o contribuinte acionista ou sócio, em situação de pagar imposto de renda sobre quantias de que não teria a efetiva disponibilidade, assim jurídica como econômica. Para tanto, o sócio ou acionista somente seria tributado na fonte, sempre a título de antecipação do imposto devido na declaração, sobre as quantias que efetivamente lhe fossem distribuídas. O lucro retido seria tributado quando de sua distribuição, ou quando incorporado ao capital social, através da distribuição de ações novas, ou da valorização das já existentes.

No caso da incorporação de lucros ou reservas, deveria ser sempre reservada uma quantia em dinheiro, que possibilitasse a retenção do imposto na fonte sobre a totalidade do lucro distribuído (em ações ou quotas e em dinheiro).

4.2.1 Nessa linha de raciocínio, que pare



ce a correta, segundo a qual a essência da tributação reside na renda global e que o imposto, quando incide sobre a renda dos indivíduos, revela-se um tributo de índole direta e pessoal, deve ser abolido o anonimato, o que compromete a permanência das ações ao portador. O titular ou possuidor destas deverá identificar-se quando do recebimento de lucros ou dividendos, de sorte a impedir que tais rendimentos sejam tributados somente na fonte.

4.2.2 Como é sabido, o imposto de renda das pessoas jurídicas tem servido de instrumento à política de desenvolvimento setorial e regional, através inúmeros incentivos que têm a sua base exatamente no montante do tributo devido pela pessoa jurídica. Assim é, entre outros, com referência ao FINOR, FINAM e Fiset (Decreto-lei nº 1.376, de 12.12.1974).

Com o mesmo propósito é concedida isenção total ou parcial aos lucros de empresas que desenvolvem as suas atividades nas regiões abrangidas pela SUDENE e pela SUDAM, bem como em outros casos especiais. O mesmo tributo tem servido de veículo ao incremento das exportações de bens e serviços. Naquelas

hipóteses em que o incentivo é concedido na forma de dedução de determinada quantia do lucro líquido, pouco ou nada haveria a alterar, porque, na realidade, o sistema afeta a apuração do lucro a ser distribuído. Mas aqueles incentivos concedidos na forma de dedução do próprio imposto, precisam ser revistos e possivelmente substituídos por outros capazes de produzirem os mesmos resultados. Talvez alterando-se a dedução direta do imposto para a dedução do lucro líquido. As isenções, totais ou parciais, perderiam a sua razão de ser. Ou então seriam transformadas em benefícios diretos aos acionistas.

4.3 Como se vê, embora não haja óbice maior, do ponto de vista jurídico ou constitucional, à reforma que se pretende introduzir no sistema do imposto de renda das pessoas jurídicas, haverá detalhes que precisam ser convenientemente estudados, a fim de que não se provoquem maiores perturbações no sistema do tributo, que possam afetar a arrecadação do mesmo, seja a dano da União, seja em detrimento dos contribuintes.

5. Embora sem elementos seguros que possibilitem um confronto entre o sistema suge-

rido e o atual do imposto de renda das pessoas jurídicas e outros critérios conhecidos, como a tributação sô das sociedades e o sistema da imputação, pelo qual as empresas são tributadas normalmente, levando-se, contudo, a crédito do sócio ou acionista o imposto pago pela sociedade, para que aqueles dele se aproveitem, de forma proporcional, nas suas declarações de rendimentos, quer nos parecer que a fórmula objeto destas considerações é a que menos inconvenientes apresenta, sob o aspecto da arrecadação, do seu custo e da eliminação de muitas inconveniências que atualmente perturbam e comprometem o próprio sistema do imposto de renda, em sua integridade.

Os outros critérios, que atribuem capacidade contributiva às pessoas jurídicas, são débeis instrumentos de política econômica, que servem de estímulo ao endividamento das empresas, em razão do tratamento mais favorável que dispensam aos rendimentos dos empréstimos em confronto com os dividendos, rendimentos por excelência do capital de risco.

6. Concluimos, pois, no sentido de que a sugestão apresentada para a eliminação do imposto de renda das pessoas jurídicas, tem

mêritos que a recomendam.

Isto, evidentemente, como medida que se integre num plano geral de reforma do sistema tributário, onde se levem em conta outros e vários fatores, como o problema dos incentivos fiscais, a tributação global dos rendimentos das pessoas físicas, a reestruturação das isenções totais ou parciais, a eliminação do anonimato, etc.