

UnB – Universidade de Brasília

FD – Faculdade de Direito

**A Inconstitucionalidade da inclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ
apurado sobre o lucro real**

Bernardo de Oliveira Telles

Brasília
2013

UnB – Universidade de Brasília
FD – Faculdade de Direito

**A Inconstitucionalidade da inclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ
apurado sobre o lucro real**

Bernardo de Oliveira Telles

Trabalho de conclusão de curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do título
de bacharel em Direito pela Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília – UnB

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Brasília
2013

TERMO DE APROVAÇÃO

Bernardo de Oliveira Telles

A Inconstitucionalidade da inclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ apurado sobre o lucro real

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela seguinte banca examinadora:

Valcir Gassen

Professor Doutor e Orientador

Rafael Santos de Barros e Silva

Professor Mestre e Examinador

Pedro Júlio Sales D`Araújo

Mestrando e Examinador

Bernardo Nacouzi de Mello Franco

Mestrando e Examinador

Brasília, 05 de julho de 2013.

DEDICATÓRIA

A meu vô, Luiz França Borges de Oliveira, *in memoriam*.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer aos meus pais Marisa e Sergio pelo incentivo à busca do conhecimento, bem como por todo o apoio durante a elaboração deste trabalho. À minha irmã, Marilia, que sempre foi um grande espelho, e agora, como colega de curso pelo apoio e sugestões.

Aos meus amigos por todo o apoio dado. Tanto aos amigos da época de colégio, aos amigos distantes (em quilômetros) e aos amigos de curso e àqueles que cultivamos com o passar do tempo. Eles fazem todo esse caminho ter muito mais sentido.

Ao meu orientador, professor Valcir, pelo apoio dado na elaboração deste estudo, mas, principalmente, pelo estímulo para o estudo do direito tributário de uma maneira diferenciada, com ênfase na crítica e com uma visão transformadora.

À Universidade de Brasília e, principalmente à Faculdade de Direito, seus professores, que me deram as bases para o ensino do Direito, e seus servidores e funcionários, fundamentais para o bom funcionamento desta instituição.

RESUMO

A Lei n. 9.316/1996 traz em seu artigo 1º, caput e parágrafo único, previsão que veda a dedução dos valores pagos a título de contribuição social sobre lucro líquido (CSLL) da base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ). No presente trabalho iremos questionar a constitucionalidade de tal norma. Primeiramente será realizada uma análise dos tributos envolvidos. Posteriormente irá se analisar o posicionamento jurisprudencial a respeito da matéria, principalmente, o do Supremo Tribunal Federal, que julgou a questão em sede de repercussão geral no Recurso Extraordinário n. 582.525. Por fim, questionaremos a constitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da Lei n. 9.316/96 por três razões: violação principiológica da Constituição Federal, violação à reserva de lei complementar prevista no artigo 146, III, a da Constituição Federal e violação do conceito constitucional de renda do artigo 153, III.

PALAVRAS-CHAVE: IRPJ – CSLL – base de cálculo – artigo 1º, caput e parágrafo único da Lei n. 9.316 – Supremo Tribunal Federal – Constituição – capacidade contributiva – conceito constitucional de renda – reserva de lei complementar

SUMÁRIO

1. Introdução.....	1
2. Noção de tributo e conceito de impostos, imposto de renda e imposto de renda de pessoa jurídica; contribuições, contribuições sociais e contribuição social sobre o lucro líquido.....	3
2.1 Noção de Tributo	3
2.2 Impostos, Imposto de renda e Imposto de renda de pessoa jurídica	6
2.2.1 Impostos	6
2.2.2 Imposto de renda	10
2.2.3 Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.....	13
2.3 Contribuições, Contribuições Especiais, Contribuições Sociais, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	17
2.3.1 Contribuições.....	17
2.3.2 Contribuições Especiais.....	19
2.3.3 Contribuições Sociais	20
2.3.4 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL	21
3. Artigo 1º e artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316 de 1996, o leading case do Recurso Extraordinário no 582.525 no Supremo Tribunal Federal, e o posicionamento dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça em relação à questão	24
3.1 Artigo 1º e artigo 1º, parágrafo único da Lei nº 9.316 de 1996	24
3.2 O <i>leading case</i> do Recurso Extraordinário 582.525 no Supremo Tribunal Federal	25
3.3 Posicionamento dos Tribunais Regionais Federais em relação à questão.....	30
3.4 Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre a questão.....	35
4. A inconstitucionalidade e a ilegalidade do artigo 1o, parágrafo único da Lei 9.316/96.....	38
4.1 Inconstitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 por violação do princípio constitucional da capacidade contributiva.....	38
4.2 Inconstitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 por violação à reserva de lei complementar, prevista no artigo 146, III da Constituição Federal	43
4.3 Inconstitucionalidade e ilegalidade do artigo 1º, parágrafo único por violação dos conceitos constitucional e legal de renda.....	47
5. Conclusão	53
6. Referências Bibliográficas.....	56

1. Introdução

O presente trabalho visa discutir e defender a inconstitucionalidade da vedação da dedução dos valores pagos a título de Contribuição Social Sobre Lucro Líquido da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apurado sobre o lucro real.

Tal vedação encontra-se expressamente prevista em lei, no artigo 1º, caput e parágrafo único da Lei n. 9.316/1996. Logo, será debatida a constitucionalidade da referida legislação, bem como a adequação desta com outras balizas legais tributárias fundamentais, principalmente, o Código Tributário Nacional.

Para melhor compreensão, o trabalho será dividido em três capítulos. No primeiro capítulo os institutos do direito tributário envolvidos na questão serão pormenorizados. Iremos trabalhar a definição de tributo e, depois, partir para uma melhor definição das duas espécies envolvidas na questão: os impostos e as contribuições.

No tocante aos impostos, será feita uma discussão sobre os institutos referentes a tal espécie tributária, como seus princípios, por exemplo. Posteriormente, seguirá uma discussão a respeito do imposto de renda, passando pelo imposto de renda de pessoa física para, por fim, trabalhar o instituto do imposto de renda de pessoa jurídica.

Quanto às contribuições, será realizado um processo semelhante. Serão trabalhados os principais institutos envolvidos e suas categorias, para então se chegar às contribuições especiais e àquela de tal categoria que merece destaque no presente trabalho, a contribuição social sobre o lucro líquido.

No segundo capítulo será realizada uma discussão a respeito da Lei 9.316/96, com ênfase no artigo 1º, parágrafo único desta. Serão discutidos os efeitos da citada legislação no cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica.

Na sequência será abordado o posicionamento das cortes jurisdicionais brasileiras a respeito do tema. Primeiramente comentaremos o acórdão do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral que “pacificou” a questão considerando constitucional o que estava estabelecido no art. 1º, parágrafo único da lei n. 9.316/96. Esta decisão, conforme se pretende demonstrar, é aqui considerada completamente equivocada.

Cabe ressaltar, que no momento da escolha do tema do presente trabalho, o Recurso Extraordinário nº 582.525 se encontrava com seu julgamento interrompido devido ao pedido de vista do ex-ministro Cezar Peluso, que já durava praticamente 5 (cinco) anos.

Após se analisar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, será observado como se posicionam os Tribunais Regionais Federais a respeito do tema, e será possível

verificar que existiam posicionamentos conflitantes a respeito do assunto, com tratamento divergente até mesmo dentro de diferentes turmas em um mesmo tribunal.

No entanto, o que se verá a seguir é que, no âmbito legal, a questão acabou sendo “pacificada” tendo em vista o julgamento de recurso especial em sede de recurso repetitivo no Superior Tribunal de Justiça. Iremos colacionar os principais trechos do acórdão do recurso em questão para verificar como se deu a argumentação do ministro relator no caso, Luiz Fux, que foi acompanhado à unanimidade por seus pares.

Por fim, serão expostos os motivos que nos levam a crer que é flagrante a inconstitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da lei n. 9.316/1996. Para isso, será feita a abordagem sobre três aspectos.

Primeiramente, será feita a defesa da existência da inconstitucionalidade do citado texto legal por violação principiológica da Constituição Federal. Mais precisamente, violação ao princípio da capacidade contributiva, que, como será exposto, é de observância obrigatória para os impostos, com relevância especial no imposto de renda.

Será feita uma abordagem a partir de doutrinadores do direito tributário brasileiro, bem como uma discussão referente a princípios e regras (no caso: princípio constitucional contra lei ordinária) com ênfase nas teorias de Ronald Dworkin.

O segundo aspecto que será utilizado para defender a inconstitucionalidade do art. 1º, parágrafo único da lei 9.316/96 é a violação da previsão constitucional da reserva de lei complementar. Demonstrar-se-á que as mudanças trazidas pela lei combatida só poderiam ter sido realizadas por lei complementar, conforme estabelecido pelo artigo 146, inciso III, alínea “a”.

O terceiro e último aspecto traz a tona a discussão sobre o conceito constitucional de renda e sua violação pela questionada legislação. Além disso, será realizada outra argumentação de forma a demonstrar que mesmo não se considerando a existência de um conceito de renda estabelecido pela Constituição, o artigo 1º, parágrafo único da lei 9.316 não poderia prosperar por questões de ilegalidade, pois viola de forma flagrante o conceito de renda trazido por lei complementar, no caso, o Código Tributário Nacional.

2. Noção de tributo e conceito de impostos, imposto de renda e imposto de renda de pessoa jurídica; contribuições, contribuições sociais e contribuição social sobre o lucro líquido

2.1 Noção de Tributo

Conforme anteriormente explicitado, o presente trabalho visa discutir a inconstitucionalidade da inclusão dos valores cobrados a título de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica cobrado sobre o lucro real auferido pela empresa.

No entanto, não podemos iniciar a discussão sem antes discutir a natureza de tais institutos. Ou seja, é fundamental para melhor compreensão deste trabalho que discorramos sobre o que é imposto, definindo o imposto de renda em suas diversas modalidades, chegando ao imposto de renda de pessoa jurídica, bem como sobre o que é contribuição, buscando conceituar a seguir a contribuição social sobre o lucro líquido.

Ademais, é fundamental falar sobre o gênero que engloba as duas espécies discutidas, que é o tributo, instituto central de estudo no Direito Tributário. Com isso, iniciará o presente trabalho buscando-se uma definição de tributo para, então, adentrar em um estudo mais aprofundado do tema a ser abordado no presente ensaio.

Historicamente, não há como ter uma noção precisa sobre o momento em que o Estado (ou quem detinha o poder, como os senhores feudais na Idade Média), começou a cobrar tributos sob a justificativa da necessidade de custear algumas atividades vitais para o funcionamento do feudo, Estado, entre outros.

No entanto, o que se via é que os detentores do poder acabavam se apropriando da instituição dos tributos, gerando cargas tributárias altíssimas e crescente indignação popular.

Os tributos eram cobrados por inúmeras razões durante o tempo: senhores feudais cobravam pedágio para permitir que mercadores trafegassem por estradas mais bem conservadas e seguras que percorriam o feudo, a famigerada “derrama”, que culminou na revolta do mártir brasileiro Tiradentes e consistia em uma porcentagem cobrada sobre a produção de ouro, etc. O pagamento poderia ser realizado de diversas formas, dinheiro, entrega de bens, prestação de serviços, entre outros.

Atualmente, a noção de tributo mantém ainda alguma semelhança com as suas origens históricas. No entanto, com o advento do Estado Democrático de Direito algumas

mudanças se perceberam no que diz respeito à cobrança e ao pagamento de tributos. Luciano Amaro traz de forma precisa tal distinção¹:

Tributos, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regrada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).

Cabe destacar, porém, dois momentos históricos que trouxeram mudanças que influenciaram diretamente a cobrança de tributos pelo Estado. No âmbito social, a Revolução Francesa, e no âmbito econômico, a Revolução Industrial, trouxeram uma ruptura entre Estado e propriedade.

O Estado, então, precisou se apropriar da propriedade individual para poder custear suas atividades essenciais. Como não podia confiscar terras, bens, entre outros, a maneira que o Estado encontrou para adquirir as verbas necessárias foi por meio da instituição de tributos. O professor Valcir Gassen aborda de forma precisa a ruptura entre Estado e propriedade e seus efeitos na seara tributária²:

Com a pretensão de ancorar o acordo semântico proposto para a expressão matriz tributária é de fundamental importância compreender a tributação na contemporaneidade, pois ela é de natureza distinta da de outras épocas e em alguns aspectos pouco se assemelha ao fenômeno tributário qual se concebe. Um fato que transformou o entendimento acerca da cobrança de tributos dos contribuintes pelo Estado é a separação histórica entre Estado e propriedade. Este fenômeno é resultado, por um lado, de uma profunda revolução no campo da economia e, por outro, de uma revolução paradigmática no campo da política.

Como expressão da revolução concernente à economia tem-se por referência a Revolução Industrial, que se dá em meados do século XVIII na Grã-Bretanha e no decorrer dos séculos seguintes em outros países. A Revolução Industrial modifica de forma profunda, pelo intermédio da tecnologia, todo o sistema produtivo até então existente. (...)

No campo da política, a revolução ocorrida é ilustrada pela Revolução Francesa no final do século XVIII. O significado desta revolução é a construção de uma hegemonia política, em certa medida, resultado da

¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** – 17. Ed – São Paulo: Saraiva, 2011 – p.38.

² GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário** – Brasília: Consulex, 2012 – p. 34-38.

hegemonia econômica da burguesia. Ocorre num contexto de influência das idéias iluministas (a Era da Razão) e da Independência Americana (1776).

(...)

Com a ocorrência da dupla revolução, inglesa e francesa, são perceptíveis três mudanças significativas nas relações sociais e econômicas até então existentes. A primeira é a libertação da terra dos direitos feudais e a sua transformação em mercadoria, situação que permite que os proprietários privados possam livremente negociá-la. A segunda modificação é no sentido de que a terra em mãos de proprietários privados deve ser inserida no processo produtivo com o objetivo de obter lucros. A terceira diz respeito à transformação de grande parte da população rural em trabalhadores assalariados para atender ao processo de industrialização.

É nesse contexto que se edifica uma das principais características do Estado, tal qual é atualmente concebido: a separação definitiva deste em relação a propriedade. Historicamente, na maioria das formas de organização estatal anteriores a este período, quase todas as coisas, bem como as pessoas, eram tidas e vistas como de propriedade do Estado ou daquele que detinha o poder. Estado e propriedade confundiam-se em um espaço em que tudo e todos pertenciam ao Estado.

(...)

A cisão entre Estado e propriedade produziu nos Estados contemporâneos uma dependência econômica destes em relação à sociedade. Uma dependência econômica do Estado em relação ao patrimônio individualizado na sociedade. Neste sentido, para que o Estado tenha os aportes econômicos necessários para a sua manutenção, precisa se apropriar da propriedade alheia, ou seja, da propriedade de seus cidadãos.

Com isso, cumpre destacar o que a letra da lei define como tributo. Eis o conceito encontrado dentro do Código Tributário Nacional:³

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De tal conceito podemos extrair algumas observações:

- a) "Prestação pecuniária compulsória": significa dizer que o ato de tributar do Estado gerará uma obrigação para o ente tributado e que esta deverá ser arcada em pecúnia, ou seja, em dinheiro;
- b) "Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir": nessa parte, podemos afirmar que o legislador foi redundante, prolixo, entre outros. Já havia afirmado que a prestação é pecuniária, o que presume a necessidade de ser paga em moeda. Além disso, ao falar "cujo valor nela se possa exprimir", está se repetindo mais uma vez o que já havia sido falado anteriormente, duas vezes;
- c) "Que não constitua sanção de ato ilícito": a cobrança de tributo pelo Estado não constitui uma punição. Não é uma ação do Estado destinada a punir o cidadão ou então a

³ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 23.06.2013.

obrigá-lo a realizar algo em virtude do descumprimento de algum dever legal. No entanto, cabe ressaltar que o não pagamento do tributo constitui um ilícito e pode gerar punições nas esferas administrativa e criminal;

d) “Instituída em lei”: significa dizer que somente poderá se instituir tributo mediante lei específica para tal. É atributo do princípio da legalidade previsto na Constituição Federal no artigo 150, inciso I⁴:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Mais adiante neste trabalho trataremos de forma mais ampla sobre a questão dos princípios no direito tributário;

e) “Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”: Significa, em suma, que o tributo será cobrado mediante uma atividade caracterizada pelo Estado para tal fim. Em nosso ordenamento, tal atividade é o lançamento, que pode se dar de diversas formas. Não é relevante discutir aqui todas as modalidades de lançamento, no entanto, algumas serão discutidas quando falarmos do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Após esta breve conceituação do instituto dos tributos, é possível começar o estudo e conceituar duas de suas espécies, os impostos e as contribuições, para então nos atermos às figuras centrais deste trabalho, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

2.2 Impostos, Imposto de renda e Imposto de renda de pessoa jurídica

2.2.1 Impostos

Uma das espécies do tributo, o imposto, é aquela mais estudada e mais discutida na seara do direito tributário. Isso se dá pelo fato de que, sem sombra de dúvidas, o imposto é a forma de tributação que mais gera receitas para o Estado, e que, conseqüentemente é a mais sentida financeiramente pelo contribuinte.

O imposto se trata de um tributo cobrado a partir da prática de um fato pelo contribuinte e independe de qualquer tipo de prestação por parte do Estado, consistindo em uma demonstração de capacidade contributiva por parte do cidadão tributado.

⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

Essa breve definição traz consigo alguns conceitos que devem ser melhor abordados. Primeiramente, relativo à “prática de um fato pelo contribuinte”, trata-se da hipótese de incidência. Hipótese de incidência diz respeito à prática de um fato, o qual, tipificado em lei (no caso dos impostos, na Constituição Federal), causará a incidência do tributo e, com isso, sua cobrança.

No que diz respeito ao fato praticado pelo contribuinte ser independente de qualquer tipo de prestação estatal, essa é a definição de imposto encontrada no Código Tributário Nacional⁵:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Tal característica nos induz a duas conclusões. Primeiro de que o imposto não se trata de uma retribuição, não é pago para custear algum tipo de atividade prestada pelo Estado em favorecimento do cidadão. A segunda conclusão que podemos fazer é que o *quantum* arrecadado com a cobrança de impostos não possui uma destinação específica, ou seja, o Estado não está obrigado a destinar de maneira preestabelecida as receitas que arrecadou a título de imposto.

Assim, podemos dizer que o imposto tem um caráter unilateral. Sua cobrança se dá tão somente pela prática de um ato por parte do contribuinte. Roque Antonio Carrazza traz uma boa definição sobre essa característica⁶:

Na verdade, com esta colocação queremos enfatizar que o imposto nunca nasce de uma atuação estatal referida ao obrigado (obra pública, serviço público, ato de polícia etc.), mas, sempre, de um fato qualquer, que não envolva uma contraprestação estatal. Portanto, a prestação patrimonial do contribuinte do imposto é *unilateral* (e não *sinagmática*), porque não faz nascer, para a entidade tributante, qualquer dever específico de efetuar uma contraprestação.

Por fim, cabe destacar um aspecto que não encontramos na definição do artigo 16 do CTN, mas que está presente na Constituição, que é a capacidade contributiva, encontrada no §1º do artigo 145⁷:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁵ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 23.06.2013.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** – 26. Ed – São Paulo: Malheiros, 2010 – p. 540

⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

A capacidade contributiva, que possui a relevância de princípio constitucional tributário, é fundamental para que falemos em justa tributação. O cidadão só deverá ser compelido a pagar impostos sobre aquela riqueza efetivamente demonstrada e na proporção desta. Posteriormente veremos que no caso abordado pelo presente trabalho há flagrante violação a este princípio.

Sobre o princípio da capacidade contributiva e sua fundamental inserção no conceito de imposto, cumpre destacar lição de Ricardo Lobo Torres⁸:

A definição do CTN é insuficiente e abreviada, porquanto não contém os outros elementos característicos dos impostos. Entre eles, o princípio da capacidade contributiva, agora expressamente proclamado no art. 145, §1º. Aliás, a capacidade contributiva integra essencialmente a noção de imposto, eis que se o cidadão deve pagá-lo de acordo com a sua riqueza, segue-se que o fato gerador dessa categoria tributária *não se vincula a qualquer prestação específica por parte do Estado*, destinando-se a renumerar as necessidades globais do serviço público indivisível.

No que diz respeito à classificação dos impostos, a constituição traz apenas uma separação referente à competência dos entes, União, estados, Distrito Federal e municípios para instituir e cobrar impostos. Tais competências encontram-se delimitadas nos artigos 153 e incisos (União), 155 e incisos (estados) e 156 e incisos (municípios).

A doutrina, no entanto, trabalha com diversas outras classificações. Para fins do trabalho proposto, vamos nos ater a uma classificação sobre as hipóteses de incidência, que separa os impostos em:

- a) Impostos aduaneiros ou sobre o comércio exterior: Imposto de Importação e Imposto de Exportação;
- b) Impostos sobre patrimônio e renda: Imposto de Renda, Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana, etc;
- c) Impostos sobre o consumo: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, etc.

Sobre esta última categoria, em que pese grande parte da doutrina, como Hugo de Brito Machado⁹ e Ricardo Lobo Torres¹⁰, classificá-la utilizando termos como impostos sobre a circulação e produção de mercadorias ou então como circulação e produção de riquezas, acreditamos que a classificação mais correta é a de impostos sobre o consumo.

Isso porque acreditamos que a tributação seja sobre o consumo pois, muito embora quem recolha os impostos é o industrial, comerciante, prestador de serviços, entre

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário** – 18. Ed – Rio de Janeiro: Renovar, 2011 – p. 376.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 31. Ed – São Paulo: Malheiros, 2010 – p. 319.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. – p. 377.

outros, quem de fato arca com os custos é o consumidor final, uma vez que toda a carga tributária é repassada a este no preço final da mercadoria/serviço.

Essa situação vai ao encontro da definição de imposto que utilizamos, já que é o consumidor final aquele a demonstrar capacidade contributiva. Por mais que não pratique diretamente o fato gerador, o fato de arcar com o imposto em sua integralidade, demonstra que foi o consumidor, de fato, quem demonstrou possuir a capacidade contributiva, em nada interessando o momento em que o Estado veio a arrecadar o imposto.

Nesse sentido, precisas as palavras do professor Valcir Gassen, que afasta a classificação de impostos sobre a circulação, para falar em impostos sobre o consumo, tendo por base, ainda, a classificação utilizada pela OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹¹:

Desconsidera-se em relação a esta última incidência, a classificação que utiliza a denominação **circulação**, pois não se trata de circulação e sim de consumo de bens e serviços. Tanto que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE - conceitua os tributos sobre o consumo da seguinte forma: “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”

Por fim, cabe colocar as palavras do supracitado autor no artigo “Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos”, produzido em conjunto com os então estudantes da UnB –Universidade de Brasília, Pedro Júlio Sales D`Araújo e Sandra Regina da Fonsêca Paulino¹²:

Também conhecida por tributação indireta, essa espécie de encargo fiscal tem como uma de suas principais características a sua repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional. Assim, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito, previsto no ordenamento como responsável pelo fato imponible e que ocupa, conseqüentemente, o polo passivo da obrigação tributária, e aquele que arca economicamente com o encargo em si, conhecido pela doutrina e jurisprudência por contribuinte de fato.

Realizadas as conceituações e classificações que entendemos ser necessárias em relação aos impostos, passamos a tratar agora sobre o imposto de renda.

¹¹ GASSEN, Valcir (no prelo). **Direito Tributário: Pressupostos e Classificações dos Tributos** – p. 35-36.

¹² GASSEN, Valcir e col. **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos in Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário** – Brasília: Consulex, 2012 – p. 285-286.

2.2.2 Imposto de renda

Enquadrado na categoria de impostos sobre a renda e o patrimônio (de acordo com a classificação anteriormente utilizada), o imposto de renda, conhecido pela abreviatura IR, é um imposto de competência da União, previsto no artigo 153, inciso III da CF¹³: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza;”.

É importante, então, definir o que se entende por renda e proventos de qualquer natureza, posto que são, justamente, as hipóteses de incidência do Imposto de Renda.

No CTN, o artigo 43 e seus incisos falam em disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou de proveitos de qualquer natureza, além de trazer uma definição das hipóteses de incidência do IR¹⁴:

Art. 43. 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:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O inciso I, ao trazer a definição de renda é autoexplicativo, tratando-a como o fruto do capital, do trabalho ou da combinação destes fatores. São os acréscimos patrimoniais advindos de tais fatores. Entendemos como acréscimos patrimoniais pois o inciso II assim os qualifica, ao caracterizar os proventos como os acréscimos patrimoniais que não se enquadram ao inciso anterior.

Já o inciso II merece uma atenção maior. Ao tratar todo acréscimo patrimonial não proveniente de trabalho, capital ou de ambos, abre margem para inúmeras hipóteses que podem ser consideradas como ensejadoras da cobrança do Imposto de Renda.

Assim, algumas situações podem aparentar acréscimos patrimoniais enquadrados como proventos de qualquer natureza, mas não o são. É uma discussão bastante relevante e que será melhor discutida no momento da discussão do tema central do presente trabalho. Por hora, vale citar um exemplo bastante discutido pela doutrina e jurisprudência que é o das indenizações.

As indenizações, de trabalho, por dano moral ou patrimonial não podem ser consideradas como acréscimos patrimoniais, uma vez que têm efeito reparatório, de restituir

¹³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

¹⁴ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 23.06.2013.

algum prejuízo que o indenizado teve. A discussão perdurou por algum tempo, mas hoje, esse é o entendimento da jurisprudência e que possui respaldo da doutrina.

No tocante ao aspecto da disponibilidade econômica e jurídica, é importante trazer um breve conceito sob o seguinte aspecto. Disponibilidade econômica é a capacidade de usar, fruir, dispor, gozar da renda após sua incorporação ao patrimônio. Disponibilidade jurídica não é o mesmo que disponibilidade econômica, pois essa ainda não existe, mas se fala em um direito adquirido que não está sujeito a nenhuma hipótese de suspensão.

O sujeito ativo do Imposto de Renda, aquele responsável pela cobrança e arrecadação do imposto de renda é a União. No entanto, o sujeito ativo será os Estados-membros e os municípios, na hipótese de retenção na fonte do imposto de renda referente aos seus servidores, conforme estabelecido nos artigos 157, I e 158, I da CRFB/88¹⁵:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Os sujeitos passivos do IR serão aqueles que praticarem o fato gerador. Em virtude das particularidades e da forma de cobrança, o legislador por questões de comodidade e para privilegiar a arrecadação resolveu diferenciar em alguns aspectos as regras para pessoas físicas e para pessoas jurídicas. Por isso, falamos em Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF e Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Ambos serão melhor abordados posteriormente.

Quanto aos princípios e critérios constitucionais referentes ao Imposto de Renda, cabe destacar alguns aspectos.

No tocante aos princípios, cabe ressaltar a anterioridade, que está relacionada ao princípio da não-surpresa e, em suma, diz respeito ao contribuinte saber exatamente as condições às quais se submeterá para pagar o imposto, e visa, principalmente, não causar impacto imediato para o consumidor na sua carga tributária. A Constituição traz duas regras de anterioridade, a de exercício e a nonagesimal.

A anterioridade de exercício estabelece que a instituição ou majoração de tributos pelos entes não poderá ser cobrada no mesmo exercício em que a lei foi publicada. Já a

¹⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

anterioridade nonagesimal significa que os entes somente poderão cobrar os tributos passados 90 (noventa) dias da publicação da lei que majorou ou instituiu o tributo.

O Imposto de Renda é uma exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme estabelecido na segunda parte do §1º do artigo 150 da Constituição. Assim, lei que majorar ou instituir o IR, deverá apenas respeitar a anterioridade de exercício, devendo ser publicada até o último dia do ano de exercício anterior ao que pretende ter eficácia.

Os critérios constitucionais relevantes para o Imposto de Renda encontram-se destacados no inciso I, do parágrafo 2º do artigo 153. São eles a generalidade, a universalidade e a progressividade¹⁶:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

O critério da generalidade determina, basicamente, que todos aqueles que praticarem o fato gerador do Imposto de Renda serão contribuintes, independentemente da natureza do acréscimo patrimonial envolvido, ou seja, não haverá discriminação a respeito da origem do acréscimo patrimonial. Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira¹⁷:

Generalidade significa tratar todas as situações sob uma norma geral, no sentido de ser aplicável a todos os contribuintes e em contraposição à seletividade.

Generalidade significa que o imposto deve tratar por igual todo e qualquer aumento patrimonial, independentemente dos tipos de renda ou de proventos que contribuam para sua formação, além de dever ser independente de quaisquer outras circunstâncias externas ao contexto de hipótese de incidência.

A universalidade possui uma definição semelhante e bastante atrelada à da generalidade. Está relacionada à base de cálculo do tributo, afirmando que esta deverá levar em consideração todos os acréscimos e perdas patrimoniais para averiguar a renda a ser considerada para o pagamento do imposto. Renato Romeu Renk traz bem essa relação entre a generalidade e a universalidade¹⁸:

A base calculada, além de ser informada pela generalidade, terá de ter a natureza universal. Ser universal é ser total. Logo, de nada adianta apurar a base impositiva dividindo-a em espécies de renda quando, no final, se deve apurar o valor informado pela universalidade. Desta forma, para que a renda

¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda** – São Paulo: Quartier Latin, 2008 – p. 253.

¹⁸ RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo** – Porto Alegre, 2001 – p. 161.

seja informada pelo critério da universalidade, os elementos integrados no processo de sua produção devem estar dispostos de forma tal que atendam a este critério. Ou seja, todos devem ser submetidos à tributação de forma absolutamente igual. Não há receita diferente de outra, como não há despesa diferente de outra.

Por fim, a progressividade é um instrumento que leva em consideração a base de cálculo do imposto, aplicando alíquotas maiores quanto maior for aquela. É um instrumento que visa atingir um dos princípios norteadores dos impostos, o da capacidade contributiva.

É um critério que objetiva a justa tributação, e que, na teoria merece elogios, apesar de que, na prática, em nosso país, se compararmos com outras legislações, as alíquotas ainda são muito baixas para a tributação de altas rendas, sem contar em relação a outros tributos. No entanto, este não é o foco deste trabalho.

Leandro Paulsen traz uma interessante definição sobre a progressividade e a sua aplicação no Imposto de Renda¹⁹ :

A progressividade, por sua vez, é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. De fato, tem-se progressividade quando há diversas alíquotas graduadas progressivamente em função do aumento da base de cálculo: maior a base, maior a alíquota.

(...)

Como imposto de natureza pessoal, o IR deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, § 1º, da CF. A progressividade, aliás, serve de instrumento para a tributação da renda conforme a capacidade contributiva.

Estes são os principais aspectos do Imposto de Renda. Para finalizar a exposição sobre o instituto, falaremos a respeito do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, espécie no centro da discussão do presente trabalho, e, ainda, faremos uma breve exposição a respeito do Imposto de Renda de Pessoa Física.

2.2.3 Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

Conforme mencionado anteriormente, antes de entrar em maiores minúcias a respeito do IRPJ, faremos alguns comentários sobre o Imposto de Renda de Pessoa Física para fins didáticos e também com o intuito de fazer uma diferenciação entre o que podemos chamar de subespécies do Imposto de Renda.

Os contribuintes, ou seja, os sujeitos passivos do Imposto de Renda de Pessoa Física serão todas as pessoas físicas residentes ou domiciliadas em nosso país. É o que diz expressamente o artigo 1º da Lei 7.713/88²⁰:

¹⁹ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais** – 7. Ed – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012 – p. 60.

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Assim, qualquer pessoa física, natural, que auferir renda de acordo com a definição que trouxemos anteriormente, deverá pagar o Imposto de Renda. Da definição trazida na Lei 7.713/88, é importante fazer uma distinção. No aspecto pessoal, somente serão contribuintes do IRPF as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil.

Entretanto, é importante não confundir com o aspecto espacial, pois, não necessariamente a renda deverá ser auferida em nosso país. Por exemplo, a renda oriunda da prestação de serviços para o exterior por um cidadão residente no Brasil, é tributada pela União. Sob o aspecto material, o que vale é a questão da disponibilidade da renda, ou seja, independente da origem da renda, se esta estiver disponível para ser utilizada em nosso país, será tributada de acordo com a legislação brasileira.

Por fim, quanto ao aspecto quantitativo, as pessoas físicas são tributadas levando em consideração sua renda bruta, existindo, algumas exceções previstas na lei, mas que não merecem maior destaque para fins deste trabalho. Tal previsão encontra-se disposta no artigo 3º da Lei 7.713/88²¹: Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.”

O Regulamento do Imposto de renda traz, em seu artigo 146, quem serão os contribuintes do IRPJ²²:

Tributação das Pessoas Jurídicas - (Livro 2 - Parte 1 - Art 146 a 304)

Título I - CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS

Subtítulo I - Contribuintes

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 27):

I – as pessoas jurídicas (Capítulo I);
II - as empresas individuais (Capítulo II).

Assim, no que diz respeito às empresas individuais, apesar de não possuírem o status legal de pessoa jurídica, para fins do pagamento do Imposto de Renda são consideradas como tal. É o que está previsto no RIR em seu artigo 150. Cabe ressaltar, ainda, o § 1º do referido artigo, que traz um rol das empresas que são consideradas individuais²³:

²⁰ BRASIL. Lei n. 7.713/1988 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm - acesso em 23.06.2013.

²¹ BRASIL. Lei n. 7.713/1988 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm - acesso em 23.06.2013.

²² BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm> - acesso em 23.06.2013.

²³ BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm> - acesso em 23.06.2013.

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei n.º 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2.º).

§ 1.º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 41, § 1.º, alínea "a");
 II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 41, § 1.º, alínea "b");
 III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei n.º 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1.º e 3.º, inciso III, e Decreto-Lei n.º 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

A partir de tal aspecto, percebemos que o imposto de renda de pessoa jurídica é um imposto destinado a tributar a renda daqueles que desenvolvem atividade empresarial, sejam estas pessoas físicas ou jurídicas.

Assim, a base de tributação do IRPJ será feita sobre o lucro da empresa. A forma de apuração do imposto devido poderá se dar por meio da apuração do lucro real ou pelo lucro presumido da empresa. Existe, ainda, uma terceira hipótese subsidiária para apuração do imposto devido, que é o lucro arbitrado.

O lucro real é diferente do lucro contábil da empresa, que chamamos de lucro líquido e que veremos, posteriormente, que é base de cálculo para apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Na apuração destas duas diferentes “formas” de lucro, são levados em consideração diferentes critérios para apuração das receitas, deduções e compensações realizadas.

Leandro Paulsen nos traz um conceito sobre o lucro real, e faz uma diferenciação deste para o lucro líquido²⁴:

A tributação pelo *lucro real* pressupõe maiores rigores formais para a apuração efetiva do lucro da pessoa jurídica, mediante consideração das suas receitas e das deduções cabíveis. Apura-se efetivamente o lucro ocorrido, calculando-se sobre ele, o montante devido a título de IRPJ.

Não há que se confundir o lucro líquido – que é o lucro contábil – com o lucro real. O que difere é que as deduções e compensações admissíveis para a apuração do lucro líquido não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, ou seja, do lucro real. Assim, obtido o lucro líquido, fazem-se as adequações necessárias (adições, exclusões e compensações) para a apuração do lucro real.

A outra base de cálculo utilizada para o IRPJ é o lucro presumido. Nessa hipótese, a tributação se dará sobre a receita bruta da pessoa jurídica, sobre a qual incidirá uma alíquota

²⁴ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. – p. 81.

a depender da atividade exercida. A alíquota comum é de 8% (oito por cento), conforme vemos no artigo 15 da lei 9.249/95²⁵:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Logo, percebemos que, ao optar pela incidência do IRPJ sobre o lucro presumido, o contribuinte poderá estar pagando mais ou menos imposto do que pagaria sobre o lucro real. De fato, ele normalmente opta pela opção mais vantajosa. Outro fator importante sobre o lucro presumido é a maior facilidade da apuração da base de cálculo, já que esta é a receita bruta mensalmente auferida, dispensando os complexos cálculos que devem ser realizados para chegar ao lucro real.

No entanto, não serão todos os contribuintes que poderão optar por serem tributados sobre o lucro presumido. As empresas que tiverem apurado lucro mensal superior à 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) no ano-calendário anterior deverão pagar o IRPJ calculado sobre o lucro real. Além destas, existem outras hipótese em que a lei obriga a escolha por essa base de cálculo, conforme expresso no art. 14 da Lei 9.718/98²⁶:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

²⁵ BRASIL. Lei n. 9.249/1995 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm - acesso em 23.06.2013.

²⁶ BRASIL. Lei n. 9.718/1998 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm - acesso em 23.06.2013.

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Aqueles não enquadrados na hipótese legal acima poderão optar pela forma de tributação do IRPJ pelo lucro real ou pelo lucro presumido.

Por fim, a apuração mediante o lucro arbitrado se dá de forma subsidiária. É um procedimento adotado pelo fisco quando a empresa, se tributada pelo lucro real, não cumpre com as medidas contábeis adequadas para aferir a base de cálculo, ou então, quanto ao lucro presumido, se não há como verificar qual a receita bruta da pessoa jurídica sobre a qual incidiria a alíquota do IRPJ.

Nas palavras de Leandro Paulsen²⁷:

O IRPJ é apurado sobre o *lucro arbitrado* em caráter excepcional, quando a pessoa jurídica tributada com base no lucro real não cumprir corretamente as respectivas obrigações acessórias (manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, elaborar e apresentar as demonstrações exigidas...), houver fraude ou vícios comprometedores da idoneidade da apuração realizada, tiver ocorrido opção indevida pelo lucro presumido, enfim, quando não for possível apurar adequadamente o imposto com base no lucro real ou presumido. Não seria o descumprimento das obrigações acessórias ou mesmo o ardil do contribuinte que o dispensariam do ônus tributário.

A tributação sobre o lucro arbitrado, apesar de não substituir a sanção que pode ser aplicada ao contribuinte pelo não cumprimento de alguma obrigação, é, conforme estabelecido pela própria lei, razoavelmente mais onerosa que a tributação correta pelos lucros real ou presumido. Assim sendo, podemos concluir, é uma forma de o Estado estimular que as empresas tenham controle sobre suas receitas, de forma a pagar corretamente o imposto de renda.

Para a discussão a ser travada nos próximos capítulos do presente trabalho, iremos considerar o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica calculado sobre o lucro real.

2.3 Contribuições, Contribuições Especiais, Contribuições Sociais, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

2.3.1 Contribuições

Existe controvérsia por parte da doutrina em classificar as contribuições como espécies tributárias. Alguns autores insistem em classificar os tributos de forma tripartite, em impostos, taxas e contribuições de melhoria, incluindo as contribuições especiais hora nos impostos, hora nas taxas.

²⁷ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. – p. 85.

A doutrina acaba por justificar (por diversos fatores) a não inclusão das contribuições entre as espécies tributárias. Um deles se dá pelo fato de o artigo 145 da Constituição Federal incluir apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria entre os tributos que os entes tributários podem instituir²⁸:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Outro fator que justifica o posicionamento de tais autores é o fato de o Código Tributário Nacional trazer esta divisão tripartite. É o perceptível no artigo 5º do CTN²⁹: “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

Roque Antonio Carrazza é um dos adeptos a tal forma de classificação³⁰:

Uma classificação jurídica, no entanto, deverá necessariamente levar em conta o dado jurídico por excelência: a *norma jurídica*. Reforçando a asserção, a norma jurídica é o ponto de partida indispensável de qualquer classificação que pretenda ser jurídica.

Assim, uma classificação *jurídica* dos tributos só será possível a partir do detalhado exame das normas jurídicas tributárias em vigor, máxime das de mais alta hierarquia, que se encontram na Constituição Federal.

Realmente, nossa Lei Maior está comprometida com uma classificação jurídica dos tributos. É ela que, em seu art. 145, confere, às pessoas políticas, competência para que criem *impostos, taxas e contribuições de melhoria*.

Apesar de o assunto ainda suscitar acaloradas discussões doutrinárias, continuamos entendendo que a destinação da receita proveniente da tributação não altera – pelo menos não necessariamente – a classificação supra. Neste sentido, já adiantamos que os empréstimos compulsórios (tributos cuja receita há de ser devolvida ao contribuinte) e as “contribuições” (tributos com destinação especificada nos arts. 149 e 195 da CF) podem ser reconduzidos às modalidades *imposto, taxa* ou, no caso daqueles, até, *contribuição de melhoria*.

Existem diversas outras maneiras de se dividir as espécies tributárias. Iremos adotar a classificação que separa os tributos em 4 (quatro) espécies: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Tal classificação é adotada pelo Supremo Tribunal Federal, consagrada no acórdão do Recurso Extraordinário 138.284, de relatoria do Ministro Carlos Velloso³¹:

²⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

²⁹

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. – p. 536-537.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário n. 138.284. Tribunal Pleno. Relator Min. Carlos Velloso. DJU, Brasília, 28 ago. 1992, p. 13.456.

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).

Tal classificação é a adotada de forma reiterada pelo Supremo Tribunal Federal, e ainda possui alguns seguidores na doutrina brasileira, que apesar de não seguirem rigorosamente o disposto no acórdão supracitado, substancialmente trazem a divisão quadripartite dos tributos. Um exemplo de tais doutrinadores é Ricardo Lobo Torres, que adota tal divisão, mas acaba por diferenciar contribuições como a de melhoria e a para custeio da iluminação pública, do rol das demais contribuições, classificadas como Contribuições Especiais³².

As contribuições terão, assim, diversas hipóteses de incidência e servirão para diversos fins. Dessa forma, não é possível trazer uma definição específica sobre quais são as características presentes em todas as subespécies de contribuição. Conforme anteriormente exposto, elas possuem um aspecto *sui generis* que as fazem se assemelhar ou com as taxas ou com os impostos, mas nunca de forma a se equivaler a tais espécies tributárias.

As contribuições especiais, conforme abordaremos a seguir, possuem fato geradores bastante semelhantes aos dos impostos, mas algumas características que, ao nosso ver, inviabilizam sua classificação em tal espécie de tributo.

2.3.2 Contribuições Especiais

As contribuições especiais são instituídas com a finalidade de originar receitas para custear determinadas atividades estatais. Elas são criadas com o intuito prévio de ter sua receita afetada a uma posterior atividade estatal. Suas hipóteses de incidência se assemelham às dos impostos, pois não derivam de nenhuma atividade prévia do Estado, e sim, de alguma manifestação de riqueza do contribuinte. No entanto, é justamente o fato de terem sua receita comprometida que as torna diferente dos impostos.

³² TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. – p . 409 e ss.

Nas palavras de Leandro Paulsen³³:

Pois bem, quando aludimos a contribuições especiais, referimo-nos a tributos, prestações pecuniárias compulsórias que não derivam de fatos ilícitos.

Mais especificamente, referimo-nos a tributos que não têm por hipótese de incidência fatos ligados ao Poder Público (no que se assemelham aos impostos e se diferenciam das taxas e contribuições de melhoria) e são cobrados para financiar despesas determinadas (aspecto em que se equiparam às taxas, às contribuições de melhoria e aos empréstimos compulsórios), sem que gerem, pela sua própria cobrança, uma obrigação estatal de restituir o valor pago.

Trata-se de tributos devidos em razão de atos praticados pelos contribuintes, cuja cobrança gera receita predestinada a financiar atividades estatais ou despesas específicas.

A previsão referente à competência exclusiva da União em instituir as contribuições especiais encontra-se no artigo 149 da Constituição Federal³⁴:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A partir do aludido dispositivo, percebemos que as contribuições especiais poderão ser divididas em: sociais, de intervenção no domínio econômico (chamadas de CIDEs) e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, que está no cerne da discussão proposta no presente trabalho, como o nome sugere, está no rol das contribuições sociais.

2.3.3 Contribuições Sociais

As contribuições sociais visam angariar recursos para custear algumas atividades na área social, as quais estão garantidas pelo Estado de acordo com a Constituição Federal. As contribuições sociais foram, em grande parte, instituídas para custear a seguridade social, o que se justifica, devido à grande importância de tal instituto, e à grande demanda financeira de que necessita.

Ricardo Lobo Torres traz um panorama das contribuições sociais³⁵:

A contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social garantidos pelo Estado a determinado grupo

³³ PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria geral, contribuições em espécie** – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010 – p. 28.

³⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. – p. 412-413.

da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa. A prestação estatal, como em todas as contribuições, é entregue *uti universi*, e abrange a previdência social, a saúde e a assistência social, parcelas constitutivas do conceito maior de seguridade (art. 195 da CF), assim como educação e o auxílio no desemprego. A contribuição social é forma de financiamento direto da seguridade e dos direitos sociais, pelos que participam do mesmo grupo econômico, assim na posição de patrão que na de empregado; mas, nos últimos anos, veio assumindo também a forma de financiamento indireto, à moda dos impostos, como acontece com o PIS/PASEP, a COFINS, a CSLL e a CPMF. Um de seus fundamentos é a destinação constitucional à seguridade social, à educação ou à cultura, o que não se confunde com a referibilidade a órgãos ou fundo, pois a contribuição social é causal ou finalística (Cf. RE 146.733, p.428).

Por fim, podemos fazer uma distinção entre as contribuições sociais destinadas a custear a seguridade social, e aquelas destinadas ao custeio de outras atividades estatais do estado, mais precisamente, a educação e cultura:

Contribuições referentes à seguridade social:

- a) Empregador, empresa (ou entidade a esta equiparada). Incidirão sobre o lucro, folha de salários, entre outros;
- b) Trabalhadores e segurados da previdência social. Incidirão sobre os salários e outras verbas de tal natureza;
- c) Dos importadores de bens e serviços do exterior, ou quem a lei a ele equiparar;
- d) Sobre a receita do concurso de prognósticos.

Contribuições referentes à educação e cultura:

- a) Contribuição do salário-educação;
- b) Contribuição dos empregadores para o sistema sindical.

A seguir, será trabalhada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que se enquadra entre aquelas referentes à seguridade social, que tem como contribuintes as empresas e que irão incidir sobre o lucro (em uma classificação mais específica, como será vista no próximo sub-tópico).

2.3.4 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

A previsão constitucional para instituição de contribuição social sobre o lucro encontra-se no artigo 195, inciso I, alínea “c” da Constituição Federal:³⁶

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

³⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

c) o lucro;

Apesar de o nome do tributo ser Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, a base de cálculo para sua tributação, quando o contribuinte for optante pelo pagamento do IRPJ sobre o lucro real, é o resultado ajustado, que é oriundo de descontos, adições e compensações no lucro líquido. Não se confunde com o lucro real, que é uma das bases de cálculo para o IRPJ, mesmo sendo auferidos a partir do lucro líquido. No entanto, iremos demonstrar que existe sim, influência, do que foi cobrado a título de CSLL na apuração do lucro real que resultará na cobrança do IRPJ.

A contribuição social sobre o lucro líquido foi instituída pela Lei 7.689/88. Conforme anteriormente comentado, é tributo de competência da União, como as demais contribuições, e seu sujeito ativo também é o mesmo ente.

Nas palavras de Leandro Paulsen³⁷:

Trata-se de contribuição que tem como sujeito ativo a própria União, já que não houve delegação de tal condição a nenhuma outra pessoa jurídica de direito público. Pelo contrário, a lei instituidora previu a sua administração pela Secretaria da Receita Federal, órgão da Administração Direta da União, posteriormente transformado na Secretaria da Receita Federal do Brasil (...).

Por outro lado, os contribuintes da CSLL são as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e aquelas equiparadas a tal condição pela legislação tributária brasileira. Tal é o disposto no art. 4º da Lei 7.689/88³⁸: “Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.”

A base de cálculo poderá ser o resultado ajustado, presumido ou o arbitrado. O resultado ajustado, conforme já exposto, é obtido a partir do lucro líquido, e não se confunde com o lucro real do IRPJ. Trata-se efetivamente de um resultado ajustado do lucro líquido antes da provisão para o IRPJ. O artigo 37 da IN 390/04 (legislação que cuida da apuração e pagamento da CSLL) fala sobre tal base de cálculo da contribuição³⁹:

Art. 37. Considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.

³⁷ PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit. – p. 230.

³⁸ BRASIL. **Lei 7.689/1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm - acesso em 23.06.2013.

³⁹ BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 390/2004** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in3902004.htm> - acesso em 23.06.2013.

Já as pessoas que optem pelo pagamento do IRPJ sob a base de cálculo presumida, ou que acabem pagando o imposto pela base de cálculo arbitrada, irão obter a base de cálculo da CSLL a partir destas. É o que deixa claro o artigo 85 da IN 390/04⁴⁰:

Art.. 85. As pessoas jurídicas que optarem pela apuração e pagamento do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou que pagarem o IRPJ com base no lucro arbitrado, determinarão a base de cálculo da CSLL conforme esses regimes de incidência.

No que diz respeito à alíquota, o artigo 3º da Lei 7.689/88 traz os percentuais aplicados. Percebe-se que, via de regra, a alíquota incidente é a de 9%⁴¹:

Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar no 105, de 10 de janeiro de 2001; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Nas discussões que serão travadas nos capítulos subsequentes, estaremos abordando a CSLL cobrada das empresas optantes pelo pagamento do imposto de renda de pessoa jurídica apurado sobre o lucro real.

⁴⁰ BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 390/2004 – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in3902004.htm> - acesso em 23.06.2013.

⁴¹ BRASIL. Lei 7.689/1988 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm - acesso em 23.06.2013.

3. Artigo 1º, caput e parágrafo único da Lei nº 9.316 de 1996, o leading case do Recurso Extraordinário no 582.525 no Supremo Tribunal Federal, e o posicionamento dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça em relação à questão

3.1 Artigo 1º, caput e parágrafo único da Lei nº 9.316 de 1996

A lei nº 9.316 de 1996 foi promulgada com o intuito de trazer modificações a respeito da legislação relativa ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido. Apesar da lei falar em imposto de renda, podemos afirmar que as alterações se dão, na verdade, no âmbito do imposto de renda de pessoa jurídica.

O artigo 1º e seu respectivo parágrafo único da lei em questão trazem uma informação importante relativa à contribuição social sobre o lucro líquido e ao imposto de renda de pessoa jurídica apurado com a base de cálculo do lucro real. Eis o que estabelece o citado dispositivo⁴²:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

A leitura dos artigos é bem clara. O artigo 1º determina que não poderá ser deduzido da apuração do lucro real ou da própria base de cálculo do IRPJ o valor já pago a título de CSLL.

O parágrafo único traz uma orientação semelhante, ao afirmar que, quando no registro contábil (como vimos, forma de apuração do lucro real a partir do lucro líquido), se contabilizou como custo ou despesa o pagamento de CSLL, tal valor deverá ser incluído no lucro líquido, justamente para que não haja o desconto vedado no artigo primeiro.

Assim, o que tal lei determina é que é irrelevante para a apuração do lucro real os valores pagos relativos ao tributo da CSLL. Dessa forma, o que entendemos como uma despesa não pode ser descontado na apuração contábil do lucro real para o pagamento do IRPJ.

⁴² BRASIL. Lei nº 9.316/1996 – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9316.htm - acesso em 23.06.2013.

Inconformados com desarrazoada norma, diversos contribuintes ajuizaram demandas judiciais a fim de que não precisassem observar o disposto na lei n. 9.316/96. Entre inúmeros argumentos abordados, está o de que está se tributando uma renda que não se enquadraria no conceito chave do imposto, uma vez que os valores pagos a título de CSLL não estariam entre aqueles ditos disponíveis.

As decisões judiciais a respeito do tema eram bastante divergentes, algumas indo ao encontro dos anseios do contribuinte, enquanto outras se postavam a favor do Estado, falando serem completamente aplicáveis o art. 1º e seu parágrafo único.

Assim, o Supremo Tribunal Federal reconheceu repercussão geral no Recurso Extraordinário 582.525, proveniente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região para unificar o entendimento a respeito da matéria. O reconhecimento da repercussão geral ocorreu em 2008, no entanto, diante da complexidade da matéria, o STF apenas decidiu a questão no mês de maio de 2013.

O Supremo Tribunal Federal veio a decidir de acordo com a constitucionalidade da lei e legalidade da inclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ. No próximo tópico iremos abordar o acórdão do STF.

Neste capítulo iremos ainda comentar algumas decisões dos tribunais regionais federais a respeito do tema. Decisões em ambos os sentidos: condenando à inclusão da CSLL na base de cálculo e confirmando a legalidade do art. 1º e seu parágrafo único da Lei 9.316/96.

Ao nosso ver, a inclusão dos valores pagos a título de Contribuição Social Sobre Lucro Líquido dentro da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica é inconstitucional por diversos motivos que serão abordados posteriormente.

Dessa forma, a decisão do STF, que será analisada a seguir, teria sido equivocada quando declarou a constitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da lei 9.316/96.

3.2 O *leading case* do Recurso Extraordinário 582.525 no Supremo Tribunal Federal

Diante de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região referente à Apelação nº 1999.03.99.038188-7, que decidiu pela legalidade do artigo 1º, parágrafo único

da lei 9.316/96, foi interposto Recurso Extraordinário com fulcro nos seguintes artigos da Constituição: 145, § 1º; 146, III, a; e 153, III, abaixo transcritos⁴³:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso)

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Foram reclamadas pelo recorrente diversas violações constitucionais. No que diz respeito ao artigo 145, § 1º da CRFB/88, falou-se em uma violação ao princípio da capacidade contributiva, o qual, como vimos, expressamente, sempre que possível deverá ser observado quando da graduação dos impostos. Verifica-se que não só dos impostos, mas também, os demais tributos deverão observar, sempre que possível, o princípio da capacidade contributiva.

Tal questionamento se dá pois a inclusão do valor da CSLL na base de cálculo do IRPJ não seria uma demonstração de capacidade contributiva do sujeito passivo do imposto, posto que se trata de um valor pago a título de um tributo e não algo que foi agregado ao patrimônio do contribuinte e do qual este poderia dispor.

No mesmo sentido se dá a alegada violação do artigo 153, III da Constituição. O recorrente fala em violação à definição constitucional de renda. Apesar de o supracitado artigo falar em um dos fatos que geram competência da União, não podemos olhar para o dispositivo constitucional como um conceito vago.

O conceito de renda da constituição possibilita a sua interpretação em alguns sentidos. O mais utilizado e, ao nosso ver, correto, traz a renda como fruto dos acréscimos patrimoniais vindos do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, conforme

⁴³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

estabelecido no artigo 43 do CTN, associado à disponibilidade de tal renda. Tal conceito já foi abordado previamente no presente trabalho.

Por fim, afirmou-se que as regras trazidas pela lei 9.316/96, uma lei ordinária, por trazerem definições sobre a base de cálculo do IRPJ, deveriam ter sido tratadas por lei complementar, violando assim o artigo 146, III, a da Constituição Federal.

Em abril de 2008, a partir de decisão do plenário virtual do Supremo Tribunal Federal, decidiu-se que a questão constitucional suscitada no Recurso Extraordinário 582.525 seria abarcada pela repercussão geral.

O julgamento em si consistiu de duas partes, uma, com início em 22 de outubro de 2008, que contou com o pronunciamento do relator, Ministro Joaquim Barbosa, com o voto do Ministro Marco Aurélio e com posterior pedido de vista do então Ministro Cezar Peluso. O julgamento ficou parado durante praticamente 5 (cinco) anos após ser retomado, e, finalizado, em 9 de maio de 2013.

O ministro relator votou por negar provimento ao recurso. Quanto à alegada violação ao conceito de renda, o relator afirmou que a Constituição não traz um conceito fixo referente à renda e proventos, devendo ser tributadas as entradas financeiras, respeitando-se apenas alguns preceitos constitucionais. O trecho do Informativo nº 525 (quinhentos e vinte e cinco) do Supremo Tribunal Federal traz com pormenores as motivações do relator⁴⁴:

O Min. Joaquim Barbosa, relator, negou provimento ao recurso. Afastou, inicialmente, a alegada violação do conceito constitucional de renda (CF, art. 153, III). Asseverou que a CF/88 permite a tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza sem estipular, expressamente, um conceito para renda ou proventos, que são as bases de cálculo constitucionais do tributo, mas que, por outro lado, não há um conceito ontológico para renda, de dimensões absolutas, caráter imutável e existente independentemente da linguagem, que possa ser violado pelo legislador complementar ou ordinário, haja vista se estar diante de um objeto cultural. Considerou que, nos quadrantes do sistema constitucional tributário, o conceito de renda pode ser estipulado apenas a partir de uma série de influxos oriundos do sistema jurídico, como a proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito possui ligações, como o econômico e o contábil. Tendo isso em conta, afirmou que, para análise das questões postas no recurso, seria suficiente considerar quatro aspectos para a definição da base de cálculo possível do imposto sobre a renda: a) acréscimo patrimonial resultante do cômputo de certos b) ingressos e de certas c) saídas, ao longo de um dado d) período de tempo, e que esses critérios poderiam ser deduzidos das normas gerais em matéria tributária construídas a partir do CTN (artigos 43 e 44).
(...)

⁴⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo STF nº 525** – disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo525.htm> - acesso em 23.06.2013.

Em seguida, o relator aduziu que o valor devido a título de CSLL não deveria, nos termos da CF, ser tratado como uma despesa operacional ou necessária para fins de apuração do IRPJ e, portanto, dedutível. Ressaltou que nem todas as despesas são relevantes à apuração do IR, pois a despesa operacional ou a necessária devem estar direta, intrínseca ou intimamente ligadas à atividade empresarial, ou seja, despesas relacionadas às atividades ou aos materiais que servem de pressupostos ao processo produtivo. Realçou que o valor devido a título de CSLL, por sua vez, corresponde a uma parcela do lucro do contribuinte, destinada aos cofres públicos em razão de seu dever fundamental de pagar tributos, e não consiste, assim, em despesa necessária ou operacional à realização da operação ou do negócio que antecede o fato jurídico tributário, que é auferir renda. Frisou que auferir renda é pressuposto da tributação pela incidência do imposto sobre a renda, critério material que deve ser confirmado pela base de cálculo homônima, e que a incidência do IRPJ ou da CSLL não antecede as operações empresariais que servirão de base aos fatos jurídicos tributários, mas, pelo contrário, toma-as como pressuposto. Concluiu que as obrigações tributárias resultantes da incidência de tributos calculados com base no lucro real ou grandezas semelhantes não são despesas essenciais à manutenção das atividades econômicas, mas conseqüências dessas atividades, ou seja, o tributo não é insumo da cadeia produtiva.

(...)

O Min. Joaquim Barbosa rejeitou a alegação de que a proibição da dedução implicaria cálculo do tributo sobre valor que efetivamente não corresponde à renda. Esclareceu que, para a formação da renda, de modo a atrair a incidência do IRPJ, é irrelevante tanto a circunstância de o acréscimo patrimonial ou o saldo positivo ter sido consumido ou não, antes ou depois da apuração, como a circunstância de parte da renda tornar-se vinculada ao adimplemento de uma dada obrigação, de forma a fixar destinação específica para o montante. Assentou que o IRPJ incidirá no momento em que verificada a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, sem que se cogite, em qualquer hipótese, do destino que posteriormente será dado aos valores. Salientou que o quadro em exame é marcado por dois momentos distintos: no primeiro, o contribuinte recebe um fluxo de novas riquezas que, depois da devida apuração, representará ou não renda; no segundo, se confirmada a existência do lucro real e em razão da incidência das regras-matrizes do IRPJ e da CSLL, uma parte daquele valor terá de ser destinada aos cofres públicos. Daí, se entre esses momentos o contribuinte der destinação aos valores, nem por isso deixará de haver renda ou lucro. Reafirmando que somente as despesas operacionais ou necessárias, ligadas diretamente à manutenção da atividade econômica são relevantes para infirmar o saldo positivo que caracteriza o lucro real, base de cálculo do IRPJ, concluiu não haver dupla tributação ou incidência do IRPJ sobre a CSLL, haja vista que o valor que deve ser pago a título de CSLL não deixa de ser lucro ou renda para o contribuinte, em razão da destinação que por ele lhe será dada após a apuração de ambas as exações.

No que tange à violação da reserva de lei complementar para legislar sobre base de cálculo do IR, o relator também afastou tal alegação sob o argumento de que as definições

dos artigos 43 e 44 do CTN nada trazem sobre o conceito de renda e de lucro real de forma a afastar da apuração destes os valores pagos referentes à CSLL⁴⁵:

Pelas mesmas razões, o relator não vislumbrou a apontada ofensa à reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de IR (CF, art. 146, III, a), porquanto os artigos 43 e 44 do CTN não especificam o que se deve entender por lucro real, na extensão pretendida pela recorrente, nem conceituam renda, tomado o mesmo parâmetro, nada havendo nesses dispositivos que viabilize a identificação dos valores pagos a título de CSLL como despesa operacional ou necessária à atividade empresarial, para fins de tornar obrigatório o cômputo dos gastos na apuração do IRPJ.

Por fim, quanto à alegada violação do princípio da capacidade contributiva, o ministro Joaquim Barbosa afirmou que o valor pago referente à CSLL também constitui renda, não representando tributação de qualquer outra forma de patrimônio ou grandeza⁴⁶:

Repeliu, de igual modo, a mencionada afronta ao princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º), na sua acepção objetiva ou subjetiva, visto que a vedação da dedução do valor da CSLL na apuração do IRPJ não leva inexoravelmente à tributação do patrimônio ou de qualquer outra grandeza que não seja renda. Asseverou que, independentemente de ser alocado à extinção do crédito tributário, o valor pago a título de CSLL também representa renda para o contribuinte, podendo ser incluído no cálculo da obrigação tributária referente ao IRPJ. Aduziu, ademais, não haver indicação de que a ausência da dedução pretendida exasperasse demasiadamente a carga tributária, de modo a torná-la desproporcional, proibitiva ou punitiva da atividade econômica.

O voto seguinte foi do ministro Marco Aurélio. Este abriu divergência quanto ao voto do ministro relator e deu provimento ao recurso extraordinário. Afirmou que houve, de fato, vício na alteração do conceito de renda trazido pelo CTN sem observar-se a reserva de lei complementar. Afirmou, ainda, que não se poderia considerar como renda e fato gerador do IRPJ um ônus do contribuinte, que é a CSLL. Por fim, disse que a capacidade contributiva também foi violada⁴⁷:

Em divergência, o Min. Marco Aurélio deu provimento ao recurso. Apontou, inicialmente, vício formal, ao fundamento de que a inovação deveria ter vindo à luz mediante lei complementar, que alterasse o CTN, mais especificamente o que previsto em seu art. 43. Asseverou que, ultrapassado esse vício, não se estaria, de toda forma, diante de algo que se enquadrasse no figurino constitucional do tributo, haja vista que a pessoa jurídica tem, considerada a CSLL, um ônus e não uma vantagem, não sendo possível entender que um ônus signifique, ao mesmo tempo, ônus e renda para quem quer que seja. Ademais, aduziu, quanto à questão relativa à capacidade econômica do contribuinte, não ser concebível que, em se tratando de um ônus, essa capacidade fosse aumentada para que o contribuinte viesse a arcar

⁴⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo STF nº 525** – disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo525.htm> - acesso em 23.06.2013.

⁴⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo STF nº 525** – disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo525.htm> - acesso em 23.06.2013.

⁴⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo STF nº 525** – disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo525.htm> - acesso em 23.06.2013.

com a incidência do tributo e, especificamente, do imposto que o é sobre a renda.

O julgamento foi então paralisado após pedido de vista do ministro Cezar Peluso para melhor análise da matéria. Foi retomado apenas em maio de 2013, momento em que o ministro Peluso não fazia mais parte do Supremo Tribunal Federal, pois já havia se aposentado.

No retorno do julgamento do RE 582.525, foi negado pedido da parte autora para que realizasse nova sustentação oral tendo em vista a mudança da composição da corte. Foi colhido, então, o voto do ministro Teori Zavascki, que seguiu o voto do Ministro relator. O recurso foi então conhecido e teve seu provimento negado⁴⁸:

Decisão: O Tribunal, preliminarmente, rejeitou o pedido de nova sustentação oral. Em seguida, colhido o voto do Ministro Teori Zavascki, o Tribunal, por maioria, conheceu do recurso e negou-lhe provimento, vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento o Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 09.05.2013.

A seguir, será verificada a forma como os Tribunais Regionais Federais se pronunciavam sobre a questão. Será mostrado como em alguns TRFs existiam posicionamentos diferentes, além de se mostrar como o acórdão do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema influenciou nas decisões mais recentes de tais cortes.

3.3 Posicionamento dos Tribunais Regionais Federais em relação à questão

Conforme abordado no tópico anterior, diante de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, foi interposto o Recurso Extraordinário 582.525. O STF acabou por manter a decisão do tribunal *a quo*, de que é inviável a dedução da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apurado sobre o lucro real.

De fato, o entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região na apelação nº 1999.03.99.038188-7 é o aplicado pela corte em outros casos, de forma que podemos falar em um posicionamento pacífico deste tribunal. É o caso da Apelação número 2000.03.99.012012-9, cuja ementa merece destaque⁴⁹:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ARTIGO 1º DA LEI Nº 9.316 /96. DEDUÇÃO DO VALOR RELATIVO AO PAGAMENTO DA

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ata de julgamento. Recurso Extraordinário nº 582.525. Relator Min. Joaquim Barbosa. DJE, Brasília, 20 mai. 2013, p. 17.

⁴⁹ SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação nº 2000.03.99.012012-9. Relatora Des. Marli Ferreira. DJE, São Paulo, 31 jan. 2011, p. 181.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO , NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA PRÓPRIA CSSL. IMPOSSIBILIDADE. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

1. É inequívoco que a contribuição social sobre o lucro, na sua própria conformação constitucional, representa a expressão material e concreta do lucro, razão pela qual seu pagamento não se equipara a despesas próprias do processo produtivo, ou seja, as denominadas operacionais, daí porque ser inviável argumentar que a lei nº 9.316 /96 violou o conceito constitucional ou legal de lucro ou renda.

2. A contribuição social - CSL, ao incidir sobre o lucro , vincula a natureza jurídica da parcela recolhida a tal título e, portanto, não se pode alterar a sua configuração para tê-la como "despesa dedutível", "patrimônio" ou conceito congênere, de modo a permitir que se cogite de ofensa ao princípio da capacidade contributiva ou da vedação ao confisco.

3. A base de cálculo, como dimensionada pela lei nº 9.316 /96, não sujeitou o contribuinte a uma situação de tributação desproporcional, abusiva, excessiva ou extrema, em sua dimensão econômica ou jurídica; nem foi oblíqua, indireta, dissimulada ou, por qualquer outro meio ou argumento, lesivo ao princípio da segurança jurídica, considerando, neste aspecto, que a alteração, produzida a partir da MP nº 1.516/96, apenas restabeleceu a incidência possível, nos termos da Constituição e da lei , revogando o que se configurou, até então, como mero benefício fiscal.

4. O artigo 41 da lei nº 8.981/95 previu que os "tributos e contribuição são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência", o que, no entanto, foi permitido a título exclusivo e com a configuração específica de benefício fiscal, em caráter excepcional, sem gerar direito adquirido e, pois, qualquer espécie de impedimento, legal ou constitucional, para a revisão da outorga, como veio a ocorrer com a previsão do artigo 1º da lei nº 9.316 /96.

5. Apelação e remessa oficial providas.

Ainda no âmbito do TRF da 3ª Região, merece destaque a ementa de outro julgamento, do Agravo Legal em Apelação Cível n. 2009.61.19.011881-0⁵⁰:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. CSLL. RESTRIÇÃO À DEDUTIBILIDADE PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL (IRPJ). LEI 9.316/96, ART. 1º. LEGITIMIDADE.

1. A questão em debate cinge-se à indedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro para fins de determinação do lucro real (IRPJ), nos termos do que dispõe a Lei nº 9.316, de 22/11/1996, em seu art. 1º, e parágrafo único.

2. Conclui-se, portanto, na esteira de tais ensinamentos, que a restrição imposta tem sua razão de ser, na medida em que *tanto o imposto de renda, como a contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas são parcelas do lucro, e não custos ou despesas operacionais.*

3. A restrição não ofende o princípio da vedação ao confisco nem o da capacidade contributiva. Os contribuintes que apresentem resultado positivo maior suportarão maior carga tributária, o que se insere dentro da lógica do princípio.

4. Não há elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática.

5. Agravo legal improvido.

⁵⁰ SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo Legal em Apelação Cível nº 2009.61.19.011881-0. Relatora Des. Consuelo Yoshida. DJE, São Paulo, 17 nov. 2013, p. 1.059.

Da mesma forma, no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o entendimento pela constitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 também é pacífico⁵¹:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. ART. 1º DA LEI Nº 9.316/96. CONSTITUCIONALIDADE. DEDUÇÃO DA CSSL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. 1. É pacífico o entendimento deste Tribunal no sentido de que é constitucional o art. 1º da Lei nº 9.316/96. 2. O valor da Contribuição Social sobre o Lucro não corresponde a despesa operacional da empresa contribuinte, constituindo a parcela do lucro real destinada ao financiamento da seguridade social. Precedentes. 3. "Conformidade do art. 1º da Lei nº 9.316, que estabelece a indedutibilidade da despesa para pagamento da CSSL na apuração da sua própria base de cálculo e do IR, com os princípios constitucionais e as normas gerais de direito tributário." (AMS 1999.01.00.018330-0/AM, 2ª Turma Suplementar, Relatora Juíza VERA CARLA NELSON DE OLIVEIRA CRUZ (CONV.) . 4. Afastadas as alegações de ofensa ao princípio da capacidade contributiva e art. 43 e 110 do CTN. 5. Apelação e remessa oficial providas.

Esse também é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁵²:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INDEDUTIBILIDADE DO VALOR DA CONTRIBUIÇÃO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. ART. 1º DA LEI 9.316/96. POSSIBILIDADE. 1. Não configura inconstitucionalidade a vedação, imposta pela Lei 9.316/96 (art. 1º), da dedução dos valores recolhidos a título de Contribuição Social sobre o Lucro quando da apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda. 2. Entende-se como lucro real "*o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º)*". 3. Assim, sendo a CSSL uma exação instituída sobre o lucro já constituído, tendo como marco de nascimento momento posterior ao do fato gerador, não configura-se como despesa necessária para a produção do próprio lucro, motivo pelo qual pode o legislador ordinário estabelecer a impossibilidade de sua dedução do lucro real para fins de cálculo do Imposto de Renda. 4. Apelação desprovida.

Entretanto, no âmbito do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o entendimento não era pacificado. Em alguns acórdãos percebíamos um entendimento indo ao encontro dos anseios do contribuinte e dizendo ser indevida a inclusão da CSSL na base de cálculo do IRPJ. Podemos verificar tal posicionamento no julgamento da Apelação número 2001.82.00.007821-0, da Quarta Turma da Corte⁵³:

EMENTA: APELAÇÃO. CSSL. IMPOSTO DE RENDA. LEI 9.316 (ARTS. 1º E 4º). PROVIMENTO PARCIAL. 1. O Imposto de Renda incide sobre valores cuja disponibilidade, econômica ou jurídica, pertence ao contribuinte, pelo que de sua base de cálculo deve ser deduzido o valor devido à guisa de contribuição social sobre o lucro.

⁵¹ BRASÍLIA. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível nº 1999.01.00.108088-7. Relator Des. Convocado Eduardo José Corrêa. DJU – Seção 2, Brasília, 10 abr. 2003, p. 79.

⁵² PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 2009.70.05.000922-3. Relator Des. Joel Ilan Paciornik. DJE, Porto Alegre, 12 jan. 2010, p. 311-312.

⁵³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.82.00.007821-0. Relator Des. Edilson Pereira Nobre Júnior. DJU – Seção 2, Brasília, 29 mar. 2007, p. 714.

2. Impossibilidade de dedução, na base de apuração da contribuição social sobre o lucro, da importância da própria contribuição.
3. Apelação provida em parte.

(...)

Procede a alegação da recorrente. O Imposto de Renda, consoante definido no art. 43, caput, do CTN, tem como hipótese de incidência a disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Vê-se, portanto, que tal tributo haverá de incidir sobre valores cuja disponibilidade seja o contribuinte titular e que lhe ocasionem acréscimo patrimonial (Cf. HUGO MACHADO, Direito Tributário, 5ª ed. Forense, p. 212).

Dessa maneira, não admissível a inclusão, na base de cálculo do Imposto de Renda, dos valores que o contribuinte deve a título de outros tributos, como é o caso da Contribuição Social sobre o Lucro. Não se manifesta aqui nem disponibilidade jurídica nem econômica de renda.

Tal posicionamento também era visto em acórdãos da Terceira Turma do supracitado tribunal. É o caso da Apelação número 99.05.43427-5⁵⁴:

APELAÇÃO E REMESSA EX OFFICIO. CSSL. LEI 9.316 (ARTS. 1.º E 4.º). IMPROVIMENTO. I - O IMPOSTO DE RENDA INCIDE SOBRE VALORES CUJA DISPONIBILIDADE, ECONÔMICA OU JURÍDICA, PERTENCE AO CONTRIBUINTE, PELO QUE DE SUA BASE DE CÁLCULO DEVE SER DEDUZIDO O VALOR DEVIDO À GUIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. II - IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO, NA BASE DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, DA IMPORTÂNCIA DA PRÓPRIA CONTRIBUIÇÃO. III - APELAÇÕES E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS.

Por outro lado, as demais turmas acabaram por adotar o entendimento majoritário dos demais Tribunais Regionais Federais, como podemos perceber neste acórdão da Segunda Turma referente à Apelação nº 2000.84.00.006591-4⁵⁵:

TRIBUTÁRIO - IR - BASE DE CÁLCULO - DEDUÇÃO DA CSL - LEI N.º 9.316/96 - INADMISSIBILIDADE - PROVIMENTO DO RECURSO. 1.- A LEI Nº 9.316, DE 1996, AO VEDAR QUE O VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO SEJA DEDUZIDO, A TÍTULO DE DESPESA, DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA, NÃO MODIFICOU, NEM MUITO MENOS AUMENTOU, A BASE DE CÁLCULO DESTA, ATÉ PORQUE AQUELA NÃO INCIDE SOBRE O RENDIMENTO AUFERIDO DURANTE O EXERCÍCIO-BASE, MAS SIM SOBRE O LUCRO APURADO NO FINAL, APÓS DEDUZIDAS TODAS AS DESPESAS. 2.- INCIDINDO A CSL SOBRE O LUCRO OBTIDO DEPOIS DE DESCONTADOS TODOS OS GASTOS COM A ATIVIDADE COMERCIAL OU INDUSTRIAL, ELA NÃO PODE SER ELENCADE COMO DESPESA, ATÉ PORQUE SOMENTE SE FAZ SENTIR CASO HAJA O LUCRO. 3.- PRECEDENTE DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (AGRESP 409336/PR, REL. MIN. JOSÉ DELGADO, PRIM. T., UN., DJ DE 17.6.2002, P. 00220) 3.- RECURSO IMPROVIDO.

⁵⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 99.05.43427-5. Relator Des. Edilson Pereira Nobre Júnior. DJU – Seção 2, Brasília, 07 fev. 2002, p. 861.

⁵⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.84.00.006591-4. Relator Des. Petrucio Ferreira. DJU – Seção 2, Brasília, 20 out. 2003, p. 360.

No entanto, após acórdão do Superior Tribunal de Justiça no tocante a legalidade da Lei 9.316 de 1996, julgado no âmbito dos recursos repetitivos a partir do Recurso Especial 1.113.159, ficou “pacificado” o entendimento de que não poderia ser realizada a dedução da CSLL na base de cálculo do IRPJ. No próximo tópico abordaremos o recurso especial em questão.

É possível perceber em algumas ementas o entendimento “pacificado” pelo STJ já sendo aplicado pelo TRF da 3ª Região. É o exemplo da Apelação nº 2008.82.00.000330-7, julgada, inclusive, pela Terceira Turma⁵⁶:

TRIBUTÁRIO. COFINS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA PRÓPRIA CSLL. DEDUÇÃO VEDADA PELO ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 9.316/96. JULGAMENTO DEFINITIVO PELO STJ SOB OS AUSPÍCIOS DO RECURSO REPETITIVO. 1. Apelação contra sentença que denegou a segurança que objetivava a exclusão da CSLL da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em face do disposto na Lei nº 9.316/96. 2. O colendo STJ, sob os auspícios do recurso repetitivo (REsp nº 1113159/AM, Rel. Min. Luiz Fux, DJE 25/11/2009), decidiu que: - a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo; - o lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelo artigo 247, do RIR/99); - a Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, vedou a dedução do valor da contribuição social sobre o lucro líquido (exação instituída pela Lei 7.689/88) para efeito de apuração do lucro real, bem como para a identificação de sua própria base de cálculo." 3. Apelação não provida.

Neste diapasão, o acórdão dos Embargos de Declaração nº 2007.81.00.000255-

2⁵⁷:

Processual civil. Embargos de declaração opostos contra acórdão que manteve a sentença denegatória da ordem a objetivar a declaração de inconstitucionalidade da Lei 9.361/96, que impede a dedução da CSLL na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Aclaratórios apoiados em omissão por não ter o acórdão se manifestado sobre a ofensa aos artigos 146, inciso I, e 153, inciso III, da Constituição Federal, suscitada no recurso de apelação. 1. Inexiste a omissão apontada. O posicionamento unânime é pela Constitucionalidade da Lei 9.316, não estando o julgador obrigado a rebater todos os argumentos trazidos pelas partes. 2. Não se vislumbra afronta aos dispositivos constitucionais citados. Há, outrossim, interpretação da questão diversa da pretendida pela ora embargante. 3. A via dos embargos declaratórios só comporta a discussão de matérias sacudidas pela omissão, obscuridade e contradição. Fora daí,

⁵⁶ RECIFE. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Cível nº 2008.82.00.000330-7. Relator Des. Marcelo Navarro Ribeiro Dantas. DJE, Recife, 11 jul. 2011, p. 260-261.

⁵⁷ RECIFE. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Embargos de Declaração nº 2007.81.00.000255-2. Relator Des. Vladimir Souza Carvalho. DJE, Recife, 30 mar. 2011, p. 74.

qualquer que seja seu valor intrínseco ou extrínseco, sua conotação formal ou substancial, enfim, qualquer que seja o seu conteúdo, não pode ser debatida na estreita estrada dos aclaratórios, reservado ao interessado a sua colocação no instrumento processual correto. 4. Embargos conhecidos e improvidos.

Percebemos, assim, que os Tribunais Regionais Federais, na maioria dos casos, se posicionavam de acordo com o que acabou sendo decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 582.525. Conforme visto, em alguns casos, era desconsiderada a CSLL da base de cálculo do IRPJ, no entanto, após o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n. 1.113.159, os TRFs passaram a entender que a inclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ era legítima. No próximo tópico abordaremos o acórdão do STJ em comento.

3.4 Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre a questão

Por fim, cabe abordar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça em relação ao tema. Conforme falamos de maneira sucinta previamente, o STJ “pacificou” o tema quanto à legalidade da questão no julgamento do Recurso Especial 1.113.159, julgado no âmbito dos recursos repetitivos.

No caso, o recorrente buscava reforme de acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região alegando que o acórdão teria violado o conceito de renda conforme pode ser visto nas leis 6.404/76, 4.506/64, 7.689/88, nos artigos 193, 194 e 248 do Regulamento do Imposto de Renda e sobretudo ao conceito legal de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

No entanto, o relator do recurso, o então ministro do STJ, Luiz Fux, proferiu seu voto de forma diversa, sendo seguido à unanimidade pelos demais ministros da Primeira Seção.

O relator entendeu que o lucro real, que é uma das bases de cálculo para o IRPJ, é apurado a partir de adições, deduções e compensações previstas pela legislação tributária e realizadas sobre o lucro líquido. Tal é a previsão do artigo 247 do RIR/99, que é uma repetição do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77⁵⁸:

Seção II
Conceito de Lucro Real

⁵⁸ BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm> - acesso em 23.06.2013.

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº-1.598, de 1977, art. 6º).

Assim, o legislador, ao realizar a previsão do artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316 de 1996, não teria cometido nenhuma ilegalidade, cumprido com o que estaria disposto no supracitado artigo, segundo o relator.

Eis alguns trechos do voto, que demonstram a argumentação do ministro Fux⁵⁹:

Cinge-se a controvérsia à indedutibilidade da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSSL para efeito de apuração do lucro real, à luz do artigo 1º, da Lei 9.316/96, o que implica na inclusão do aludido valor nas bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da própria contribuição.

Deveras, o aspecto material da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade (econômica ou jurídica) de renda ou proventos de qualquer natureza.

De acordo com o artigo 43, do CTN, o conceito de renda envolve o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (inciso I).

À luz do Codex Tributário, a base de cálculo do imposto (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o montante (real, arbitrado ou presumido) da renda ou dos proventos tributáveis (artigo 44).

Assim, no que concerne à tributação das pessoas jurídicas, a base de cálculo do imposto é o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração.

O lucro real restou definido pelo artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (dispositivo legal repetido pelo artigo 247, do RIR/99). A Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, vedou a dedução do valor da contribuição social sobre o lucro líquido (exação instituída pela Lei 7.689/88) para efeito de apuração do lucro real, bem como para a identificação de sua própria base de cálculo, verbis:

"Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo. Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo."

Destarte, a interpretação sistemática dos dispositivos legais supracitados conduz à conclusão de que inexistente qualquer ilegalidade/inconstitucionalidade da determinação de indedutibilidade da CSSL para apuração do lucro real.

É que o legislador ordinário, no exercício de sua competência legislativa, tão-somente estipulou limites à dedução de despesas do lucro auferido pelas pessoas jurídicas, sendo certo, outrossim, que o valor pago a título de CSSL não caracteriza despesa operacional da empresa, mas, sim, parcela do lucro destinada ao custeio da Seguridade Social, o que, certamente, encontra-se inserido no conceito de renda estabelecido no artigo 43, do CTN (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos).

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.113.159. Relator Min. Luiz Fux. DJE, Brasília, 24 nov. 2009.

Cabe ressaltar que, como estamos no âmbito do STJ, tal decisão limitou-se a analisar a questão infraconstitucional da lei, tendo em vista ser essa a competência para tal corte. Já vimos que, recentemente o Supremo Tribunal Federal se posicionou a respeito da constitucionalidade da lei em questão.

Mesmo assim, a decisão do STJ, como vimos, serviu de base para que diversos contribuintes tivessem frustradas suas expectativas de deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica os valores pagos a título de Contribuição Social Sobre Lucro Líquido.

No entanto, conforme veremos no próximo capítulo do presente trabalho, acreditamos que tanto o Supremo Tribunal Federal quanto o Superior Tribunal de Justiça se equivocaram, pois o artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 é não somente ilegal, como também inconstitucional.

4. A inconstitucionalidade e a ilegalidade do artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96

4.1 Inconstitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 por violação do princípio constitucional da capacidade contributiva

Conforme mostraremos neste capítulo final do trabalho, o artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 é não apenas ilegal, como também inconstitucional por alguns fatores que serão expostos a seguir.

Primeiramente, iremos tratar da inconstitucionalidade do ditame legal em virtude da violação do princípio constitucional da capacidade contributiva, o qual se encontra expressamente previsto no artigo 146, I, § 1º do texto constitucional⁶⁰:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva, como exposto no Capítulo I, deve ser, sempre que possível, observado pelos impostos. O imposto de renda de pessoa jurídica é um caso em que tal princípio tem aplicação obrigatória.

O princípio da capacidade contributiva está diretamente relacionado a outro princípio da constituição, o da isonomia. Juntamente com a progressividade, um princípio aplicado de maneira explícita no imposto de renda de pessoa física, eles buscam fazer com que os contribuintes sejam tributados dentro da possibilidade que têm para pagar impostos, dentro da capacidade que cada um tem para contribuir com o fisco.

Percebemos, no entanto, que, mesmo com a progressividade das alíquotas no IRPF e com a aplicação do princípio da capacidade contributiva, no Brasil, a carga tributária recai de forma mais pesada sobre aqueles mais pobres e que, conseqüentemente, possuem menos condições de contribuir. Apesar disso, é de suma importância que a nossa constituição traga explicitamente esses princípios.

⁶⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

É importante perceber, entretanto, que a capacidade contributiva deve observar a possibilidade de tributar sobre a demonstração de riqueza efetiva do contribuinte. Assim, o tributo não poderá incidir acerca de um fato gerador desvirtuado de tal princípio.

O contribuinte não deve arcar tributariamente por uma riqueza da qual não pode ao mesmo usufruir, ou seja, de uma riqueza que ele de fato não demonstrou.

Nesse sentido, a previsão do artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96, é flagrantemente violadora do princípio da capacidade contributiva. Ao impedir que se deduza da base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica os valores pagos a título de contribuição social sobre o lucro líquido, está se tributando uma despesa do contribuinte, e não uma demonstração de riqueza deste.

Roque Antonio Carrazza fala sobre a importância do princípio da capacidade contributiva para o imposto de renda de pessoa jurídica, principalmente no que diz respeito à tributação sobre o que efetivamente ingressou como renda⁶¹:

IV – Também o imposto sobre a renda da pessoa jurídica deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Destarte, a lei deve autorizar venham deduzidos da base de cálculo do tributos os gastos e despesas *necessários, usuais e normais* à manutenção do patrimônio da empresa (pagamento de funcionários, aquisição de matérias-primas, renovação da frota, do maquinário etc).

(...)

É importante termos presente, neste passo, que só deve compor a base de cálculo do IRPJ o dinheiro que ingressa nos cofres da empresa em razão do exercício da sua atividade principal e com foros de permanência.

Aprofundando a ideia, temos que o princípio da capacidade contributiva está a exigir que também no IRPJ o contribuinte deduza da base de cálculo do tributo o montante de imposto pago antecipadamente, as despesas com vale-transporte, as despesas com Programa de Assistência ao Trabalhador/PAT, e assim por diante.

Assim, **a lei de regência do IRPJ não pode, sob pena de incontornável inconstitucionalidade**, transformar em matéria tributável indenizações recebidas, que apenas recompõem o patrimônio da empresa lesada; **tampouco perdas sofridas (ou parte delas), que lhe acarretam diminuição patrimonial**; ou, ainda, créditos (ou parte deles) que, embora vencidos, não foram satisfeitos pelos deveres ou cuja realização se mostre incerta.

Realmente, submeter indenizações, perdas sofridas ou créditos de liquidação duvidosa à tributação por meio do IRPJ é impor à empresa sacrifícios econômicos superiores à sua *capacidade contributiva*, que fatalmente levam ao comprometimento de seu patrimônio – o que é vedado pela Constituição Federal.

Em suma, o IRPJ estará irremediavelmente descaracterizado se sua base de cálculo levar em conta qualquer ingresso que não se incorpore ao patrimônio da empresa, aumentando-lhe a riqueza. **(grifo nosso)**

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit. – p. 131-132.

Percebe-se, nas palavras do professor Carrazza, que aquilo que acarretou diminuição patrimonial não deve integrar a base de cálculo do IRPJ. O doutrinador fala expressamente que impostos pagos previamente não podem integrar a base de cálculo do imposto.

Apesar de falar apenas em impostos, podemos incluir neste raciocínio os demais tributos, como, no caso, as contribuições, e, dessa forma, o artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 estaria ferindo flagrantemente o princípio da capacidade contributiva, sendo, portanto, inconstitucional.

Uma maneira interessante de se abordar a questão, é realizando um paralelo com a teoria de Ronald Dworkin, encontrada em sua obra “Levando os direitos a sério”, principalmente no que diz respeito à distinção entre princípios e regras e de qual forma haverá a prevalência de um ou de outro.

Fica evidente, nesse caso, o confronto do princípio da capacidade contributiva, com a regra trazida pelo artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316, de que é vedado realizar o desconto da CSLL na base de cálculo do IRPJ.

Considerando os princípios de acordo com a acepção deste notável jurista da teoria do direito como um “conjunto de padrões que não são regras”⁶², é importante destacarmos o porquê, segundo Dworkin, devemos observar e aplicar os pressupostos definidos em algum princípio⁶³:

Denomino “princípio” um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.

Deste modo, a aplicação nesse caso do princípio da capacidade contributiva nessa situação é uma maneira de dar aplicação a um preceito constitucional fundamental do nosso ordenamento jurídico, e ainda mais fundamental dentro da esfera do direito tributário. A cobrança dos tributos adstrita àquilo que seu fato gerador se propõe é uma aplicação de justiça e equidade, pois se estará realizando o fim ao qual a tributação se propõe.

Por outro lado, estaremos ferindo tal princípio quando por meio de alguma lei (regra) fugimos da essência da tributação do imposto de renda, de forma a tributar aquilo que não é devido, no caso, um valor que não constituiu lucro para a pessoa jurídica contribuinte.

É plenamente discutível falarmos que a carga tributária em termos de imposto de renda de pessoa jurídica é baixa. Principalmente quando falamos do imposto apurado sobre o

⁶² DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério** – tradução Nelson Boeira – 2ª. Ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2007 – p.36.

⁶³ DWORKIN, Ronald. Op. cit. – p.36.

lucro real em que se defronta com vultuosos valores levados em consideração para a base de cálculo. Levar em consideração uma alíquota base de 15% (quinze por cento) para um imposto que de acordo com a constituição deve ser regido pela capacidade contributiva e pela progressividade é até, de certa forma, absurdo de se pensar.

No entanto, não podemos desvirtuar os conceitos. Na discussão do presente trabalho, o que vimos foi a inclusão na base de cálculo de valores que fogem completamente à essência do imposto de renda de pessoa jurídica, sendo, assim, irrelevante falar-se que poderia estar atingindo uma carga tributária mais adequada a partir de tais meios, pois isto estaria ocorrendo por meio de uma grande ofensa a um princípio constitucional basilar da tributação.

Em tal situação, não podemos considerar que a previsão de uma regra contrarie a um princípio de tal forma. Novamente, precisas as palavras de Ronald Dworkin⁶⁴:

Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (...) aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou uma política particular é mais importante que outra frequentemente será objeto de controvérsia. Não obstante, essa dimensão é uma parte integrante do conceito de um princípio, de modo que faz sentido perguntar que peso ele tem ou quão importante ele é.

As regras não tem essa dimensão. Podemos dizer que as regras são *funcionalmente* importantes ou desimportantes (...). Nesse sentido, uma regra jurídica pode ser mais importante do que outra porque desempenha um papel maior ou mais importante na regulação do comportamento. Mas não podemos dizer que uma regra é mais importante que outra enquanto parte do mesmo sistema de regras, de tal modo que se duas regras estão em conflito, uma suplanta a outra em virtude de sua maior importância.

Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada, ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras. Um sistema jurídico pode regular esses conflitos através de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa do gênero. **Um sistema jurídico também pode preferir a regra que é sustentada pelos princípios mais importantes.**

(grifo nosso)

No tocante ao artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316 de 1996, percebemos que se trata de uma regra que está em desconformidade com um dos mais importantes princípios do direito tributário, o princípio da capacidade contributiva. Flagrante, desse modo, a ofensa constitucional da lei nesse caso.

Após o “equivoco” do legislador no momento do processo legislativo, ao não levar em consideração um princípio constitucional para estabelecer uma regra para a base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica, o poder judiciário, que deveria ser a outra

⁶⁴ DWORKIN, Ronald. Op. cit. – p. 42-43.

esfera que verificasse a legalidade e constitucionalidade das leis, também considerou correta uma legislação que afronta claramente a Constituição Federal. Observamos esse aspecto quando analisamos o posicionamento majoritário dos Tribunais Regionais Federais e que foi, posteriormente, legitimado pelo Supremo Tribunal Federal.

É fundamental que o nosso ordenamento jurídico seja equilibrado, que tenhamos uma integridade dentro dos princípios e normas a serem aplicados. Isso significa, que deve existir uma lógica dentro da aplicação do conjunto normativo pátrio para que criemos segurança jurídica e possamos atingir os já citados ideais de justiça e equidade.

Mais uma vez nos utilizamos das palavras de Ronald Dworkin, agora em outra obra sua, “O império do direito”⁶⁵:

A integridade torna-se um ideal político quando exigimos o mesmo do Estado ou da comunidade considerados como agentes morais, quando insistimos em que o Estado aja segundo um conjunto único e coerente de princípios mesmo quando seus cidadãos estão divididos quanto à natureza exata dos princípios de justiça e equidade corretos.

(...)

A integridade da concepção de justiça de uma comunidade exige que os princípios morais necessários para justificar a substância das decisões de seu legislativo sejam reconhecidas pelo resto do direito.

(...)

Será útil dividir as exigências da integridade em dois outros princípios mais práticos. O primeiro é o da integridade da legislação, que pede aos que criam o direito por legislação que o mantenham coerente quanto aos princípios. O segundo é o princípio da integridade no julgamento: pede aos responsáveis por decidir o que é a lei, que a vejam e façam cumprir como sendo coerente nesse sentido. O segundo princípio explica como e por que se deve atribuir ao passado um poder especial no próprio tribunal, contrariando o que diz o pragmatismo, isto é, que não se deve conferir tal poder. Explica por que os juízes devem conceber o corpo do direito que administram como um todo, e não como uma série de decisões distintas que eles são livres para tomar ou emendar uma por uma, com nada além de um interesse estratégico pelo restante.

É notável, então, que o legislador, por suas razões, acabou por não respeitar tal integridade. Suplantou um princípio constitucional tributário basilar para atingir algum fim desejado, o que resultou na inconstitucionalidade da aludida lei.

Da mesma forma, o poder judiciário, que deveria realizar um controle acerca de tais ações do legislativo, legitimou ainda mais seus atos neste caso. O Supremo Tribunal Federal considerou constitucional o artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96, permitindo, assim, que continue existindo uma tributação imprópria do IRPJ no que diz respeito à

⁶⁵ DWORKIN, Ronald. **O império do direito** – tradução Jefferson Luiz Camargo – 2ª. Ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2007 – p. 202-203.

legitimação da inclusão dos valores já pagos a título de CSLL na base de cálculo daquele imposto.

No entanto, diante de tudo que foi exposto no presente tópico, fica evidente que o texto legal exposto é de fato inconstitucional pois viola de maneira clara o princípio da capacidade contributiva.

4.2 Inconstitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 por violação à reserva de lei complementar, prevista no artigo 146, III da Constituição Federal

A reserva de lei complementar é uma previsão constitucional que determina que algumas matérias, devido a uma maior complexidade e a um maior grau de relevância, devam ser discutidas e normatizadas em sede de lei complementar.

As leis complementares não são normas constitucionais. Não são aprovadas segundo o rito das emendas constitucionais; entretanto, necessitam de um quórum qualificado de votação no congresso nacional para que sejam aprovadas. Tal critério é importante, pois pressupõe que seja realizada uma maior discussão antes da aprovação destas leis.

Enquanto uma lei ordinária prevê um quórum de maioria simples para ser aprovada, as leis complementares, conforme previsto no artigo 69 da Constituição Federal, necessitam de maioria absoluta para serem aprovadas⁶⁶: “*Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta*”.

Assim, para que uma lei complementar seja aprovada, é necessário que a metade mais um dos deputados e dos senadores a aprovem. Isso significa dizer que dentre os 513 (quinhentos e treze) deputados, deve haver a aprovação por 257 (duzentos e cinquenta e sete) destes e dentre os 81 (oitenta e um) senadores, 41 (quarenta e um) destes deverão aprovar a lei complementar.

A Constituição Federal enumera as matérias em que é necessária a edição de lei complementar para regulá-las. No direito tributário, também encontramos um rol de assuntos em que a Constituição determina fundamental a discussão e regulamentação por meio da lei complementar.

⁶⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013

Acreditamos que o artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 viola flagrantemente o disposto no artigo 146, III, a da Constituição Federal⁶⁷:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Para fins da discussão, é mais uma vez importante expor o que está disposto no art. 1º, parágrafo único da lei em questão⁶⁸:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Apenas a simples leitura do dispositivo normativo exposto já nos mostra onde está a violação ao dispositivo constitucional em questão. Trata-se de uma lei ordinária que traz disposições relativas tanto à base de cálculo como quanto ao fato gerador do imposto de renda de pessoa jurídica.

A definição a respeito do fato gerador e da base de cálculo do imposto de renda é encontrada nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional o qual, apesar de ter sido discutido e votado sob a égide das leis ordinárias, foi recepcionado como lei complementar ainda pela antiga Constituição de 1967.

É interessante utilizarmos as palavras do professor Luciano Amaro, que faz uma exposição precisa sobre o tema⁶⁹:

O Código Tributário Nacional foi estatuído pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, inicialmente designada “Lei do Sistema Tributário Nacional”. Na época, foi veiculado como lei ordinária, editando normas gerais de direito tributário, regulando as limitações constitucionais do poder de tributar, e dispondo sobre conflitos de competência em matéria tributária. Vigorava, então, a Constituição de 1946, que não previa a figura de lei complementar, como modelo legislativo diferenciado da lei ordinária. Aquela Constituição (art. 5º, XV, *b*) inseria na competência da União a tarefa de criar *normas gerais de direito financeiro* (naquela época, abrangendo o direito tributário, que ainda não ganhara foros de ramo autônomo), e a União cumpria suas incumbências legislativas por meio de *lei ordinária*.

⁶⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

⁶⁸ BRASIL. **Lei nº 9.316/1996** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9316.htm - acesso em 23.06.2013.

⁶⁹ AMARO, Luciano. Op. cit. – p. 194-196.

Com o advento da Constituição de 1967, em vigor a partir de 15 de março de 1967, definiu-se a figura de lei complementar, a que foi conferida, entre outras, a tarefa de veicular as matérias que então se encontravam disciplinadas pela Lei n. 5.172/66, já batizada de “Código Tributário Nacional” (pelo Ato Complementar n.36/67, de 13-3-1967, publicado em 14-3-1967, na véspera de a Constituição de 1967 entrar em vigor).

Discutiu-se, na época, se o Código Tributário Nacional sobreviveria após a nova Constituição. A doutrina tributária relutava em negar vigência ao Código, pela “simples” razão formal de que ele não era uma lei complementar.

Esse tipo de problema, na verdade, é resolvido pelo *princípio da recepção*: as normas infraconstitucionais anteriores à Constituição são recepcionadas pela nova ordem constitucional, salvo no que contrariarem preceitos *substantivos* do novo ordenamento. Quanto à *forma* de elaboração da norma, obviamente não se aplica a Constituição nova; ter-se-á aplicado a velha, e a lei ou terá nascido formalmente perfeita sob a antiga Constituição, ou desde então já não se legitimaria e padeceria de inconstitucionalidade formal. Se a lei nasceu formalmente válida, atendendo ao processo legislativo na época de sua criação, é irrelevante que, posteriormente, a nova Constituição reclame, para a matéria de que aquela lei tratava, um diferente ritual de aprovação.

Ocorre, porém, que, exigindo a nova Constituição um modelo legislativo diferenciado, para cuidar das matérias reguladas na lei anterior, a alteração da disciplina legal dessas matérias passa a só poder ser tratada nos moldes da nova forma constitucionalmente definida, o que põe a lei anterior *no mesmo nível de eficácia* da norma que a nova Constituição exige para cuidar daquelas matérias.

Assim, se o Código Tributário Nacional (lei ordinária) regulava, por exemplo, matéria de normas gerais de direito tributário, e se a Constituição de 1967 (como continua fazendo a atual) passou a exigir a lei complementar para regular essa matéria, resulta que *o Código Tributário Nacional só pode ser alterado por lei complementar*. Não porque ele seja uma lei complementar, mas porque a Constituição, agora (desde 15-1-1967) exige lei complementar para cuidar do assunto.

Assim, o CTN foi recepcionado pela Constituição de 1967 como lei complementar em virtude das matérias sobre as quais legislava. Tal status não se alterou com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Com isso, não só suas normas foram recepcionadas como se de lei complementar fossem, como também, para que sejam alteradas é necessária a edição de nova lei complementar.

Logo, o que percebemos no momento da edição da Lei n. 9.316, é que esta trouxe matérias que, segundo o artigo 146, III, a, da Constituição Federal, somente poderiam ser legisladas por meio de lei complementar, o que resulta em flagrante inconstitucionalidade.

Indo além, o artigo 1º, parágrafo único da referida lei, expandiu os conceitos definidos de fato gerador e base de cálculo para o imposto de renda que foram trazidos originariamente pelo CTN. Tal constatação torna ainda mais enfática a inconstitucionalidade do aludido dispositivo legal.

Dessa forma, consideramos equivocado o acórdão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 582.525. Como já foi visto, os ministros, em sua maioria, consideraram que a matéria trazida pelo artigo 1º, parágrafo único da Lei n. 9.316/96 não abrangia matéria reservada à lei complementar, não vislumbrando, assim, afronta à Constituição Federal.

No entanto, cabe a exposição das precisas palavras do ministro Marco Aurélio, único a divergir da corte em tal julgamento. O ministro trouxe de maneira precisa em seu voto as razões pelas quais considerava ter ocorrido a afronta ao dispositivo constitucional do artigo 146, III, alínea a⁷⁰:

Em primeiro lugar, encontro dificuldade muito grande em suplantar o vício formal.

Consoante a Carta Federal, a definição de contribuintes, a de base de incidência e a de fato gerador devem estar em lei complementar. Sabemos que o Código Tributário Nacional foi recebido como lei complementar.

O que houve na espécie? Não estou ainda a perquirir o figurino constitucional relativo ao tributo, ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Não adentro a matéria de fundo. Estou a apreciar o vício formal.

Vem-nos do arcabouço normativo que, até a vinda à balha da Lei nº 9.316/96, existia disciplina toda própria no tocante ao fato gerador do imposto de renda. Considerada a ordem natural das coisas, sinalizava um acréscimo patrimonial, como ressaltou o ministro Cunha Peixoto, no precedente citado e na brilhante sustentação feita da tribuna pela doutora Maria Rita Ferragut.

Esse artigo 1º da Lei nº 9.316/96, em última análise, implicou a alteração do artigo 43 do Código Tributário Nacional, no que este, tantas vezes enfatizado e placitado por este Tribunal, é categórico ao estabelecer como fato gerador do imposto de renda a disponibilidade econômica e jurídica.

Tinha-se, portanto, antes desse dispositivo legal que estamos a apreciar – estritamente legal sob o ângulo ordinário, porque a Lei nº 9.316/96 não tem a envergadura de lei complementar –, disciplina que atendia ao artigo 146 da Constituição Federal, ao versar o que se deve entender como fato gerador do imposto sobre a renda. Esse é o primeiro aspecto que merece o exame do Supremo, considerada a necessidade de se manter balizas, principalmente as constitucionais.

Assim, a partir dos argumentos expostos, bem como da argumentação do ministro Marco Aurélio no voto previamente citado, devemos considerar o artigo 1º, parágrafo único da Lei n. 9.316 inconstitucional por estar claramente violando à reserva de lei complementar prevista no artigo 146, III, a, da Constituição Federal.

⁷⁰ Voto do Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 582.525, disponibilizado pelo gabinete do Ministro.

4.3 Inconstitucionalidade e ilegalidade do artigo 1º, parágrafo único por violação dos conceitos constitucional e legal de renda

Primeiramente, importa ressaltar que o conceito exposto na Constituição Federal referente à renda não se trata de um conceito vago, disposto apenas para fins de delimitar a competência da União para legislar sobre o imposto de renda.

No Recurso Extraordinário 582.525, esse foi o entendimento do relator ao apurar a alegada violação ao artigo 153, inciso III da Constituição. Segundo o ministro Joaquim Barbosa, a Constituição Federal não traz um conceito de renda, não sendo possível, portanto, falar-se em uma violação constitucional a tal conceito.

No entanto, acreditamos que o entendimento do relator e da maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal está equivocado. A Constituição ao falar em rendas e proventos de qualquer natureza não está trazendo um conceito vago, mas sim um conceito que deve ser interpretado à luz de diversos fatores, os quais impõem limites a respeito das possibilidades do legislador ordinário em traçar hipóteses a respeito do fato gerador do imposto de renda.

Nesse sentido, importante destacarmos as palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, que traz toda essa discussão a respeito do conceito constitucional de renda⁷¹:

Nesse campo, o tema suscita observação por ângulos tão variados que conduz a doutrina a chegar a se separar em dois pólos opostos e extremos, um que afirma não existir um conceito constitucional de renda e proventos e outro que enxerga um conceito constitucional limitador dos trabalhos legislativos infraconstitucionais, inclusive em nível de lei complementar.

Segundo a primeira dessas visões, a Constituição, limitando-se a dizer que o imposto pode ser cobrado sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, emitiu conceito vago e não determinado, deixando o encargo de sua definição inteiramente à lei complementar a que alude o seu art. 146, inciso III, letra “a”.

A outra corrente recusa a vacuidade de conceitos indefinidos na Constituição, sustentando que necessariamente há um limite semântico para os recursos, seja pelos recursos de que o legislador constituinte tenha se valido para adotar os dois termos, seja pelo contexto global e sistemático da Constituição em vigor. Neste último caso, para alguns autores, o conceito constitucional de “renda”, em sentido lato, deve ser haurido de outros princípios constitucionais, sejam os gerais (capacidade contributiva, proibição de confisco, mínimo existencial), sejam os específicos para o imposto de renda (generalidade, universalidade, progressividade).

(...)

O tema é inesgotável, e cada passo dado pela doutrina representa um degrau para um novo e posterior passo ascendente. É deste modo que acrescento algumas considerações de cunho bem pragmático, hauridas da observação e certamente coerentes com o contexto geral do presente estudo.

⁷¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit.. – p. 170-173.

Primeiramente, não podemos ignorar o elemento histórico, pelo qual sabemos que a Assembleia Nacional Constituinte de 1988 não inventou a denominação de tributo, nem criou algo novo, antes inexistente. Pelo contrário, sabemos que a Constituição de outubro daquele ano se limitou a manter, para a União Federal, a competência para a instituição de um imposto que já existia, bem como adotou a respectiva e tradicional denominação que vinha sendo empregada desde a Constituição de 1934.

(...)

Todavia, o elemento histórico não é o único, nem pode ser considerado isoladamente de qualquer outro processo exegético para compreensão da norma constitucional.

Assim, em segundo lugar, apresenta-se um outro ângulo de observação, pelo qual poderíamos tornar secundária a busca da distinção entre “renda” e “proventos de qualquer natureza”. Por este prisma, ainda que afastada a possibilidade de se tratarem de termos sinônimos, poder-se-ia buscar um significado único e abrangente do conceito que a Constituição exprime através da expressão complexa, formada por ambos os termos.

Nesse particular, assumem capital importância a irrelevância substancial do “nomen juris” e a prevalência do sentido substancial sobre a literalidade das leis, ainda que se trate da Constituição.

Esta observação, contudo, também nos colocaria em posição confortável, porque ainda teríamos que procurar um sentido para o linguajar da Constituição, seja decomposto, seja unificado, principalmente em ponto tão relevante, no qual é estabelecida uma competência constitucional que se impõe sobre toda a sociedade e que é atribuída com exclusividade para a União Federal, excluindo automaticamente qualquer pretensão de outros entes federados.

Um terceiro recurso para compreender o sentido das palavras utilizadas no inciso III do art. 153 é identificar o que a Constituição encontrou no mundo jurídico quando da sua discussão e da elaboração do seu texto definitivo, para sabermos o que ela realmente colocou no regime constitucional que inaugurou.

Este, realmente, é um elemento decisivo, pois a doutrina e a jurisprudência reconhecem que, quando a Constituição adota termos técnicos, estes devem ser compreendidos em seu significado peculiar no ramo científico a que pertencem e, tratando-se de termos já existentes no direito anterior, salvo insanável colidência com o contexto da nova Constituição, eles iluminam a compreensão do que eles próprios significam na nova ordem.

Este processo não representa interpretar a nova Constituição pela Constituição do passado, ou mesmo através de leis infra-constitucionais, numa inversão de ordem e de valores ante a supremacia e a verdadeiramente ilimitada competência de uma nova Assembleia Constituinte originária.

Mas é um processo válido e reconhecido para se compreender o que o último legislador constituinte transformou em nova norma constitucional, no exercício de seu amplíssimo poder de criar uma nova ordem, capaz de tornar legal o que antes era ilegal e em ilegal o que antes era legal.

Realmente, exercendo seu inerceável poder, ele tem que se valer de palavras e por elas se manifestar na expedição das suas normas, e palavras são símbolos descritivos de realidades externas a elas. Daí elas necessariamente deverem ser compreendidas pelo que elas significam, segundo o seu uso popular, quando sejam de simples utilização corrente pelo povo em geral, ou segundo o seu sentido técnico, quando advenham de um setor especializado que as utilize. Neste caso, a compreensão que o legislador constituinte teve dessas palavras é aquela que elas já possuíam, ou

porque as conhecesse, ou porque lhe foi transmitida por quem as conhecesse, mas inequivocamente a compreensão técnica daquilo que exprimissem. Nessa ótica, somente se pode dizer que a CF/88 empregou as palavras pelas quais concedeu à União a competência prevista no inciso III do seu art. 153 tal como elas eram entendidas no regime constitucional que lhe antecedeu.

O conceito de renda apresentado na Constituição de 1988 não foi apenas colocado lá ao acaso e de forma rasa e sem significado. Trata-se de um conceito que vem se repetindo desde a Constituição de 1934. Assim, devemos ir além das palavras trazidas pelo artigo 153, inciso III para podermos interpretar até onde vai o alcance da definição constitucional de renda.

É plenamente possível utilizarmos como forma de interpretação ao artigo 153, III, a definição trazida pelo Código Tributário Nacional no antes mencionado artigo 43 deste diploma legal. Dentro de tal definição, pode o legislador ordinário atuar. Isso significa, que os limites para o fato gerador do imposto de renda já estão devidamente traçados, de forma que, não pode o legislador ordinário ampliá-los de forma a incluir na base de cálculo do imposto algo que foge completamente à sua natureza.

Conforme vimos anteriormente, o fato gerador do imposto de renda são as rendas e proventos de qualquer natureza. O fato gerador será a disponibilidade econômica ou jurídica que seja fruto do trabalho, do capital ou da combinação destes e ainda qualquer outro acréscimo patrimonial não resultante daqueles fatores.

A partir daí percebemos que deve haver acréscimo patrimonial para falarmos em fato gerador do imposto de renda. Mesmo falando em disponibilidade jurídica, a qual ainda não permite o pleno uso, fruto ou gozo daquele acréscimo, não se pode confundir com um ônus, um pagamento, uma perda patrimonial como é o caso do pagamento de um tributo.

Novamente nos utilizaremos das palavras de Ricardo Mariz de Oliveira para demonstrar como a disponibilidade está intrinsecamente relacionada com a noção de um acréscimo patrimonial⁷²:

Quanto ao que seja “*disponibilidade*”, há pouca dúvida entre os juristas que se dedicaram ao tema, pois ela representa a qualidade de algo estar disponível, isto é, algo que esteja na disposição de alguém, no caso na disposição do contribuinte titular do patrimônio aumentado.

Nesse sentido, a disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas há também um sentido jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1228 do Código Civil, “*in verbis*”:

⁷² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit.. – p. 290-291.

“Art. 1228 – O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do mesmo código, tais como as dos art. 213, 537, 1335, inciso I, 1449, 1749, inciso II, 1789, 1814, inciso III, 1857, 1872 e 2007.

A disponibilidade, portanto, também implica em poder alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário, além do direito de protegê-la contra esbulhos de terceiros, este que advém do art. 5º da CF/88 (“caput” e incisos XXII e XXIV).

Ora, sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial) ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.

Tudo isto se conjuga perfeita e harmoniosamente com o conceito de patrimônio – universalidade de direito composta pelo complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotadas de valor econômico – e com o conceito de que o acréscimo patrimonial é produzido por alterações nesse conjunto, particularmente a partir da aquisição de novos direitos, que são receitas (ou rendimentos) e que o art. 43 denomina de *“rendas ou proventos de qualquer natureza”*, no sentido de que são fatores positivos de acréscimo patrimonial. Destarte, quando um novo direito – a uma renda ou a um provento de qualquer natureza – se integra a esse patrimônio, ele carrega consigo os atributos do seu proprietário, de dele usar, gozar e dispor, além de protegê-lo contra terceiros.

Não é à toa, portanto, que o art. 45 do CTN prescreve com precisão que *“contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43”*, ou seja, o titular do patrimônio aumentado pela aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento de qualquer natureza, eis que tal disponibilidade é ínsita ao direito de propriedade, e este não tem existência distinta da existência de patrimônio, ainda que seja constituído por apenas um único direito de propriedade.

Assim, percebemos que a todo tempo se fala em um aumento, acréscimo patrimonial para justificar a tributação do Estado sobre a renda. Que tipo de aumento ocorreu no patrimônio da empresa no que diz respeito aos valores pagos a título de contribuição social sobre o lucro líquido? De que maneira a empresa pode usar, gozar e dispor de tais valores?

Fica evidente, com isso, que há sim violação do conceito constitucional de renda por parte do art. 1º, parágrafo único da Lei n. 9.316/96. Ele inclui na base de cálculo do IRPJ um valor que nada mais é do que um ônus para o contribuinte e que não se enquadra na característica fundamental da hipótese de incidência do imposto de renda, que é a disponibilidade.

Nesse sentido, é importante mais uma vez citarmos o voto vencido do ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário 582.525, em que o jurista fala sobre a necessidade

de haver disponibilidade econômica ou jurídica do valor para que possa existir a tributação do imposto de renda de pessoa jurídica⁷³:

O segundo dado, Presidente – e não estamos sendo provocados a definir problema de dedução, de abatimento, não é isso –, diz respeito ao figurino constitucional. Repito que, quando imaginamos imposto de renda, há de perceber-se acréscimo a integrar o patrimônio da pessoa natural ou da pessoa jurídica. Evidentemente, não ocorre quando se cogita não de vantagem, mas de desvantagem, de ônus tributário, como é o decorrente de certa contribuição. Aliás, creio que é esta a única contribuição que se previu, em norma ordinária e não complementar, como a consubstanciar a base de incidência do imposto de renda.

Ora, consignado, de início, que se tem algo que resulta em ônus, não cabe entender que esse vocábulo seja sinonímia de vantagem, de acréscimo patrimonial. Absolutamente não é. Os institutos se contrapõem quanto ao conteúdo, quanto ao que revelam. Se assim assento, penso que não cabe, se possível ultrapassar o vício de forma, ou seja, a alteração de lei complementar que fixou certo fato gerador – como é o Código Tributário Nacional – por lei ordinária, surge previsão que discrepa, a mais não poder – e, agora, entendo por que mês a mês, inclusive, neste mês, bate-se o recorde de arrecadação, em que pese a uma quase estagnação –, da ordem jurídico-constitucional.

O imposto de renda, até pela característica própria, está ligado a resultado. Um dos últimos tributos que incide, considerada a atividade econômica desenvolvida, presentes os métodos e a forma de arrecadação, mas deve incidir – repito – sobre uma disponibilidade econômica ou jurídica, como está inserido no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Não há disponibilidade econômica e jurídica quando se está diante de valor que tem como nomenclatura “tributo”, porque o particular, ou seja, aquele que não é o Estado, não dispõe do que arrecadado a tal título.

São essas questões, Presidente, que coloco, já adiantando ponto de vista sobre a matéria. Penso que cumpre observar, inicialmente, a forma, a inovação, especificamente quanto a essa contribuição, porque não se deu em relação às demais. A inovação deveria, em primeiro lugar, ter vindo à luz mediante lei complementar. Que se alterasse o Código Tributário Nacional, mais especificamente o que se contém no artigo 43.

Em segundo lugar, não se está diante de algo que se enquadre no figurino constitucional do tributo. Não podemos entender que ônus signifique, ao mesmo tempo, renda para quem quer que seja. Ou uma coisa ou outra. Evidentemente, a pessoa jurídica – estamos a lidar com o imposto de renda relativo às pessoas jurídicas – suporta, tendo em conta a contribuição social sobre o lucro, um ônus.

Apesar de não falar expressamente, o voto do ministro fala de questão constitucional quando discorre a respeito da questão da disponibilidade e de como um ônus ao contribuinte não poderia, de forma alguma, integrar a base de cálculo do imposto de renda.

No entanto, ainda que adotássemos o caminho entendido no acórdão do RE 582.525, de que a constituição não traz nenhum conceito referente à renda, o artigo 1º,

⁷³ Voto do Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 582.525, disponibilizado pelo gabinete do Ministro.

parágrafo único da tantas vezes mencionada lei não poderia ser considerado válido por ser ilegal.

Já expusemos que existe violação à reserva legal prevista na Constituição para discutir-se fato gerador e base de cálculo de imposto. Além disso, percebemos que os dispositivos de uma lei ordinária estão indo em sentido contrário ao estabelecido em uma lei complementar, qual seja, o Código Tributário Nacional.

Assim, mesmo que não adotemos o conceito de renda como possuindo força constitucional, ainda devemos respeitá-lo por sua previsão no CTN e, dessa forma, o artigo 1º, parágrafo único da Lei 9.316/96 viola de forma nítida tal conceito e não poderia prosperar por incorrer em uma violação legal.

5. Conclusão

No final do presente estudo é possível chegar a diversas conclusões. Foram expostas as principais características que cercam os tributos chave discutidos neste trabalho: o imposto de renda de pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro líquido.

A forma com que se abordaram os temas, passando por uma análise doutrinária, e depois para a análise da legislação, com ênfase na Lei n. 9.316/1996, para, por fim analisar-se a jurisprudência relativa ao tema, foi fundamental para trabalhar a temática central do trabalho no capítulo final, que é o da inconstitucionalidade do artigo 1º e de seu parágrafo único da supracitada lei.

Cabe ressaltar que, apesar de no decorrer da produção do presente estudo, a questão ter sido discutida e “pacificada” pelo Supremo Tribunal Federal, a presente discussão não perdeu sua importância. Desde o início, este trabalho se propôs a colacionar fatores que comprovassem a inconstitucionalidade da legislação em comento.

Além disso, estudos que discutam e questionem alguns posicionamentos majoritários são fundamentais. A simples decisão de se aplicar um entendimento a uma determinada matéria não pode gerar o fim dos debates. Deve, sim, estimular ainda mais estes.

No tocante ao âmbito do STF, mesmo respeitando os posicionamentos da corte, que, diga-se de passagem, em muitos casos, elabora acórdãos eivados de precisas aplicações teóricas, mister é questionar a forma de pensar dos componentes de tal tribunal vez ou outra.

Quantas vezes ocorreram mudanças bruscas na maneira de entender determinadas matérias que também já se encontravam “pacificadas”, e isso não significa dizer que o pensamento dos ministros estava equivocado, mas apenas que o debate acerca dos temas permite a evolução no pensamento e, muitas vezes, uma mudança na forma de se visualizar uma questão.

Voltando à temática da inclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ (apurados sobre o lucro real, da maneira que se deu o foco deste trabalho), deve-se traçar uma simples, porém interessante demonstração dos efeitos reais destes tributos.

Primeiramente, há de se ressaltar que a CSLL foi instituída em 1988, logo após a promulgação de nossa atual Constituição. Por outro lado, a lei n. 9.316 é apenas de 1996, com efeitos concretos apenas a partir de 1997.

Assim, nesse período de aproximadamente oito anos, coube àqueles responsáveis a apurar as questões contábeis das empresas a apuração da real base de cálculo para

incidência do IRPJ. Tal contabilidade não é simples, e acredita-se que por diversas vezes não ocorria a dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ.

O legislador ordinário, então, com o objetivo de aumentar a arrecadação do Estado, edita a lei n. 9.316/96. No entanto, não é possível saber se por desconhecimento das normas constitucionais e do Código Tributário Nacional, ou pela simples motivação da arrecadação, legisla de maneira flagrantemente inconstitucional, conforme demonstrado anteriormente.

Para se ter uma ideia da real abrangência da temática discutida, propõe-se um simples cálculo para apurar as diferenças de arrecadação que a inclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ traz.

Levando em consideração que para ser contribuinte do IRPJ apurado sobre o lucro real (sem poder optar pelo lucro presumido) a empresa deve possuir renda mensal mínima de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), vamos nos basear em uma empresa com um lucro mensal de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais) e considerar tal valor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A alíquota base da CSLL é de 9% (nove por cento), chegando-se a um valor de R\$ 5.400.000,00 (cinco milhões e quatrocentos mil reais) pagos a título daquele tributo.

Assim, caso a lei em comento fosse considerada inconstitucional, tal valor seria abatido da base de cálculo do IRPJ. Assim, o IRPJ seria calculado (levando-se em consideração a alíquota base) com a incidência de 15% (quinze por cento) sobre o valor de R\$ 54.600.000,00 (cinquenta e quatro milhões e seiscentos mil reais), gerando um imposto de R\$ 8.190.000,00 (oito milhões, cento e noventa mil reais).

Por outro lado, levando-se em consideração o previsto no artigo 1º, parágrafo único da Lei n. 9.316, não se deduz os valores pagos a título de CSLL, e o imposto devido sob a base de cálculo de R\$ 60.000.000,00 é de R\$ 9.000.000,00 (nove milhões de reais), gerando um “adicional” de R\$ 810.000,00 (oitocentos e dez mil reais), que, levando-se em conta o pagamento anual dos tributos, geraria um total de R\$ 9.720.000,00 (nove milhões, setecentos e vinte mil reais) pagos a título de imposto de renda de um valor que não foi incorporado aos cofres da empresa, cobrados sobre um ônus da pessoa jurídica.

Apesar de tal cálculo ter sido realizado de maneira bem simples, na apuração contábil real ele ainda é bem aproximado. Se formos levar em consideração todas as empresas contribuintes sobre o lucro real, a diferença entre o considerado imposto realmente devido em relação àquele efetivamente cobrado é bastante elevada.

Conforme explicou-se no capítulo anterior, a alíquota de 15% para o IRPJ é provavelmente insuficiente e não condiz com os princípios constitucionais que cercam o imposto de renda, principalmente o da progressividade.

Entretanto, não podemos desvirtuar conceitos e desrespeitar preceitos constitucionais para tributar de maneira injusta e sobre uma base de cálculo que foge completamente ao conceito de renda.

Logo, a declaração de inconstitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da lei n. 9.316/96 seria, conforme exposto, uma medida justa. Ainda assim se vê necessária uma discussão embasada nos ditames constitucionais para dar maior efetividade aos princípios que cercam o imposto de renda, sem desvirtuar, porém, de seus conceitos de fato gerador, base de cálculo, entre outros.

6. Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** – 17. Ed – São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> - acesso em 23.06.2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm - acesso em 23.06.2013.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 390/2004** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in3902004.htm> - acesso em 23.06.2013.

BRASIL. **Lei 7.689/1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm - acesso em 23.06.2013.

BRASIL. **Lei n. 7.713/1988** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm - acesso em 23.06.2013.

BRASIL. **Lei n. 9.249/1995** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm - acesso em 23.06.2013.

BRASIL. **Lei nº 9.316/1996** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9316.htm - acesso em 23.06.2013.

BRASIL. **Lei n. 9.718/1998** – disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm - acesso em 23.06.2013.

BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99** – disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm> - acesso em 23.06.2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.113.159. Relator Min. Luiz Fux. DJE, Brasília, 24 nov. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário n. 138.284. Tribunal Pleno. Relator Min. Carlos Velloso. DJU, Brasília, 28 ago. 1992, p. 13.456.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ata de julgamento. Recurso Extraordinário nº 582.525. Relator Min. Joaquim Barbosa. DJE, Brasília, 20 mai. 2013, p. 17.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 99.05.43427-5. Relator Des. Edilson Pereira Nobre Júnior. DJU – Seção 2, Brasília, 07 fev. 2002, p. 861.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.84.00.006591-4. Relator Des. Petrucio Ferreira. DJU – Seção 2, Brasília, 20 out. 2003, p. 360.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.82.00.007821-0. Relator Des. Edilson Pereira Nobre Júnior. DJU – Seção 2, Brasília, 29 mar. 2007, p. 714.

BRASÍLIA. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível nº 1999.01.00.108088-7. Relator Des. Convocado Eduardo José Corrêa. DJU – Seção 2, Brasília, 10 abr. 2003, p. 79.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** – 26. Ed – São Paulo: Malheiros, 2010.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério** – tradução Nelson Boeira – 2ª. Ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **O império do direito** – tradução Jefferson Luiz Camargo – 2ª. Ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2007.

GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária Brasileira: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário** – Brasília: Consulex, 2012 – p. 34-38.

GASSEN, Valcir (no prelo). **Direito Tributário: Pressupostos e Classificações dos Tributos**.

GASSEN, Valcir e col. **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos in Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário** – Brasília: Consulex, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 31. Ed – São Paulo: Malheiros, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda** – São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais** – 7. Ed – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria geral, contribuições em espécie** – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010 – p. 28.

PORTO ALEGRE. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 2009.70.05.000922-3. Relator Des. Joel Ilan Paciornik. DJE, Porto Alegre, 12 jan. 2010, p. 311-312.

RECIFE. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Cível nº 2008.82.00.000330-7. Relator Des. Marcelo Navarro Ribeiro Dantas. DJE, Recife, 11 jul. 2011, p. 260-261.

RECIFE. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Embargos de Declaração nº 2007.81.00.000255-2. Relator Des. Vladimir Souza Carvalho. DJE, Recife, 30 mar. 2011, p. 74.

RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo** – Porto Alegre, 2001.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação nº 2000.03.99.012012-9. Relatora Des. Marli Ferreira. DJE, São Paulo, 31 jan. 2011, p. 181.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo Legal em Apelação Cível nº 2009.61.19.011881-0. Relatora Des. Consuelo Yoshida. DJE, São Paulo, 17 nov. 2013, p. 1.059.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo STF nº 525** – disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo525.htm> - acesso em 23.06.2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário** – 18. Ed – Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

Voto do Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 582.525, disponibilizado pelo gabinete do Ministro.