

ANÁLISE CRÍTICA DO JULGAMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL NO RE 582.525-6

A PROIBIÇÃO DE DEDUÇÃO DO VALOR DA CSLL DO LUCRO REAL NO IRPJ (ART. 1.º DA LEI 9.316/1996) E O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA

Doutor e Mestre em Direito Público pela UERJ. Professor Adjunto de Direito Financeiro na UERJ. Diretor da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT). Procurador do Município do Rio de Janeiro. Advogado.

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: Examina o art. 1.º da Lei 9.316/1996, que vedou a dedução do valor da CSLL de sua própria base de cálculo e para a apuração do lucro real tributado pelo Imposto sobre a Renda, matéria decidida em maio de 2013 na Repercussão geral no RE 582.525-6 no sentido da constitucionalidade do dispositivo. Em análise crítica é sustentada a inconstitucionalidade da proibição de dedução do valor da CSLL para a apuração do lucro real, considerando tratar-se de despesa necessária na composição dos fatos-decréscimos que informam a renda, sob pena de violação do conceito constitucional pressuposto no art. 153, III, da CF.

PALAVRAS-CHAVE: Art. 1.º da Lei 9.316/1996 – Dedução da CSLL – Imposto sobre a Renda – Lucro real – Conceito constitucional de renda – Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT: Examines if the decision of the Brazilian Supreme Court (STF) about Law 9.316/1996, which prohibited the deduction of the value of social contribution on net profit (CSLL) for the income tax, is compatible with the constitutional concept of income adopted in the Brazilian Constitution.

KEYWORDS: Law 9.316/1996 – Tax income – Social contribution on net profit (CSLL) – Constitutional concept of income – Brazilian Supreme Court.

SUMÁRIO: 1. O art. 1.º da Lei 9.316/1996 e a Repercussão geral no RE 582.525-6 – 2. Conceito constitucional de renda e os fatos-decréscimos necessários – 3. O valor da CSLL na apuração da base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da própria contribuição – 4. Conclusões – 5. Bibliografia.

1. O ART. 1.º DA LEI 9.316/1996 E A REPERCUSSÃO GERAL NO RE 582.525-6

Na Repercussão geral no RE 582.525-6, o STF analisou a constitucionalidade do art. 1.º da Lei 9.316/1996. O dispositivo estabelece que o valor da contribuição

social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (tributado pelo Imposto sobre a Renda) nem de sua própria base de cálculo. O parágrafo único esclarece ainda que os valores da contribuição mencionada 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 constitucionalidade do dispositivo é defendida ao argumento de que o pagamento da CSLL não constituiria despesa necessária, pois não é destinada à viabilidade da atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora (art. 47 da Lei 4.506/1964 c/c art. 299 do Regulamento do IR). A natureza da CSLL não seria de obrigação legal imposta a todos a título de tributo (art. 3.º do CTN). Além disso, costuma ser invocada a tese de que o conceito de lucro real tributável seria matéria a ser regulada pela lei, que adota a técnica da enumeração das parcelas que devem ser adicionadas ao lucro líquido para a apuração dos tributos.

O STJ já pacificou, no REsp 1.113.159 (rel. Min. Luiz Fux, 1.ª Seção, DJ 25.11.2009, sujeito ao rito de recursos repetitivos, art. 543-C do CPC) seu entendimento sobre o caso em exame no sentido da legitimidade do art. 1.º da Lei 9.316/1996. Considerou que o valor pago a título de CSLL não caracteriza despesa operacional da empresa e sim parcela do lucro destinada ao custeio da Seguridade Social, sendo compatível com o conceito de renda estabelecido no art. 43 do CTN.

A matéria, contudo, possui inegáveis contornos constitucionais, visto que a discussão passa necessariamente pela análise da compatibilidade do dispositivo legal com o próprio conceito constitucional do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza previsto no art. 153, III, da CF.

Iniciado o julgamento da Repercussão geral, como noticiado no Informativo 525/2008, o Min. Joaquim Barbosa, relator do feito, considerou constitucional o dispositivo, pois o valor pago a título de CSLL não deveria ser tratado como despesa operacional ou necessária para a apuração do IRPJ, consistindo em parcela do lucro do contribuinte destinada aos cofres públicos. Considerou ainda que as obrigações tributárias decorrentes de tributos calculados com base no lucro real ou bases semelhantes não constituem despesas essenciais para a manutenção das atividades econômicas, pois o tributo não seria insumo da cadeia produtiva. O Min. Joaquim Barbosa repeliu ainda a alegada afronta à capacidade contributiva (art. 145, § 1.º, da CF), pois a vedação da dedução do valor da CSLL na apuração do IRPJ não significa tributação do patrimônio em lugar da renda.

Em divergência, também noticiada no Informativo 525/2008, o Min. Marco Aurélio considerou que o dispositivo não é compatível com o figurino constitucional do imposto, pois considerou que a CSLL representa um ônus para a pessoa jurídica e não uma vantagem, “não sendo possível entender que um ônus signifique, ao mesmo tempo, ônus e renda para quem quer que seja”. O julgamento foi inter-

rompido com o pedido de vista do Min. Cezar Peluso, mas foi retomado e definitivamente concluído na sessão de 09.05.2013, prevalecendo o entendimento do Ministro relator, restando vencido o Min. Marco Aurélio.

2. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E OS FATOS-DECRÉSCIMOS NECESSÁRIOS

Ricardo Lobo Torres aduz que a Constituição deixou para o legislador complementar e para a doutrina a tarefa de definir o fator gerador e o conceito de renda, que deve ser o resultado de verdadeiro “esforço interdisciplinar” entre a doutrina jurídica e a ciência das finanças.¹

Nesta linha, precisa a afirmação do Min. Joaquim Barbosa que negou a existência de um “conceito ontológico para renda”, de dimensões imutáveis e existente independentemente da linguagem, que poderia ser violado pelo legislador, pois a renda constitui verdadeiro “objeto cultural” (*Informativo 525/2008*).

Ricardo Lobo Torres destaca, contudo, que a imprecisão do termo “renda” não significa que o legislador possa utilizar de arbítrio na construção do conceito, de forma a exceder o conceito lato que a entende como acréscimo do patrimônio em determinado lapso temporal.² Luís Cesar Queiroz também reconhece que o fato de se considerar a renda conceito indeterminado não importa em afirmar que se trata de um conceito vazio, sem limites máximos, nem permite deduzir que o legislador infraconstitucional possui total liberdade para defini-lo.³

Para o Min. Joaquim Barbosa, se inexistente um conceito ontológico de renda, a regulação desse conceito deve ser entendida “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” (*Informativo 525/2008*).

Assim, mesmo que se reconheça o papel decisivo do legislador na regulação do Imposto sobre a Renda, é preciso firmar a ideia de que tal tarefa deverá ser desempenhada com obediência aos princípios constitucionais da tributação e da ordem econômica, que marcam os limites para a atuação legítima do legislador. Em outros termos, o fato de se reconhecer que não há um “conceito ontológico de renda” não implica reconhecer que as normas constitucionais não sirvam de balizas obrigatórias para a atuação do legislador.

1. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. vol. IV, p. 116.

2. *Idem*, p. 117.

3. QUEIROZ, Luís Cesar. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 271.

A advertência do Min. Joaquim Barbosa se coaduna com o entendimento de Marciano Seabra de Godoi e João Dácio Rolim, que ressaltam não ser correto pensar a existência de um conceito de “renda” que poderia ser tirado da “natureza das coisas” e que por isso deveria ser seguido obrigatoriamente pelo legislador tributário. Há diversas concepções possíveis sobre a renda, que podem variar de acordo com o tempo e a realidade de cada ordenamento. Contudo, a abertura semântica do conceito “renda” não impede o reconhecimento de que o legislador deve respeitar o “conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo” (expressão utilizada pelo Min. Cezar Peluso no RE 346.084) utilizado pela Constituição na repartição da competência tributária.⁴

Nesse sentido, a leitura das razões adotadas pelo Min. Joaquim Barbosa noticiadas no *Informativo* 525/2008 revelam que a conclusão no sentido da constitucionalidade da exclusão do valor da CSLL da apuração do IRPJ não se deu em razão da adoção da chamada “teoria legalista da renda”, que reserva ao legislador a função de definir o que seria a renda sujeito ao imposto, sem destacar os limites a que tal atuação está sujeita em razão do conteúdo mínimo da expressão “renda” como regra de repartição da competência tributária e em função da aplicação dos diversos princípios constitucionais tributários relacionados a tal conceito, como o da capacidade contributiva, do mínimo existencial e da livre iniciativa.

Nesta linha, Luís Cesar Queiroz destaca que uma das dificuldades para a definição da renda decorre da identificação de quais os fatos-decrêscimos (perdas, custos, despesas) devem ser necessariamente dedutíveis para que se respeite a integridade do conceito de renda.⁵ Tal identificação deve partir necessariamente da combinação dos princípios constitucionais tributários, destacadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva subjetiva, do mínimo existencial e da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco.

Também Humberto Ávila assevera que a tributação da renda pressupõe um “resultado líquido disponível”, assim entendido como “aquele que permanece com o contribuinte depois de deduzidas as despesas necessárias para obter os rendimentos e para proteger e manter sua fonte produtora”.⁶

4. GODOI, Marciano Seabra de; ROLIM, João Dácio. Imposto sobre a Renda, inflação e correção monetária do balanço: os expurgos de 1989 e de 1990 e a jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário* 130/59-60.

5. QUEIROZ, Luís Cesar. Op. cit., p. 237.

6. ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 43. Em sentido semelhante, PINCELLI, Eduardo Puglieses. A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes. *III Congresso do Ibet: interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 165.

A técnica de adições de determinadas parcelas ao lucro contábil para apuração do lucro real (técnica adotada pela Lei 9.316/1996), para efeito de incidência do Imposto de Renda, não se afigura inválida. Ao contrário, é plenamente compatível com a livre iniciativa, princípio da ordem econômica (art. 170 da CF) expressamente mencionado pelo Min. Joaquim Barbosa no precedente citado. Se não é razoável permitir a possibilidade de dedução ampla e irrestrita de qualquer despesa efetuada pela pessoa jurídica, seria afrontoso ao princípio mencionado que o Estado previsse na legislação quais as despesas que a empresa poderia realizar ou não.⁷

Todavia, afigura-se lícito que o Estado estabeleça na legislação que determinadas despesas, embora possam ser livremente realizadas pelas empresas, não serão consideradas necessárias para fins de apuração da base de cálculo do imposto. Todavia, a liberdade de atuação do legislador na definição de tais despesas não chega ao ponto de admitir que uma despesa necessária de acordo com o próprio ordenamento jurídico vigente seja considerada uma “liberalidade” a ponto de não informar os componentes negativos da equação que resultará na verificação da renda.⁸

Logo, a constitucionalidade do art. 1.º da Lei 9.316/1996 passa pela consideração se a despesa com o pagamento da CSLL é ou não despesa necessária para a apuração do lucro real que servirá de base de cálculo para o IRPJ.

Inicialmente, o argumento por vezes ventilado de que a possibilidade de dedução do valor da CSLL na determinação do lucro real dependeria de norma expressa não se sustenta. A caracterização de determinada despesa como necessária para a composição dos fatos-decrêscimos que vão informar a formação da renda *não depende* de sua previsão casuística, mas sim de sua coordenação com os tipos legais despesas “necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora” e “são necessárias das despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa” (art. 47 da Lei 4.506/1964 e art. 299 do Dec. 3.000/1999).⁹

7. MACHADO, Hugo de Brito. Despesas necessárias na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* 162/7-13.

8. PEDREIRA, José Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro, Justec, 1979. p. 16: “A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição do poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição”. Em sentido semelhante, ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2006. p. 151.

9. “A inconstitucionalidade está no fato de a contribuição social sobre o lucro constituir despesa operacional, mas jamais renda para o contribuinte. A contribuição é renda da União

Como destaca Ricardo Lodi Ribeiro, o conceito de despesas necessárias na legislação do Imposto de Renda é um bom exemplo de como a incerteza característica da sociedade de risco pode levar o legislador a abrir espaço para que a tipificação casuística seja empreendida pelo próprio aplicador da norma. Seria impossível pretender que o legislador (ou mesmo o regulamento) tivesse a capacidade de descrever todas as despesas que fossem usuais e normais para a atividade da empresa, considerando a variedade das atividades econômicas.¹⁰

Poder-se-ia considerar que a despesa com a CSLL não deveria ser obrigatoriamente computada nos fatos-decrécimos do lucro real caso seu recolhimento não fosse obrigatório para viabilizar a atividade empresarial. Do ponto de vista fático, é certo que a empresa conseguirá funcionar e produzir ainda que esteja na informalidade e não efetue o recolhimento de nenhum tributo, inclusive a CSLL. Assim, o tributo, como destacou o Min. Joaquim Barbosa, não constitui de fato “insumo” para a produção industrial.

Todavia, o regular pagamento dos tributos constitui condição necessária para que a empresa possa desempenhar regularmente suas atividades, sob pena de sofrer sanções estatais (multas) e se ver inviabilizada de participar de importantes atos negociais (como participar de licitações). Assim, o pagamento regular do tributo poderia ser visto como um dos principais “insumos jurídicos” que viabiliza a constituição da regular participação da empresa na economia formal.

Assim, é lícito dizer que o legislador, ao desconsiderar a despesa com a CSLL como necessária para a atividade empresarial, ao mesmo tempo em que exige a regularidade fiscal como condição para o desenvolvimento normal das atividades empresariais (sob pena de sanções) violou a dimensão dinâmica da segurança jurídica manifestada na ideia de confiabilidade e coerência normativa do ordenamento jurídico, fundamentais para o pleno exercício das liberdades econômicas.¹¹

Ainda nesta linha, Marcelo Guerra Martins destaca como um dos três fundamentos da democracia fiscal a “menor inibição possível da atividade econômica legal”, de modo que o Estado é obrigado a formatar o sistema tributário de forma

e não da empresa.” HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: IR Publicações, 2005. p. 294.

10. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 163: “Nesse exemplo, a tipificação no caso concreto é a única hipótese capaz de não violar a realidade econômica e impedir que a lei ordinária tributasse algo que não se coaduna com o conceito constitucional de renda”.

11. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 343.

a estimular a continuidade das empresas na economia formal.¹² A desconsideração do pagamento de tributo como despesa necessária pela pessoa jurídica definitivamente não contribui para atingir tal ideal.

A despesa com pagamento de tributo reúne todos os atributos para se caracterizar como necessária, pois é despesa inerente à atividade empresarial, facilmente comprovável e não constitui liberalidade dado a caráter compulsório típico do tributo.¹³

A necessidade de consideração pelo legislador tributário das despesas indispensáveis para a manutenção regular da empresa pode ser compreendido dentro da própria manifestação da livre iniciativa (art. 170 da CF). Os recursos para pagamentos de despesas imprescindíveis à continuidade do negócio precisam dispor de tratamento adequado pelo legislador tributário.¹⁴

O art. 41 da Lei 8.981/1995 estabelece que “os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”. Depreende-se que a regra geral consiste em que o tributo, para efeito da apuração do lucro real, deve ser deduzido, havendo precedente recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que assegura a observância desse direito mesmo por intermédio de prova produzida pelo contribuinte durante o processo administrativo tributário.¹⁵ Por evidente, a norma do art. 1.º da Lei 9.316/1996, sendo regra especial e posterior prevaleceria, ao menos em relação à CSLL, caso fosse constitucional. A excepcionalidade da regra em exame reforça ainda a suspeita de inconstitucionalidade, pois viola o postulado do legislador coerente.

No regulamento do Imposto sobre a Renda (Dec. 3.000/1999), a contradição fica ainda mais evidente, pois enquanto o *caput* do art. 344 enuncia a regra de que os tributos são dedutíveis na determinação do lucro real, o § 6.º do mesmo dispositivo reporta-se à Lei 9.316/1996 para estabelecer que a partir de 1997 o valor da CSLL não pode ser deduzido para a determinação do lucro real.

12. MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 223.

13. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A pretensa indedutibilidade da contribuição social sobre o lucro na base de cálculo do Imposto de Renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* 15/20.

14. MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 113: “As despesas indispensáveis à manutenção do empreendimento devem ser realizadas sem que a norma tributária atinja os recursos a elas destinadas”.

15. Carf, Acórdão 1402001.135, 4.ª Câm., 2.ª T. ordinária, DO 07.01.2013: “(...) Na apuração do lucro real, podem ser deduzidas as despesas com tributos e contribuições segundo o regime de competência. Constatada pela fiscalização a dedução de valores superiores aos tributos apurados, mas tendo a impugnante logrado provar sua adição, deve ser exonerada a exigência relativa a essa parcela”.

Quando comparamos o valor pago a título de CSLL com as demais adições que a lei determina ao lucro líquido ou societário para a apuração do lucro real, consolidadas no art. 249 do Dec. 3.000/1999, fica ainda mais evidente a incoerência do legislador ao colocar o pagamento de tributo ao lado de despesas como as doações (inc. VII), contribuições não compulsórias (inc. VI) e despesas com brindes (inc. VIII).

É certo que nem todos os fatos-decréscimos devem ser considerados pelo legislador para a formação da renda. Luis Cesar Queiroz sustenta que as despesas com a aquisição de produtos ou serviços supérfluos são fatos-decréscimos que podem ser caracterizados como “simples consumo não necessário de riqueza”, pois ultrapassam o valor que se gasta para a manutenção de necessidades vitais básicas na linha do mínimo existencial assegurado pela Constituição.¹⁶ Com relação especificamente à pessoa jurídica, o autor referido destaca que são necessariamente dedutíveis os fatos-decréscimos ligados ao processo de atendimento da finalidade da pessoa jurídica ao ainda que estejam envolvidos nesse processo – como os gastos com tributos.¹⁷

Em Portugal é seguido critério semelhante: o Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Colectivas (Dec.-lei 159/2009, de 13 de julho), em seu art. 23 considera “custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes: (...) f) Encargos fiscais e para fiscais”. Na doutrina portuguesa, Casalta Nabais destaca o “princípio do rendimento líquido”, exigindo que os gastos necessários à produção ou obtenção de determinado rendimento são verdadeira “expressão negativa da capacidade contributiva” e devem ser excluídos desse rendimento.¹⁸

A base de cálculo do Imposto sobre a Renda é necessariamente informada por grandezas positivas e negativas e em relação a essas últimas devem ser necessariamente consideradas despesas sem as quais a empresa não conseguiria produzir para obter o lucro pretendido.¹⁹ Nesta linha, Mary Elbe Queiroz adverte que só haverá

16. QUEIROZ, Luis Cesar. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 238.

17. Idem, p. 279.

18. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 521.

19. PACHECO, Angela Maria da Motta. Base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Deduções vedadas pela Lei 9.249, de 26.12.1995. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de Renda – Alterações fundamentais*. São Paulo, Dialética, 1996. p. 41. Em linha semelhante, OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 693: “O referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa (...)”.

lucro “se forem deduzidos dos ingressos os valores dos custos e despesas efetivamente despendidos para se obter as receitas da atividade da pessoa jurídica e para produzir tais valores”.²⁰

Vale ainda citar a advertência do Ministro do STF, Oswaldo Trigueiro, no RE 71.758 (Pleno, j. 14.03.1972):

“Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxaço, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito.”

A advertência coincide com o voto do Min. Marco Aurélio noticiado no *Informativo* 525/2008, acerca do tema em exame no presente trabalho, que considera inconstitucional a vedação da dedução da CSLL para apuração do valor devido a título de IRPJ, por se distanciar do 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”.

É certo que ao longo da evolução histórica do Imposto sobre a Renda, várias teorias procuraram “capturar” o fenômeno econômico da renda de modo a justificar o fato gerador do imposto. As duas principais teorias – a teoria da fonte e a teoria do acréscimo patrimonial, se aplicadas ao caso em exame conduzem a idêntica conclusão: a despesa com o pagamento da CSLL não se afigura apta a compor a equação que pode resultar na renda, pois não constitui acréscimo patrimonial; sob a ótica da teoria da fonte, poder-se-ia dizer que o valor pago a título de CSLL não compõe o produto periódico da riqueza da fonte permanente, ao contrário, constitui até mesmo embaraço a que essa produção ocorra, pois representa um gasto necessário à viabilização legal do próprio produto da fonte geradora da renda.

Mesmo à luz das teorias mais atuais sobre a renda, como a “teoria da renda de mercado”, defendida por Klaus Tipke e Joachim Lang na Alemanha (e que no Brasil Ricardo Lobo Torres considerou como afinada com a ideia de capacidade contributiva e com os direitos fundamentais),²¹ não se consegue viabilizar a inclusão do valor da CSLL na base de cálculo do IRPJ. Segundo tal teoria, a tributação do Imposto de Renda deve alcançar a “totalidade dos rendimentos, que o sujeito passivo, mediante uma atividade profissional exercida com intenção de

20. QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A descon sideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. *III Congresso do Ibet: interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 644.

21. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. vol. IV, p. 120.

lucro, gerou”,²² o resultado positivo de uma atividade lucrativa organizada com o escopo de produzir um excesso de receitas sobre os gastos.

Nesta linha, Tipke e Lang comentam dispositivo da lei de regência do Imposto de Renda alemão (EStG) que traz a dedutibilidade das “despesas forçadas”, caracterizadas pelo fato de que influenciam de tal maneira o sujeito passivo a ponto de não possibilitar que possa delas se esquivar,²³ figurino que se pode dizer adequado à natureza da CSLL no direito brasileiro.

É válida ainda a advertência de Misabel Derzi no sentido de que em outro país, cuja Constituição não chega ao nível de detalhamento da competência tributária como a brasileira, pode a lei determinar, com maior flexibilidade, a indedutibilidade de certa despesa. Todavia, no Brasil a Constituição inadmitte a confusão conceitual entre renda e patrimônio, pois não cabe à “União competência para tributar o patrimônio, por simples lei ordinária, como se fosse renda”.²⁴

Precisa a respeito, é a afirmativa de Rubens Gomes de Sousa ao destacar que “a não incidência do imposto, quer sobre as despesas (ou sobre as reservas, ainda que não sejam rigorosamente despesas) necessárias à manutenção da integridade do capital, é, portanto, essencial em todo o sistema de imposto de renda que vise a tributar efetivamente a renda, sem extravasar do seu alcance próprio para atingir também o capital”.²⁵

Portanto, não é possível confundir “renda” com “patrimônio”. E este último não pode ser tributado pela União Federal, como se renda fosse, salvo em tese pelo exercício de sua competência residual (art. 154) por lei complementar. Ademais, o cuidado em apartar a tributação da renda e do patrimônio é especialmente relevante no Brasil, considerando que há pelo menos dois impostos

22. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. da 18. ed. alemã por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 470.

23. *Idem*, p. 722.

24. Nota de atualização da obra de BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 322. Acerca da regra em exame, aduziu a Professora: “A Lei 9.316/96 determinou a indedutibilidade da contribuição social, quer para os fins de apuração do lucro rela, base de cálculo do Imposto de Renda, quer para sua própria base de cálculo (art. 1.º). Mais uma vez, coloca-se em discussão o conceito de lucro e de renda, assim como os limites da discricionariedade do legislador para considerar determinadas despesas dedutíveis ou não”. Em outro importante trabalho a autora destaca os vários “artifícios” que o legislador, a pretexto de tributar a renda, impõe a tributação sobre o capital ou mesmo os custos de produção. DERZI, Misabel. *Tributação da renda versus tributação do patrimônio*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de Renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 97-114.

25. SOUSA, Rubens Gomes. O imposto de Renda e o seguro dotal. *Revista de Direito Administrativo* 27/16.

pertinentes a Municípios e Estados (IPTU e IPVA) que utilizam o patrimônio como base de cálculo.²⁶

Em resumo, cabe à jurisdição constitucional verificar se o legislador federal, a pretexto de alcançar todas as manifestações do conceito de “renda” não incorreu em invasão do campo de competência de outros entes federativos.²⁷

3. O VALOR DA CSLL NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA BASE DE CÁLCULO DA PRÓPRIA CONTRIBUIÇÃO

Invoca-se ainda a favor da constitucionalidade do dispositivo a tese de que o valor pago a título de CSLL constitui parcela da disponibilidade jurídica ou econômica, fato gerador do imposto sobre a renda.

É nesse sentido que Hugo de Brito Machado defende a constitucionalidade material do art. 1.º da Lei 9.316/1996. Embora considere que o valor pago a título de imposto represente em princípio uma despesa para uma empresa, isso não acontece se o imposto incide sobre um acréscimo patrimonial, pois “o imposto cujo fato gerador é a renda líquida, ou o lucro líquido, vale dizer, um acréscimo patrimonial, não é na verdade uma despesa, mas uma parcela do lucro que o gerou”.²⁸

Ao argumento de que o valor da CSLL seria parcela do lucro e não despesa operacional, Luiz Eduardo de Castilho Giroto aduz que o próprio dispositivo questionado já traduz a natureza da verba, ao mencionar que os valores respectivos serão “registrados como custo ou despesa” (art. 1.º da Lei 9.316/1996). O autor considera que a negativa de dedutibilidade da despesa com o pagamento da CSLL acaba por exceder o lucro auferido pela pessoa jurídica, acabando por tributar parcela de seu patrimônio.²⁹

26. A elevação da carga tributária pelo governo central pode conduzir a situações de dificuldade para os ingressos fiscais próprios dos entes subnacionais, pelo esgotamento da matéria tributável, violando uma das dimensões do princípio da igualdade na tributação que é a igualdade sob a “perspectiva da carga fiscal resultante de todos os níveis políticos”, tal como desenvolvida por NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. 131-133.

27. VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 239: “Em países cujas constituições estabelecem discriminação rígidas de competências tributárias, é inviável reconhecer a obrigação de o legislador gravar todas as manifestações de capacidade contributiva (universalidade da tributação), dado estar limitado pelas competências que lhe foram outorgadas constitucionalmente”.

28. MACHADO, Hugo de Brito. Base de cálculo: indedutibilidade da contribuição social sobre o lucro (MP 1.516/96). *Revista Dialética de Direito Tributário* 15/38.

29. GIOTTO, Luiz Eduardo de Castilho. Dedutibilidade da despesa relativa à contribuição social sobre o lucro – Novas considerações. *Revista Dialética de Direito Tributário* 22/47-48.

Outro argumento serve ainda para rejeitar a viabilidade de considerar que o valor da CSLL, para efeito da apuração do IRPJ, teria a natureza de parcela do lucro. No precedente do STF no RE 212.209 (DJ 14.02.2003), o STF considerou constitucional a inclusão do ICMS no valor da operação ou da prestação de serviço somada ao próprio tributo (cálculo “por dentro”). O precedente invocado considerou válida a inclusão do valor do ICMS em sua própria base de cálculo. Ou seja, não se tratavam de tributos diferentes, como ocorre em relação à CSLL e ao Imposto sobre a Renda. O precedente pode ser invocado, todavia, para fundamentar a constitucionalidade da vedação do valor da CSLL de sua própria base de cálculo, inovação trazida também pelo art. 1.º da Lei 9.136/1996 e que não se afigura inconstitucional.

Com efeito, a impossibilidade de dedução da CSLL de sua própria base de cálculo apenas significa, na prática, a criação de uma espécie de *adicional do mesmo tributo*, o que não se afigura contrário às regras de competência tributária da CF. A lei pode reconhecer a dedução do valor (como ocorria antes da Lei 9.136/1996) da contribuição de sua própria base de cálculo, mas isso implicaria em mera redução da alíquota real do tributo, caracterizando verdadeiro favor fiscal sujeito à discricionariedade do legislador.³⁰

A invocação do precedente do RE 212.209 não se revela apta a fundamentar a constitucionalidade da vedação do valor da CSLL da apuração do lucro real para o Imposto sobre a Renda, pois *os dois tributos não são idênticos e possuem destinação constitucional diversa*. Ademais, no precedente restou assentado que sendo a base de cálculo do ICMS o valor da operação nele poderia ser incluído o próprio valor do tributo a ser pago. A situação é inconfundível com a vedação da dedução da CSLL paga na apuração do lucro real, e a base de cálculo do Imposto sobre a Renda deve necessariamente confirmar a materialidade possível do imposto – aquisição da renda – o que resta comprometido pela vedação da consideração nos fatos-decrescimos da equação uma despesa necessária para a produção e regularidade da própria renda.³¹

30. Reconhecem expressamente a legitimidade da vedação da CSLL de sua própria base de cálculo, ROLIM, João Dácio. A restrição de não deduzir a contribuição social sobre o lucro na apuração do lucro real tributável pelo Imposto de Renda (MP 1.516/96). *Revista Dialética de Direito Tributário* 15/48 e HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: IR Publicações, 2005. p. 292.

31. Sousa, Rubens Gomes. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público* 11/16: “(...) a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de um Imposto sobre a Renda em imposto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa e vice-versa”.

4. CONCLUSÕES

a) Embora não exista um conceito ontológico de renda para a tributação permitida pelo art. 153, III, da CF, o legislador não dispõe de liberdade absoluta na estipulação da referida incidência tributária, sendo necessário buscar nos princípios constitucionais da tributação e da ordem econômica parâmetros que delimitem a atuação legislativa;

b) A despesa com o pagamento da CSLL deve ser considerada necessária, pois o pagamento de tributo constitui condição fundamental para a regular integração da pessoa jurídica no mundo jurídico e no mercado;

c) É inconstitucional, por violação ao art. 153, III, da CF, o art. 1.º da Lei 9.316/1996 na parte em que vedou a dedução do valor da CSLL da apuração do lucro real para o IRPJ;

d) É constitucional o art. 1.º da Lei 9.316/1996 na parte em que vedou a dedução do valor pago de CSLL da base de cálculo da própria contribuição.

5. BIBLIOGRAFIA

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2006.
- ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- DERZI, Misabel. Tributação da renda versus tributação do patrimônio. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1997.
- GODOI, Marciano Seabra de; ROLIM, João Dácio. Imposto sobre a Renda, inflação e correção monetária do balanço: os expurgos de 1989 e de 1990 e a jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*. vol. 130. p. 56-71. São Paulo: Dialética, 2006.
- GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. Dedutibilidade da despesa relativa à contribuição social sobre o lucro – Novas considerações. *Revista Dialética de Direito Tributário*. vol. 22. p. 43-49. São Paulo: Dialética, 1997.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das empresas*. São Paulo: IR Publicações, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. Base de cálculo: indedutibilidade da contribuição social sobre o lucro (MP 1.516/96). *Revista Dialética de Direito Tributário*. vol. 15. p. 36-39. São Paulo: Dialética, 1996.
- _____. Despesas necessárias na determinação da base de cálculo do imposto de renda. *Revista Dialética de Direito Tributário*. vol. 162. p. 7-13. São Paulo: Dialética, 2009.

- MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.
- NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PACHECO, Angela Maria da Motta. Base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Deduções vedadas pela Lei 9.249, de 26.12.1995. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de Renda – Alterações fundamentais*. São Paulo, Dialética, 1996.
- PEDREIRA, José Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro, Justec, 1979.
- PINCELLI, Eduardo Pugliese. A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes. *III Congresso do Ibet: interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.
- QUEIROZ, Luís Cesar. *Imposto sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. *III Congresso do Ibet: interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- ROLIM, João Dácio. A restrição de não deduzir a contribuição social sobre o lucro na apuração do lucro real tributável pelo Imposto de Renda (MP 1.516/96). *Revista Dialética de Direito Tributário*. vol. 15. p. 47-51. São Paulo: Dialética, 1996.
- SOUSA, Rubens Gomes. O Imposto de Renda e o seguro dotal. *Revista de Direito Administrativo*. n. 27. p. 1-33. Rio de Janeiro: FGV, 1952.
- _____. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público*. vol. 11. p. 5-17. 1970.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. da 18. ed. alemã por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. vol. IV.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A pretensa indedutibilidade da contribuição social sobre o lucro na base de cálculo do Imposto de Renda. *Revista Dialética de Direito Tributário*. vol. 15. p. 17-24. São Paulo: Dialética, 1996.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- Breves considerações sobre a renda, de Denise Erse Andrade – *RTrib* 34/119 (DTR\2000\453); e
- Planejamento tributário e os investimentos temporários como redutores do IRPJ e CSLL das empresas enquadradas no lucro real? O por que? Conta investimento no planejamento tributário, de Luís Carlos Gomes da Silva – *RTrib* 82/223 (DTR\2008\576).