



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/
.....

Sessão de 11 de outubro de 1988

ACORDÃO Nº 103-08.658

Recurso n.º - 92.136 - IRPJ - EXS: DE 1984 e 1985
Recorrente - ORGANIZAÇÃO BRASIL CONTABILIDADE LTDA.
Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM GOIÂNIA - GO

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - ALÍQUOTA - SOCIEDADES CIVIS - PREDOMINÂNCIA DO OBJETO SOBRE A FORMA NO CASO DAS LIMITADAS - Embora a pessoa jurídica tenha sido constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, se o seu objeto for civil terá tratamento específico de sociedade civil no capo tributário. No caso, trata-se de sociedade de contadores organizada para a prestação de serviços de contabilidade, mas registrada na junta comercial sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada. O arbitramento se fará à alíquota de 50%, de acordo com a Portaria Ministerial nº 264/81.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORGANIZAÇÃO BRASIL CONTABILIDADE LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Dícler de Assunção (Relator), Sebastião Rodrigues Cabral e Carlos Augusto de Vilhena. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio da Silva Cabral.

Sala das Sessões (DF), em 11 de outubro de 1988.

ANTONIO DA SILVA CABRAL

PRESIDENTE E RELATOR
DESIGNADO

VISTO EM

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO - PROCURADOR

SESSÃO DE: 12 JAN 1989

DA FAZENDA
NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e RICHARD ULRICH KREUTZER.

Recurso nº 92.136

Acórdão nº 103-08.658

Recorrente: ORGANIZAÇÃO BRASIL CONTABILIDADE LTDA

R E L A T Ó R I O

Trata-se de processo que retorna a essa Câmara em virtude da satisfação da diligência, baixada pela Resolução nº 103-0826, de 12 de abril de 1988, (fls. 87/91), a fim de que a contribuinte fosse intimada a juntar o instrumento de sua constituição e alterações posteriores, por cópias legíveis e autenticadas, o que efetivamente ocorrem às fls. 94/101.

Inicialmente, o processo foi relatado na seguinte forma (fls 88/90):

"Trata-se de recurso voluntário (fls. 81/84) à decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal em Goiânia-GO (fls. 75/78) que, na to nica da informação fiscal trazida ao processo (fls. 73/74), houve por bem em julgar improcedente a im-pugnação oferecida pela contribuinte (fls. 14/70) a auto de infração contra si lavrado (fls. 09 e ver-so), que assim descreveu a matéria tributável:

"Lucro Arbitrado, face a apresentação da De-claração de Rendimentos, dos Exercícios Fi-nanceiros de 1984 e 1985 através do Formulá-rio II (isenção por reduzida receita); bem como a falta de escrituração do livro comer-cial (Diário) e a não execução das demonstra-ções financeiras. A empresa não está contem-plada pela isenção devida a sua atividade principal ser a de serviços profissionais de contabilidade, ferindo, assim o artigo 125, alínea "f", do parágrafo 3º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Exercício Financeiro de 1984, Período - base 1983

Receita Bruta Total:	5.043.460
Alíquota do Arbitramento:	50%
Base Tributável:	2.521.730

Acórdão nº 103-08.658

Exercício Financeiro de 1985, Período-base 1984

Receita Bruta Total: 16.154.700
Alíquota de Arbitramento: 50%
Base Tributável: 8.077.350

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Artigo 399, Inciso I, Artigo 400 § 5º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450/80 e Portaria (MF) 264/81."

As fls. 05/06, em resposta à solicitação de esclarecimento do Fiscal autuante, a empresa sustentou que:

a) Não apresentou o livro Diário e as Fichas Razão porque seria uma empresa de pequeno porte, não compensando a escrituração regular;

b) A entrega da Declaração de Rendimentos no Formulário II e não no Formulário I decorreria de um lapso. Em momento algum houvera má fé;

c) O escritório somente funcionava graças a recursos enjetados por Fernando Ferreira.

Na sua impugnação (fls. 14/70), a contribuinte, praticamente, repetiu as mesmas alegações já produzidas, quais sejam:

a) Não apresentou os Livros Comerciais porque a empresa seria de prestação de serviços, além de ser de pequeno porte, com resultados, inclusive, insuficientes para manter seus responsáveis;

b) As receitas não cobririam as despesas, conforme se comprovaria pela escrituração do "Caixa" e das fichas de Lançamento, colocados, desde o início, à disposição do Fisco para necessários exames;

c) Concordou que apresentou Declaração de Rendimentos em formulário impróprio, mas isso ocorreria por um lapso.

Por fim, anexou cópias de declarações apresentadas em 29.03.87, como retificação das anteriores.

A informação fiscal (fls. 73/74) foi pela manutenção do auto de infração, no que lhe seguiu a decisão de primeira instância, cuja ementa consignava:

"2.00.00.00 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Exercícios de 1984 e 1985, períodos-base de 1983 e 1984.

Acórdão nº 103-08.658

2.30.20.00 - Arbitramento do lucro. É cabível o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, que servirá de base de cálculo do imposto, quando ela, sujeita à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas na legislação de regência (art. 399, I, do RIR/80).

Ação fiscal procedente."

Inconformada com o julgado, a empresa interpôs recurso (fls. 81/84) no qual afirmou não concordar com a necessidade da escrituração dos Livros Comerciais. Esclareceu, ainda, que a alíquota a ser aplicada para determinação do imposto devido seria, de acordo com o art. 400, § 3º (sic), de 20% sobre os serviços prestados, e não de 50% sobre a receita bruta, como constaria da autuação.

Apesar de, no mais, ratificar as suas alegações anteriores, sustentou que, se elaborado o mapa Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda em ORTN com base no art. 400, § 3º, poderia aceitar o "parecer".

Finalmente, conclui suas alegações da seguinte forma (fls. 82):

"Protestando pela acolhida das presentes manifestações, máxime, pelas razões apresentadas e a documentação já careada pela Suplicante, para o bojo do processo o que Ratifica irrestritamente, a Autuada, espera após ao deferimento das suas pretensões, o recebimento deste expediente, para junto a tudo mais que dos autos constam, conhecer do recurso, negando-lhe provimento para confirmar a sentença ora recorrida e, por consequência, extinto crédito tributário decorrente, conforme prova acostada ao presente processo".

E o relatório.



VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator Designado:

Embora admirando a profundidade e a extensão do voto bem elaborado do Relator, não posso concordar com sua posição, pelos motivos que passo a expor.

Trata-se, conforme visto, de saber se sociedade de contadores, registrada na junta comercial de determinado Estado, tendo adotado a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, deverá ter o tratamento tributário de uma sociedade comercial, ou será considerada como sociedade civil. A questão transcende os limites da pura especulação em matéria de direito privado para ter implicações no Direito Tributário, já que dependendo da resposta, que se dê à questão a alíquota aplicável para efeitos de apuração do lucro arbitrado será diversificada.

Em primeiro lugar, a circunstância de a sociedade estar registrada na junta comercial de nada aproveitará ao presente feito, por dois motivos principais: primeiramente porque nin - guém sustenta a tese de que o simples fato do registro em junta co - mercial fará com que um empreendimento se transforme em empresa comercial; em segundo lugar, porque é sabido que as juntas regis - tram sociedades que por sua natureza são civis, como é o caso de sociedades de médicos.

O argumento primordial do Relator, no caso, se si - tua na circunstância de a recorrente ter assumido a forma de so - ciedade por quotas de responsabilidade limitada, o que é possível, em face do disposto no artigo 1.364 do Código Civil, que assim de - termina;

"Art. 1.364 - Quando as sociedades civis revesti - rem as formas e estabelecidas nas leis comerciais, entre as quais se inclui a das sociedades anônimas, obedecerão aos respectivos preceitos, no que não contrariem os destes Código; mas serão inscritas no Registro Civil, e será civil o seu foro."



No caso em julgamento, a sociedade não fez seu registro no cartório competente, mas sim na junta comercial, talvez por ter entendido que o fato de ser uma limitada a obrigava a tal. De qualquer forma, não são a forma e o registro que tornam a sociedade comercial.

A questão não é nova no direito brasileiro. Atente-se ao que disse PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, Tomo XLIX, § 5.170, 2, pág.26):

"2. SOCIEDADES CIVIS E SOCIEDADES COMERCIAIS.—As sociedades de direito privado que não têm fim comercial, isto é, que se não fazem comerciantes, como acontece também com as pessoas físicas, são ditas sociedades civis. O que determina ser tida como comerciante a pessoa física tem a mesma influência no tocante às pessoas jurídicas. Observe-se, todavia, que a comercialidade e a civilidade podem anteceder à personificação. Antes mesmo de se tornar pessoa, a sociedade já é civil ou comercial. À lei cabe delimitar o círculo jurídico das sociedades comerciais. A estrutura social não é, no direito brasileiro, elemento diferencial. Se é certo que as leis comerciais cogitam, peculiarmente, das espécies estruturais das sociedades comerciais, nem por isso se obsta a que se componham à semelhança das sociedades comerciais, sociedades não de ser classificadas como civis.

Tem-se, hoje, de atenuar a diferença, que se criou, entre as sociedades civis e as comerciais. A unificação do direito privado é inevitável. As discussões em torno da natureza da diferença estão superadas. Comerciam os clubes que dão refeições e aposentos? Comerciam os clubes que vendem os objetos necessários aos jogos e às diversões?

Diz o Código Civil, art.1.364: "Quando as sociedades civis revestirem as formas estabelecidas nas leis comerciais, entre as quais se inclui a das sociedades anônimas, obedecerão aos respectivos preceitos no em que não contrariem os deste Código; mas se não inscritas no registro civil, e será civil o seu foro". A atitude do legislador provém do Esboço de TEIXEIRA DE FREITAS, arts. 3.087-3.096, que frisou a independência das sociedades civis e comerciais, em relação à estrutura da sociedade (coletiva, seja ou não em nome coletivo; em camandita, simples ou por ações; anônimas ou companhias; em conta de participação; de capital e indústria).

No Código Civil, não se atendeu, especialmente, a que há empresas cuja propriedade é separada da dire-

ção, com órgãos particulares, distintos das pessoas que compõem a sociedade, e a que algumas instituições há que mais se devem considerar associações do que sociedades.

A remissão do art. 1.364 do Código Civil às leis comerciais pode fazer surgir dificuldade na classificação da sociedade como civil ou comercial, mas o critério para a solução cifra-se na indagação da existência dos requisitos para se considerar comerciante a sociedade.

Diz o Código Civil, art.1.365: "Não revestindo nenhuma das formas do artigo antecedente, a sociedade reger-se-á pelo que neste Capítulo se prescreve". O que se há de atender é que primeiro se tem de verificar se foi seguida a estruturação conforme as leis comerciais. Se nas leis comerciais não há regras jurídicas sobre a espécie, tem-se de atender tão-só ao Código Civil, arts. 1.363 - 1.409.

A ligação entre sociedades para atos de exploração, ou de distribuição, em comum ou como nova entidade, é traço marcante da economia contemporânea. Cartéis e trustes provêm dessa tendência. Nos negócios jurídicos de incorporação para construção de edifícios, diferentes gêneros de indústria e comércio por vezes se unem, com personificação por cima (suprapersonificação, sobrepersonificação), ou sem ela. Outrossim, nos negócios de aluguel de edifícios, em comum (cf. J. FLECHTHEIM, Deutsches Kartellrecht, I, 12)."

O conselho de PONTES DE MIRANDA, no sentido de se verificar se uma sociedade é civil ou comercial pelo fato de ela preencher ou não os requisitos do comerciante é profundamente sábio, pois a sociedade comercial tem sido estudada através dos tempos e são incontáveis as obras que tratam da caracterização da sociedade comercial.

Ora, o que faz a característica essencial do ato de comércio é justamente a INTERMEDIACÃO DE NEGÓCIOS e não a prestação de serviços. O comerciante é sempre uma pessoa ou uma sociedade que se coloca entre duas partes num negócio jurídico relacionado com a aquisição de mercadorias.

Consoante afirmou o Prof. SYLVIO MARCONDES, em sua obra "Problemas de Direito Mercantil (Max Limonad, 1970, pág.164):

Acórdão nº 103-08.658

"A qualificação da atividade comercial encontra, no direito brasileiro, o seu ponto de partida no preceito do art. 4º do Código Comercial, combinado com o art.19 do Regulamento 737, de 1850; aquele exigindo que a pessoa "faça da mercância profissão habitual", este arrolando os atos próprios da mercância. Assim, a qualidade de comerciante não se configura tão somente pela natureza dos atos praticados, mas, ainda, pela habitualidade dessa prática, que a converte em "atividade". A qual caracteriza, na pessoa física, o exercício de uma profissão; na pessoa jurídica (incompatível com o conceito de profissionalidade), o objeto social.

Quanto a esta última, tal como na antiga lição de Carvalho de Mendonça: "O objeto das operações a que se propõe a sociedade determina a sua natureza comercial ou civil. O fim comercial (art.311 do Cod. Com.), o propósito de comerciar (art.315), o intuito de negociações ou operações comerciais (arts.317 e 325), eis o critério que assinala a comercialidade das sociedades".

Contudo, a matéria não ficou, no desenvolvimento do direito pátrio e a exemplo de outros ordenamentos, limitada àquelas normas primordiais. Ao critério de qualificar as pessoas jurídicas, por seu objeto, a legislação veio a acrescentar um novo índice, o da qualificação pela forma da sociedade. Na conformidade da síntese de Hamel et Lagarde, recolocando o problema, na doutrina francesa, válida onde permaneça a dicotomia do direito privado.

"A definição de comerciante individual se funda na noção de profissão, enquanto a sociedade comercial é essencialmente caracterizada por seu objeto, ou por sua forma. A profissão constitui noção concernente exclusivamente a pessoas físicas. Quanto ao objeto comercial, ou à forma comercial, são concernentes exclusivamente às sociedades. Todavia, um traço comum aproxima a profissão comercial dos comerciantes individuais e o objeto comercial das sociedades de comércio: uma e outra pressupõem a prática de atos de comércio".

Outro fato que diferencia a sociedade comercial da sociedade civil é o OBJETO da própria entidade. Cito, a propósito, o trabalho de NICOLAU BALBINO FILHO (Sociedades Cíveis - Constituição e Registro, Atlas, 1977, págs. 16/17), que se reporta, por sua vez, ao trabalho de J. OLIVA, no sentido de que: "Distinguem-se as sociedades cíveis das comerciais pelo seu objeto e, não, pela forma que adotam". Este trabalho é elucidativo para o caso em julgamen



to, pois a tese do Relator é justamente no sentido de que a forma prevalece sobre o conteúdo, quando deveria sustentar, no meu entender, a prevalência do objeto sobre a forma. O texto integral é o seguinte:

"DISTINÇÃO ENTRE SOCIEDADE CIVIL E SOCIEDADE COMERCIAL.

Leciona o culto oficial do Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Belo Horizonte, Dr. JERO OLIVA: "A sociedade, ou é civil, ou é comercial. Sendo civil, seus atos constitutivos deverão ser inscritos no Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Sendo comercial, o registro se fará na Junta Comercial.

"Distinguem-se as sociedades civis das comerciais pelo seu objeto e, não, pela forma que adotam. As sociedades civis podem adotar as formas de sociedades por quotas de responsabilidade limitada; sociedade de capital e indústria; sociedade em nome coletivo; sociedade em comandita simples.

Em nossa legislação há, apenas, um caso em que a sociedade é considerada mercantil, não importando o seu objeto: a sociedade anônima. É que o Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940, em seu artigo 2º, parágrafo único, diz: "Qualquer que seja o objeto, a sociedade anônima ou companhia é mercantil e rege-se pelas leis e usos do comércio.

Excetuadas pois, as anônimas, as sociedades, ainda que assumam a forma comercial, são sempre civis, desde que não pratiquem atos de comércio."

O eminente professor JOÃO EUNÁPIO BORGES ensina: "Como toda sociedade, exceto a por ações, a sociedade por cotas será civil ou comercial, conforme a natureza de seu objeto. Se esse for mercantil, a sociedade também o será. Se for civil, civil será a sociedade.

"Vigora, pois, em relação a esta sociedade, a norma do artigo 1.364 do Código Civil: a sociedade civil, isto é, cujo objeto seja uma atividade não mercantil, poderá revestir a forma da sociedade por cotas. Sujeitar-se-á, então, aos preceitos que regem esta sociedade, mas será inscrita no registro civil e civil será o seu foro.

"Assim, uma sociedade por cotas de responsabilidade constituída para o comércio de imó

veis será civil, e deverão seus atos constitutivos ser registrados no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e não na Junta Comercial."

São inúmeras as entidades que dependem de autorização governamental para funcionar.

Prescreve o artigo 20 do Código Civil: "As pessoas jurídicas tem existência distinta da dos seus membros.

§ 1º - Não poderão constituir, sem prévia autorização, as sociedades, as agências ou os estabelecimentos de seguros, montepio e caixas econômicas, salvo as cooperativas e os sindicatos profissionais e agrícolas, legalmente organizados.

Se tiverem de funcionar no Distrito Federal ou em mais de um Estado, ou em territórios não constituídos em Estados, a autorização será do Governo Federal; se em um só Estado, do Governo deste.

§ 2º - As sociedades enumeradas no art. 16, que, por falta de autorização, ou de registro, se não reputarem pessoas jurídicas, não poderão acionar a seus membros, nem a terceiros; mas estes poderão responsabilizá-las por todos os seus atos".

Esclarecedora, outrossim, é a lição do inesquecível Mestre paulista SYLVIO MARCONDES, que em sua obra "Problemas de Direito Mercantil" (Max Limonad, 1970, pags. 166 e seguintes) assim se expressou:

"3 - Sociedades: Objeto e forma, situações particulares.

Deixando de parte o comerciante individual, já que ora se objetiva a matéria de sociedade, cabe então examinar os modos pelos quais o nosso direito positivo considerou, isolada ou conjugadamente o objeto e a forma, na qualificação das pessoas jurídicas, como sociedades comerciais, ou sociedades civis.

Pessoas jurídicas há que se qualificam sem qualquer interferência especial da lei. Sociedades modeladas sob a forma irrestritamente civil e destinadas a objeto civil são, sociedades civis; de igual modo, sociedades de forma comercial, com finalidade comercial, são sociedades comerciais.

Ao lado delas, porém, a conexão entre a forma e o objeto, em razão da preponderância legal, ora do

Acórdão nº 103-08.658

elemento formal, ora do elemento substancial, estabelece certo hibridismo, ensejando no direito vigente três situações particulares.

a) sociedade qualificada de comercial, por força exclusiva da forma, seja qual for seu objeto;

b) sociedade qualificada de civil, pela conjugação de forma comercial e objeto civil;

c) sociedade qualificada de civil, por força exclusiva da forma, seja qual for seu objeto.

4 - Comerciais pela forma: as sociedades anônimas.

A primeira situação se concretizou, em nosso direito, pelo sistema adotado no decreto nº 434, de 1891, destinado a "consolidar as disposições legislativas e regulamentares sobre as sociedades anônimas", cujo art.3º, compendiando os diplomas consolidados, a eles submeteu "as companhias ou sociedades anônimas, quer o seu objeto seja comercial, quer civil".

Enquadradas, então, na legislação mercantil, ainda que tivesse objeto civil, as sociedades anônimas se qualificaram, por força exclusiva da sua forma, como sociedades comerciais.

A qualificação imposta no decreto nº 434 veio a ser contrariada, pelo art.1.364 do Código Civil, que subordinou, ao registro civil e ao fôro civil, as sociedades que, civis por seu objeto, tomassem forma comercial, inclusive a da sociedade anônima. Todavia, esse preceito foi derogado pelo dec.lei nº 2.627, de 1940, cujo art.2º, parág. único, dispõe que "qualquer que seja o objeto, a sociedade anônima ou companhia é mercantil e rege-se pelas leis e usos do comércio".

Restaurou-se, assim, no direito vigente, aquela primeira qualificação peculiar, como bem explica Miranda Valverde. "Sob o regime anterior ao Código Civil, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1917, as sociedades anônimas estavam integralmente submetidas às leis reguladoras da espécie. Inscreviam seus atos constitutivos no Registro do Comércio e respondiam perante a jurisdição comercial. Pode dizer-se que elas se comercializavam, quando civil o seu objeto. A forma prevalecia sobre a natureza do objeto de exploração. A lei atual, reatando a tradição, e consoante a orientação seguida pelas legislações mais adiantadas, declara que a forma anônima imprime cunho mercantil à sociedade, qualquer que seja o seu objeto de exploração".



5 - Civis pelo objeto, embora sob forma comercial

A segunda situação particular, qualificativa sociedade civil, por conjugação da forma comercial com o objeto civil, foi instaurada pelo art.1.3 do Código Civil, acima citado, nestes termos: "Quando as sociedades civis revestirem as formas estabelecidas nas leis comerciais, entre as quais se inclui a das sociedades anônimas, obedecerão aos respectivos preceitos, no em que não contrariem os deste Código; mas serão inscritas no Registro Civil e será civil o seu fôro".

Como já se viu, quanto às sociedades anônimas, o dispositivo derogou a norma do decreto nº 434, mas, por sua vez, foi derogado pelo dec.lei nº 2.627. Assim, com ressalva da anônima, são oportunos aos esclarecimentos de Waldemar Ferreira - "Por esse preceito, a forma não mercantiliza a sociedade civil. Aplicam-se-lhe apenas os dispositivos das leis comerciais reguladoras de sua exterioridade, estrutura e funcionamento. Colocou o Código Civil, no reparo de João Luiz Alves, "em posição intermédia entre os que propugnavam o princípio de que, tomando a forma comercial, a sociedade civil ficasse sujeita somente à legislação comercial, como queria Andrade Figueira, e os que entendiam que, mesmo tomando a forma comercial, como a da sociedade anônima, ficassem as sociedades civis sujeitas somente à legislação civil, como entendia Dídimo da Veiga".

Qualifica-se, pois, de civil, a sociedade destinada a objeto civil, embora revestida de forma comercial; o que demonstra, no caso, a preponderância, não caso, a preponderância do elemento substancial sobre o elemento formal.

6 - Civil pela forma: as sociedades cooperativas.

Elucidada a influência dos elementos objeto e forma e sua diversificação na qualificação das sociedades, pode-se passar ao exame da terceira e última das situações particulares antes apontadas. Diferentemente da segunda, onde, co-existindo objeto civil e forma comercial, aquele prevalece sobre esta, para qualificar de civil a sociedade; e, exatamente ao contrário da primeira, onde se desconsidera o objeto, e a forma (a da sociedade anônima) infunde qualificação comercial - trata-se de situação legal, em que também se desconsidera o objeto, e a forma (a da sociedade cooperativa) infunde qualificação civil.

Este o novo critério qualificativo, ora introduzido no direito pátrio pelo dec.lei nº 59, de 21 de novembro de 1966, em seu art.4º: "As cooperativas

qualquer que seja sua categoria ou espécie, são entidades de pessoas, com forma jurídica, de natureza civil, para a prestação de serviços ou exercício de atividades sem finalidade lucrativa, não sujeitas a falência, distinguindo-se das demais sociedades pelas normas e princípios estabelecidos na presente lei".

Na sistematização dos critérios de qualificação do direito vigente não seria possível ignorar a inovação, que, aliás, no tocante às sociedades cooperativas, deu remate final à questão, como resultado de uma progressão contínua na política legislativa dessas sociedades."

Há, no caso em julgamento, um aspecto a ser considerado: a interpretação não pode ser, apenas, literal. Há de ser, também, SISTEMÁTICA, isto é, uma lei ou até mesmo um ato normativo não de ser interpretados de acordo com o contexto legal no qual estão inseridos e não de acordo com a palavra fria e isolada do comando normativo.

Trata-se, no caso, de interpretar a Portaria nº 264, de 11.11.81, no seguinte trecho:

"I - Dar nova redação à alínea "c" do item II da Portaria MF nº 22, de 12 de janeiro de 1979, que passa a ser o seguinte:

.....
II - Acrescentar ao item III da mesma Portaria a alínea "d", com a seguinte redação:

"d" - as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade civil, para prestação dos serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, economista, contador, despachante e de outros serviços que se lhe possam assemelhar terão seus lucros arbitrados mediante a aplicação, sobre as receitas de prestação de serviços, percentual igual a 50% (cinquenta por cento). Essa percentagem será aumentada na forma prevista na alínea "d" do item II desta Portaria, até atingir o limite máximo de 80% (oitenta por cento)."

O Relator da matéria tomou a literalidade do comando como se verdade fosse, esquecendo-se de comparar esta portaria com a de nº 22, já que esta é INTERPRETATIVA daquele ato ministerial de

Acórdão nº 103-08.658

1979, e não apenas ato constitutivo. Ora, a Portaria nº 22/79 possuía disciplina própria sobre a mesma matéria e, note-se bem, essa disciplina não foi revogada, mas apenas ampliada e especificada. Chamo a atenção para o fato de que a Portaria nº 22/79 possuía um item II, no seguinte sentido:

"II - O lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta do contribuinte, será apurado mediante a aplicação dos percentuais abaixo, sobre a receita das respectivas atividades econômicas:

.....

b) 20% (vinte por cento) sobre a receita bruta proveniente da venda, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas jurídicas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador;

c) 30% (trinta por cento) sobre as receitas de prestação de serviços, exceto aqueles incluídos na letra "b" do item III desta portaria."

De acordo com a INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA ficou claro que a intenção de ambos os textos foi distinguir perfeitamente a hipótese de lucro arbitrado das empresas prestadoras de serviços em geral, cuja alíquota ficou em 30%, da prestação de certos serviços especificados na Portaria nº 264/81. No caso em julgamento, a hipótese é de arbitramento de sociedade de contadores, hipótese esta prevista nesta portaria. Não há como mudar o arbitramento de 50% para 30% só porque a sociedade possui o título de "limitada".

Costumam dizer os estudiosos que toda interpretação que leva ao absurdo deverá ser deixada de lado. Se o entendimento do Relator fosse válido, todas as sociedades de contadores passariam a colocar após a razão social ou nome da sociedade a palavra "Ltda" e, por um passe de mágica, passariam a ser consideradas sociedades comerciais, beneficiando-se, assim, da alíquota reduzida. Por sua vez, a tributação com base na alíquota de 50% viraria letra morta, o que, evidentemente, é inaceitável.

Embora a Portaria Ministerial nº 264/81 tenha se re

↓

portado a "pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade civil", não se pode pretender que a referida portaria tenha querido modificar toda a tradição brasileira no sentido de que sociedade de prestação de serviços jamais será sociedade comercial. Pouco importa o fato de uma pessoa jurídica ter assumido a forma de sociedade comercial. Ela continuará, apesar disso, sendo sociedade civil.

Desejo destacar, a propósito, este outro trecho do citado trabalho de PONTES DE MIRANDA, à pág. 362:

"2. SOCIEDADE COMERCIAL OU SOCIEDADE CIVIL. - No direito brasileiro, a sociedade por quotas, de responsabilidade limitada, pode ser civil. Posto que a Lei nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919, seja posterior ao Código Civil, tem-se de entender a remissão do art.1.364 do Código Civil a todos os tipos de sociedades comerciais.

No direito brasileiro, as sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, não são, necessariamente, sociedades comerciais. As que são civis registram-se de acordo com o Decreto-lei nº 9.085, de 25 de março de 1946, art. 1º, II ("No registro civil das pessoas jurídicas", diz o art.1º, "serão inscrito":

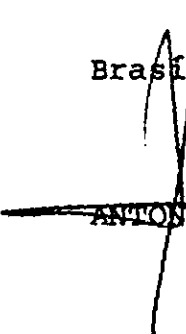
I. Os contratos, os atos constitutivos, os estatutos ou compromissos das sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, e os das associações de utilidade pública e das fundações.

II. As sociedades civis que revestirem as formas estabelecidas nas leis comerciais"). Se a sociedade por quotas, de responsabilidade limitada, tem por objeto exercício de profissão liberal (2ª Câmara Civil da Corte de Apelação do Distrito Federal, 21 de julho de 1922, R. do S.T.F., 46, 291), é sociedade civil." (grifei).

Em conclusão, embora a recorrente tenha feito seu registro na junta comercial e tenha adquirido a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada não passou a ser sociedade comercial. Por outro lado, a interpretação sistemática da Portaria Ministerial nº 264/81 não ampara, data venia, a tese sustentada pelo Relator.

Em vista do exposto, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 11 de outubro de 1988.



~~ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR DESIGNADO~~

V O T O (VENCIDO)

Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, Relator.

O recurso é tempestivo (fls. 81/84), devendo, pois, ser conhecido.

Preambularmente, há alguns aspectos que merecem ser destacados, ressaltados.

Inicialmente, observa-se que tanto a impugnação quanto o recurso da empresa foram parciais porque, já na impugnação, a contribuinte admitiu que teria se equivocado ao utilizar o Formulário II, isenção por reduzida receita bruta, quando deveria ter se valido do Formulário I, ou seja, declarar com base no lucro real. Isso, naturalmente, implicaria em que a empresa mantivesse escrituração com base nas leis fiscais e comerciais.

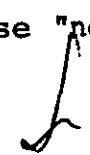
Pressupondo que estava isenta, e declarando no Formulário II, ela não tomou o cuidado quanto às providências concernentes à sua escrituração. Consequentemente, segundo o art. 399 do Regulamento do IR, a autoridade arbitrou-lhe o lucro. Ela não discorda do arbitramento em si.

No recurso, ela, concordando com o arbitramento, limita-se a pleitear uma alíquota mais benéfica, ou seja, a de 20%, ao invés da de 50%, aplicada pelo fiscal no pressuposto de ser ela uma sociedade civil de prestação de serviços de contabilidade.

Outro aspecto preliminar que deve ser esclarecido, diz respeito ao parágrafo último de seu recurso, transcrito literalmente no relatório.

Percebe-se, pela leitura do mesmo, que a recorrente, no mínimo, deve ter incorrido, pelo sentido geral de sua resistência, em algumas impropriedades técnicas.

Na certa, quando requereu que fosse "negado provi-



Acórdão nº 103-08.658

mento ao recurso", estaria querendo dizer que fosse "dado provimento ao recurso"; quando usa o verbo "confirmar a sentença", deve ser lido "reformular a decisão de primeira instância". Do contrário, fica completamente incoerente seu apelo a este Conselho.

Feitas essas considerações, há de se decidir, primeiro, sobre a legitimidade do arbitramento e, em segundo lugar, sobre a alíquota aplicável ao caso concreto.

Quanto à legitimidade do arbitramento, conforme ressaltado do que acima ficou exposto, trata-se de matéria incontroversa. A empresa que deve declarar com base no lucro real e que não possui sua escrita com base nas leis comerciais e fiscais, segundo o próprio Regulamento, art. 399, está sujeita ao arbitramento, como método de apuração do lucro tributável e não como uma penalidade em si.

Essa orientação, além de decorrer do texto expresso da lei, está embasada em farta jurisprudência.

Aliás, a própria contribuinte em seu recurso, afirma poder "aceitar o parecer" (fls. 82), numa alusão clara ao arbitramento que lhe foi aplicado.

Com o que, ficou mesmo para ser apreciada, a aplicação ao caso, no arbitramento, da alíquota de 50%, reservada para as empresas de prestação de serviços profissionais diversos, dentre os quais os de contador, constituídas sob a forma de sociedade civis, ou então a outra alíquota geral para serviços, de 30%, já que a de 20% de qualquer forma, tratando-se de prestação de serviços, não tem aplicação, não obstante reivindicada pela contribuinte.

Penso, com a devida venia, que proposta de aplicação da alíquota de 50% no caso, não se resolve assim sem maiores aprofundamentos, como restou confirmada pela decisão recorrida.

Primeiro, não se pode perder de vista que muito

ch

A

Acórdão nº 103-08.658

embora o arbitramento não se constitua em penalidade, não há nenhuma discrepância no sentido de considerá-lo como uma medida extrema, sempre indesejável, de regra geral mais onerosa para o contribuinte. Portanto, trata-se de uma regra de exceção. Somente deve ser utilizado quando não houver outra alternativa.

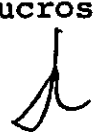
Por outro lado, a alíquota máxima de 50% é também excepcional, dentro desse contexto.

Logo, está-se, sem sombra de dúvidas, diante de uma exceção da exceção. Sem nenhuma dificuldade percebe-se então que semelhantes regras, excepcionais, somente podem e devem ser interpretadas de forma restritiva, ou seja, não abrangente, não elástica.

Pela Portaria do Ministério da Fazenda, no arbitramento, a alíquota de 50% foi reservada exclusivamente para as pessoas jurídicas prestadoras de determinados serviços profissionais, "constituídas sob a forma de sociedade civil": é a expressão do referido ato normativo, complementar da legislação tributária pertinente, nos termos do art. 100, do CTN. Referida Portaria poderia, se quisesse, simplesmente ter usada a expressão "sociedade civil de prestação de serviços de....". Mas não. Bem ou mal, com acerto ou desacerto, intencionalmente ou não, o fato é que erigiu como hipótese legal de incidência da regra de 50%, a circunstância da sociedade haver sido constituída sob a forma de sociedade civil.

Disso não como fugir, pena de se fazer letra morta da lei no caso, ou de se pretender fazer uma interpretação corretiva, contra seu texto expresso, o que não se apresenta recomendável.

A pesquisa portanto da hipótese legal de incidência de que se trata, no sentido de determinar sua real extensão e profundidade, guiada por esse referencial, que é da lei, data venia, nada tem de literal: ao contrário, busca ser sistemática e coerente com o próprio instituto do arbitramento de lucros na sua



característica de excepcionalidade.

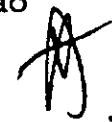
Nem se diga que alíquota de 30% estaria reservada exclusivamente para as pessoas jurídicas comerciais; fosse assim, ressalvada não restaria, pelo próprio texto normativo, sua aplicação para as empresas constituídas para exploração dos serviços públicos de transporte coletivo de passageiros, art. 411 do RIR/80, quando, sabidamente, tais empresas, não obstante até conseguirem arquivar seus atos constitutivos nas Juntas Comerciais, sua essência é civil, e não comercial, consoante já se decidiu (cfr. ROBERTO BARCELOS DE MAGALHÃES, in Constituição das Sociedades Comerciais, Ed. Freitas Bastos S.A., S. Paulo, 1960, p. 20).

Não se discute todavia, para o fim de afastar a alíquota majorada de 50% no arbitramento, a essência mesma das pessoas jurídicas. Foi o legislador que, por qualquer razão, deu prevalência, elegeu em condição, a "forma de constituição" dessas empresas. Portanto, apresenta-se data venia completamente inútil pesquisar se, pelo seu objeto, essência, a pessoa jurídica é civil ou não, posto não é esse aspecto que está em jogo. Logo, toda a doutrina existente no sentido de caracterizar as sociedades em civis ou comerciais, segundo seu objeto, inaplica-se ao caso. Aqui, interessa a "forma de constituição" e não a essência da constituição ou atuação da empresa.

E, quanto a "forma" das sociedades civis, esclarece o mesmo autor supra referido, referindo-se expressamente às formas que as sociedades civis podem adotar:

"Podem adotar as seguintes formas: a) de sociedade em nome coletivo; b) de capital e indústria; c) em comandita simples; d) em comandita por ações; e) por quotas de responsabilidade limitada; f) em conta de participação; g) de crédito real.

Adotada que seja alguma dessas formas, rege-se a sociedade civil pelos preceitos das leis comerciais respectivas que não contrariem as disposições do Código Civil: "Quando as sociedades civis revestirem as formas estabelecidas nas leis comerciais, entre as quais se inclui a da sociedades anônimas, obedecerão aos respectivos preceitos, no em que não contrariem os deste Código, mas serão



inscritas no registro civil e será civil o seu fôro (Código Civil, art. 1.364)"
(op. cit., p. 19 - sublinhamos)

Portanto, não há dúvida, que uma sociedade civil pode revestir-se de forma civil, ou de forma comercial.

No caso concreto, sem dúvida que a diligência mandada fazer trouxe elementos seguros de prova no sentido de que a recorrente realmente adotou uma forma comercial para a sua constituição, em sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Assim, a contrario sensu, não tendo adotado forma civil, ainda que houvesse sido arquivada sua constituição no registro civil, e não no registro comercial, como acontecido na espécie, inaplica-se-lhe a alíquota de 50% no arbitramento, reservada para as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade civil.

No direito, às vezes, consoante é do conhecimento geral, o aspecto formal assume raias de suma importância. Basta constatar, p. ex., que, essa mesma empresa, se adotasse a "forma da sociedade por ações", mesmo que continuasse com o igual objeto civil, ex vi legis, passaria não somente a ter a forma de sociedade comercial, seu próprio conteúdo passaria a ser comercial, muito em bora, em essência, permanecesse a mesma, ou seja, civil.

Além, é de se observar que o contrato constitutivo da recorrente está registrado na Junta Comercial do estado de Goiás (fls. 94/101 e, particularmente, 97-verso e 98/100).

O Decreto nº 57651, de 19.01.66, regulamentador da Lei nº 4726, de 13.07.65, que dispõe sobre os serviços do Registro de Comércio, art. 48, II, 2º, dispõe, verbis:

"Art. 48. O Registro do Comércio compreende:

II - O Arquivamento

2º) dos instrumentos de contrato; de qualquer alteração, inclusive da que resulte prorrogação de prazo ou mudança de sede; de transformação, de incorporação, de fusão, de dissolução ou de distrato e de liquidação das sociedades comer

Acórdão nº 103-08.658

ciais nacionais em geral."

Assim, na Junta Comercial arquivam-se os contratos de sociedades constituídas, no mínimo, sob a forma comercial. No caso em análise, o arquivamento, efetivamente, foi feito na Junta Comercial do estado de Goiás. Então, não é sob forma civil.

Portanto, tudo leva a crer que, apesar da finalidade da empresa ser civil, a forma de sua constituição é comercial, não entrando no conceito da Portaria nº 264/81, que, clara e objetivamente, fala em "sob a forma de sociedade civil". Automaticamente, o enquadramento correto da hipótese é a Portaria nº 76/79, sendo o arbitramento de 30% sobre as receitas de prestação de serviços.

Há, porém, um outro aspecto a ser analisado. Diz respeito ao agravamento do percentual de arbitramento dentro do quinquênio.

A Portaria nº 22/79 estatui:

"II

d) na hipótese do contribuinte ter seu lucro arbitrado em mais de um exercício, dentro de um mesmo quinquênio, a percentagem de arbitramento será aumentada em 20% (vinte por cento) sobre a última adotada desprezadas as possíveis frações, respeitado, em qualquer caso, o limite máximo igual ao dobro das percentagens estabelecidas nas letras "a", "b" e "c" deste item;

e) considera-se o quinquênio o espaço de tempo de 5 (cinco) anos decorrido entre a última declaração, com base no lucro arbitrado, e a anterior com a mesma forma de apuração da base de cálculo;

f) mesmo que o arbitramento do lucro de diversos exercícios seja realizado à mesma época, as percentagens de arbitramento para cada um dos exercícios serão adotadas isoladamente, respeitando-se as determinações contidas nas letras anteriores deste item."

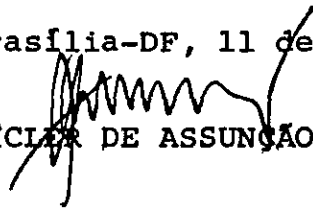
O presente processo refere-se a dois exercícios: 1984 e 1985, preenchendo-se, pois, os requisitos previstos na norma legal para o agravamento da exigência.



Porém, como o critério de agravamento não constou do lançamento originário (cfr. fls. 9 verso), não estando na competência desse Conselho a revisão do lançamento nem tampouco a função de lançar em si, não se pode cogitar no caso de estabelecimento do agravamento nessa instância.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, por tempestivo, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, ao fim de declarar incidível na espécie o percentual de 30% para o arbitramento.

Brasília-DF, 11 de outubro de 1988.

 DÍCLER DE ASSUNÇÃO - RELATOR