

A INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO NA APURAÇÃO DE SUA BASE DE CÁLCULO E NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL

Walmir Luiz Becker

A) INTRODUÇÃO

Em face do disposto no art. 12 da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, os valores dispendidos pelas pessoas jurídicas com o cumprimento da obrigação tributária atinente à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689/89) passaram a ser indedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo do referido encargo social. Isto para os períodos base iniciados a partir de 12 de janeiro de 1997.

Entre os que já estudaram o assunto há quase um consenso de que essa norma é inconstitucional no que se refere à indedutibilidade da contribuição para efeito de cálculo da base impositiva pelo imposto de renda. Todavia, na parte em que ela estabelece ser a Contribuição Social sobre o Lucro indedutível de sua própria base de cálculo, alguns entendem que não há contrariedade à Constituição.

Nas considerações a seguir alinhadas, pretendemos demonstrar que em ambas as hipóteses é inconstitucional o art. 12 da Lei nº 9.316/96, por ofensa tanto ao conceito de *renda* quanto ao de *lucro*.

B) A INDEDUTIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DA BASE DE CÁLCULO (LUCRO REAL) DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Ao prescrever a indedutibilidade da despesa incorrida com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para efeito de determinação do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, o art. 12 da Lei nº 9.316, de 22-11-96, vai de encontro ao conceito de *renda*, intuído pelo preceito constitucional (art. 153, III, da CF/88) que delega competência à União Federal para criar imposto "*sobre a renda e proventos de qualquer natureza*", e detalhado em legislação infraconstitucional, como o Código Tributário Nacional (art. 43).

Com efeito, se a Constituição Federal autoriza a tributação de *renda*, somente pode ser tributado pela União o que estiver contido dentro do campo de incidência por ela delimitado ao fazer uso de tal expressão. Por isso que, com sua incontestável autoridade, já advertia José Luiz Bulhões Pedreira em sua sempre valiosa obra sobre o Imposto de Renda (APEC Editora 1969, item 2.11 (20), pág. 2-21): " O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de *renda e proventos de qualquer natureza*, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas. "

Cumpra indagar, pois, se o conceito de *renda*, assim como explicitado pelo art. 43 do CTN, se conforma ao seu cânon constitucional. Dispõe o Código Tributário Nacional no citado dispositivo:

"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."*

Explicitando, da forma como o fez, o conceito de *renda*, o CTN não se afastou do delineamento jurídico com que esse vocábulo tem sido recepcionado por todas as nossas Constituições, desde a de 1934, cujo art. 62 já dizia competir, privativamente à União, decretar imposto "*de renda e proventos de qualquer natureza*". Pode-se afirmar, portanto, que, da Constituição de 1934 para cá, a expressão *renda* teve o seu suporte fático constitucionalmente juridicizado. Ou seja, o fenômeno econômico conhecido como *renda* é transposto, pela incidência de regra jurídico-constitucional, do mundo pré-jurídico da ciência econômica, para o mundo jurídico do Direito Constitucional e do Direito Tributário. Logo, nos limites da competência que a Constituição lhe outorga, a União Federal pode submeter ao imposto sobre a renda apenas aquela grandeza econômica que como *renda* puder ser definida, não sendo permitido que lei infraconstitucional diga que é *renda* aquilo que não o é. A respeito do assunto, estudos especializados revelam-nos a existência de três grandes correntes, conhecidas como *teoria da fonte*, *teoria do acréscimo patrimonial* e *teoria do conceito legalista de renda*. A adotada (juridicizada) pelo CTN foi a *teoria do acréscimo patrimonial*, por isso que somente esta tem relevância para a o desenvolvimento do nosso tema.

Pela *teoria do acréscimo patrimonial*, a expressão *renda* pressupõe, necessariamente, a existência de um incremento no patrimônio das pessoas. Bulhões Pedreira (ob. cito pág. 2-22), após referir que a Constituição distingue, para efeitos tributários, *imposto sobre o patrimônio* e *imposto sobre a renda* conclui ser incompatível com o conceito de *renda* o (conceito) "*que inclua receitas que não traduzam ganho durante um período, mas representem mera reposição de bens objeto de aplicação de capital e despoupança*." Em monografia recente ("*Renda e Proventos de Qualquer Natureza*", Ed. Dialética, SP, 1996, pág. 118), Roberto Quiroga Mosquera diz o mesmo com outras palavras: "*o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre o elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre riqueza nova*."

Em trabalho aprovado com menção honrosa no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, João Dácio Rolim fez laborioso estudo sobre o *Conceito Jurídico de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, publicado pela Revista de Direito Tributário nº 67, páginas 215 a 225, o qual, conforme declarado pelo renomado jurista, teve por objetivo "*o estudo das principais concepções de renda para efeito de sua determinação como base impositiva do imposto, analisando-se até que ponto seria possível ao legislador ordinário estabelecer restrições ou limites para determinadas despesas ou provisões no tocante à sua dedução para a apuração da renda tributável*".

A propósito da concepção de renda como acréscimo patrimonial, Dácio Rolim se escuda na lição de jurista argentino, Horácio García Belsunce, para nos dizer que, por essa teoria, " *...renda é todo ingresso líquido em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de um indivíduo num período*

determinado de tempo, seja acumulado ou tenha sido consumido e que se expresse em termos monetários. "

Em seguida, com palavras próprias, sintetiza: *"Segundo esta corrente...todos os ganhos de capital e demais acréscimos dos ativos num determinado período-tempo são tributáveis, compondo o crescimento líquido do patrimônio do contribuinte em dado período."*

E inobstante o Adicional Estadual do Imposto de Renda tenha sido extinto pela Emenda Constitucional nº 3/93, João Dácio Rolim invoca-o para inferir que, com a Constituição Federal de 1988, o legislador constitucional ampliou o conceito de *renda* incluindo, neste, os *ganhos e rendimentos de capital*, de sorte a não mais poder ser contestada a definição contida no art. 43 do CTN. Nesse aspecto, formula o seguinte raciocínio: *"se o imposto estadual era um mero adicional do Imposto de Renda federal pago sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, não há como deixar de dizer que tais ganhos e rendimentos de capital não estavam abrangidos pela competência do imposto federal (art. 153, III, da CF/88)".*

Por conseguinte, o conceito de renda não prescinde da ocorrência de "mais-valia patrimonial!". O imposto autorizado pelo art. 153, III, da Constituição Federal, tal como complementarmente definido pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, incide sobre a "renda auferida" num determinado lapso temporal e não sobre o *patrimônio*. Necessário, pois, que se proceda ao discrimine entre essas duas realidades econômicas.

À luz dos ensinamentos doutrinários até aqui tomados de empréstimo, viu-se que só há renda tributável quando o contribuinte (pessoa física ou jurídica) obtém um incremento patrimonial num dado período, independentemente da circunstância de o mesmo ter sido acumulado (poupado) ou consumido (gasto). "Patrimônio" é a "renda acumulada" ou "poupada". João Dácio Rolim, invocando o doutrinador francês Charles Ambroise Colin (ob. cito pág. 221), acentua a distinção entre "renda" e "patrimônio" com os seguintes termos: *"capital (patrimônio) é o conjunto das riquezas que um homem possui e que deve conservar em sua integridade para obter anualmente uma constante de bens necessários para o seu consumo, e renda são os produtos que derivam da colocação em funcionamento das riquezas das quais ele dispõe e que podem consagrar-se a seu consumo sem diminuição do seu capital. "*

Portanto, não há como confundir "renda" com "patrimônio". E este último não pode ser tributado pela União Federal, como se "renda" fosse, pois a Constituição, no art. 153, III, não lhe conferiu competência para tanto. Em tese, valendo-se de sua competência residual (art. 154 da CF/88) , a União pode vir a instituir imposto novo, incidente sobre o "patrimônio, mas pode fazê-lo desde que estribada em lei complementar.

No âmbito de pessoas jurídicas, o "acréscimo patrimonial" revelador do auferimento de "renda" é representado pelo "lucro", o que vale dizer que um é pressuposto do outro. Efetivamente, só se pode falar em *lucro* quando presente a *mais valia*, o *incremento*, o *acréscimo patrimonial*. Por outro lado, a lei ordinária distingue o *lucro tributável* pelo imposto sobre a renda *lucro real*- do lucro contábil, que é aquele aferido em consonância com normas da lei societária. Essa separação de um lucro de outro se justifica plenamente, na medida em que o lucro apurado de acordo com as normas que informam a escrituração mercantil pode estar afetado por *despesas não necessárias* ao implemento da atividade empresarial. Se, por exemplo, são escrituradas na contabilidade da pessoa jurídica valores

concernentes a despesas particulares dos sócios desta, é claro que a diminuição do lucro societário daí decorrente não deve acarretar reflexos de natureza tributária. Por esse motivo, o *lucro real*, tributável pelo imposto de renda, corresponde ao *lucro líquido do exercício* (lucro contábil) , ajustado, de um lado, pela *adição* de valores, dedutíveis contabilmente, porém indedutíveis para fins de determinação da base de cálculo desse tributo, e, de outro, pela *exclusão* de valores que, dedutíveis sob o ponto de vista fiscal, não devem interferir no resultado contábil do exercício social.

Nada a obtemperar, conseqüentemente, quanto às adições ao lucro societário de despesas não relacionadas com a atividade operacional da empresa, ou seja, de dispêndios não revestidos do atributo da necessidade, prescrito pela legislação do imposto sobre a renda, desde a lei nº 4.506/64, cujos art. 12, *caput*, e § 12, assim definem as despesas necessárias:

"Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. "

§ 1º. Consideram-se necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa."

Todavia, o conceito de *renda*, que traz implícito em si o de *lucro*, não tolera que, para efeitos do imposto sobre a renda, sejam consideradas indedutíveis despesas que são indispensáveis e necessárias a um adequado desenvolvimento da atividade empresarial, ainda mais quando delas a empresa não pode se furtar, como sucede no caso dos tributos que está obrigada a recolher. Admitir-se o contrário, é aceitar a tributação de algo que não traduz "acréscimo patrimonial". A propósito, preleciona Hugo de Brito Machado, em Temas de Direito Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, 1994, pág. 95: *"Em se tratando, como se trata, de um imposto que, segundo a Constituição Federal, há de incidir sobre 'renda e proventos de qualquer natureza', é indubitável que a liberdade que tem o legislador para prescrever a indedutibilidade de despesas é exatamente aquela decorrente da relativa vaguidade do conceito de renda. "*

É, pois inconstitucional, por desatender pressuposto basilar da incidência do imposto sobre a renda, disposição de lei que vede seja deduzida da base impositiva do tributo despesa necessária à consecução da finalidade empresarial. Sobre ser de índole constitucional o conceito de renda, a opinião sempre abalizada de João Dácio Rolim (A Dedutibilidade das Provisões Referentes às Obrigações Tributárias. Artigos 72 e 82 da lei nº 8.541/92 - Imposto de Renda - Aspectos Constitucionais - in Imposto de Renda: Estudos, vol. 39, Resenha Tributária, 1994, pág. 25): *"... o conceito de renda é de natureza constitucional. Não fosse assim, o Supremo Tribunal Federal não teria exercido o controle de constitucionalidade de inúmeras leis ordinárias que pretendem fazer incidir imposto de renda onde tecnicamente renda não havia."*

Uma das hipóteses de incidência de contribuições sociais é o *lucro*, como constitucionalmente previsto no art. 195, *caput*, inciso I, da CF/88. Sobre essa hipótese é que foi instituída a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pela Lei nº 7.689, de 1988, que não continha norma vedatória da dedução do valor desse encargo de sua própria base de cálculo.

Desse modo, com escusas pela tautologia, deve-se concluir, em primeira análise, que essa Contribuição Social sobre o Lucro Líquido há de incidir sobre o *lucro* das pessoas jurídicas. E não haverá de gravar o lucro em sentido lato, onde poderia ser incluído o *lucro bruto*, o *lucro operacional*, etc., mas o *lucro líquido*, que tem um significado peculiar. Em outros dizeres: tendo a CF autorizado criar-se uma contribuição sobre o *lucro*, que foi definido pelo legislador ordinário como sendo o *lucro líquido* do exercício, o campo de incidência desta fica circunscrito a esses dois conceitos jurídicos, o de *lucro*, no plano constitucional, e o de *lucro líquido* no âmbito infraconstitucional.

Por esse passo, depreende-se que é aplicável à CSL tudo o que foi dito, atrás, relativamente aos limites constitucionais com os quais deve ser estudado o conceito de *renda*, para efeito de cobrança do "imposto de renda". Isto é, também só deve ser submetido à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a grandeza de ordem econômico-financeira que puder ser constitucionalmente definida como *lucro*.

Tenha-se presente, *prima facie*, que a noção de lucro remete o intérprete à idéia de algo que resulta de um necessário confronto entre valores positivos, de um lado, e negativos de outro. Em suas várias acepções (lucro bruto, lucro líquido, lucro operacional, lucro não-operacional), a palavra *lucro* trará, sempre, ínsita em si, uma significação de resultado positivo, de sobra, de ganho obtido após a imputação de grandezas negativas, tais quais as *despesas*, os *prejuízos*, etc.. Em sua visualização mais comum, é a diferença entre *receitas* e *despesas*, quando aquelas prevalecem sobre estas. Roberto Sampaio Dória discorre com clareza e lucidez sobre o conceito de *lucro* em trabalho publicado na Revista de Direito Tributário nº 53, páginas 87/89, sob o título "A Incidência da Contribuição Social e Compensação de Prejuízos Acumulados": "Em sua *acepção corrente*, registram os *léxicos* o que vem a ser *lucro*. Na *etimologia latina*, *lucrum* equivale a *ganho* (*Dicionário Latino-Português*, Saraiva, verbo *Lucrum*). O clássico *Cândido* de Figueiredo entende *lucro* como sinônimo de *ganho líquido* (*Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, 3.11 ed. Lisboa, verbo "*lucro*") Para recorrer a outro sistema de ordenamento positivo, *lucro* (ou *profit*) significa: "*gain realized from business over and above expenses* (*Black's Law Dictionary*, 4, 1^{ed.}, St. Paul, 1951, verbo *profit*), ou, seja, *ganho realizado em atividades econômicas acima e além das despesas*." (grifado no original).

Ao discorrer sobre "A Contribuição Social sobre o Lucro" (RDT nº 67, págs. 292/322), Wagner Balera alude ao trabalho doutrinário de Antônio Roberto Sampaio Dória, aqui referido, para apoiar seu convencimento pessoal de que "*quem qualifica o lucro não é a norma tributária*". Lembra Balera que o "*autêntico conceito de lucro, na feliz expressão de Sampaio Dória, de saudosa memória, só pode ser encontrado, pela lei de tributação, no âmbito do Direito Privado*." Incide, assim, na espécie, a norma do art. 110 do CTN, segundo a qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito

Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Portanto, para fins de base imponible da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o *lucro líquido* é aquele legalmente definido pela Lei das Sociedades Anônimas, aferido de acordo com técnicas próprias da Ciência Contábil. Do Contrário, seria admitir que o legislador constitucional consentiu com a exigência de contribuição social a incidir sobre outra base de cálculo que não o *lucro*. A propósito, sabe-se que um dos aspectos mais importantes da *hipótese de incidência tributária* reside, justamente, na base de cálculo ou base imponible dos tributos que o sistema tributário constitucional admite sejam criados.

Em sua clássica obra (Ed. Revista dos Tribunais, 5ª edição 1996, pág.99) , Geraldo Ataliba assinala: *"Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible-relativamente à hipótese de incidência pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita à materialidade da hipótese de incidência."*

Deveras, sob pena de se desfigurar a base de cálculo da contribuição em foco, no seu dimensionamento não pode ser abstraída a despesa operacional que lhe diz respeito. A não dedutibilidade da despesa incorrida com o reconhecimento contábil dessa contribuição implica em submissão à mesma de uma grandeza que transcende à idéia constitucional de *lucro*. Disso resultaria, em derradeira análise, tributação de parcela do patrimônio, o que, como pontificado, alhures, só seria concebível mediante a criação de imposto específico, para essa finalidade, mediante lei complementar, .

Esta é a conclusão de Paulo de Barros Carvalho, em judicioso artigo sobre a "Compensação dos Prejuízos Fiscais Acumulados do Imposto sobre a Renda e a Inconstitucionalidade da Limitação de 30% Prescrita na Lei nº 8.981/95" (Revista de Direito Tributário nº 68, págs, 29 a 38), no qual esse ínclito doutrinador preleciona: *"O 'fato gerador' do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é 'auferir' renda e proventos de qualquer natureza, ao passo que a contribuição social sobre o lucro incide sobre a 'obtenção de lucros'. Havendo prejuízos, apurados e comprovados pelas demonstrações financeiras de anos antefiores, esses prejuízos hão de ser compensados até se exaurirem. Sob o manto da legislação em que esses decréscimos se verificam, qualquer limite imputado ao exercício do direito de compensar, modificará a base de cálculo das exações, no período de referência, pois o saldo negativo, apurado representa deficit no patrimônio da pessoa jurídica, enquanto o lucro, em contrapartida, reflete elevação do nível patrimonial."*

Claro está que, ao não abater-se os saldos negativos (prejuízos) dos lucros porventura obtidos, o impacto do gravame estaria alcançando, em cheio, o patrimônio do sujeito passivo, ficando desfiguradas, por conseguinte, as hipóteses de incidência de ambos os tributos (imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro), o que implicaria cobrar imposto sobre aquilo que não é renda e contribuição social sobre aquilo que não é lucro." .

De maneira que, tal qual sucede em relação ao imposto sobre a renda, existe um padrão de constitucionalidade ao qual o legislador ordinário deve ater-se quando expede normas para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, não sendo permitido a este desbordar os limites traçados pela Constituição Federal. Uma *despesa operacional*, como o é essa contribuição, necessária e imprescindível às atividades das empresas, não pode ser considerada como *lucro*, até por ser impossível deixar de provisioná-la e recolhê-la aos cofres fazendários, sob pena de descumprimento de obrigação tributária.

D) OUTRO RELEVANTE ASPECTO CONSTITUCIONAL COMUM AOS DOIS TRIBUTOS

Ainda no plano constitucional, há de se ter presente que a proibição legal de deduzir-se

a Contribuição Social sobre o Lucro, seja para fins de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, seja para efeito de determinação da própria base de cálculo desse encargo social, fere o princípio da *capacidade contributiva*, inscrito no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Uma vez mais, os ensinamentos de João Dácio Rolim (ob. cito pág. 221): *... "O princípio da capacidade contributiva que informa a base impositiva de todos os impostos, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, exige a perfeita consonância entre a hipótese de incidência prevista na Constituição e o fato concreto, real, que exterioriza o fato gerador do tributo. Se a Constituição estabeleceu que o Estado pode instituir imposto sobre veículo, não pode ser tributada, como tal, máquina; ou, ainda, se a hipótese de incidência é a renda, não pode a União, no caso, tributar somente receitas sem dedução de quaisquer despesas, pois presumiu o constituinte que há capacidade econômica somente naquelas hipóteses estritas: renda, veículo, etc., e não outras."*

Aceitar-se que o legislador ordinário tenha competência constitucional para, a seu talante, estabelecer quais *despesas* são dedutíveis da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro e quais as que, embora necessárias, não o são, é conferir ao Poder Tributante "carta branca" para fazer incidir esses tributos sobre a *receita bruta* obtida pelas empresas com suas atividades, sem a consideração de quaisquer despesas. Calha lembrar, aqui, o velho adágio: *quem pode o mais também pode o menos*. De fato, se se tem por constitucional e legítima a indedutibilidade desta ou daquela despesa, como impedir que, amanhã ou depois, via lei ordinária, ou até mesmo por Medida Provisória, venha o legislador tributário a tornar indedutíveis, no cálculo do IRPJ e da CSL, todas as despesas com tributos e contribuições?

Há, portanto, mais esse óbice de cunho constitucional. Ao alçar à categoria de *renda* e de *lucro*, o que, na realidade, é uma *despesa*, o art. 1º da Lei nº 9.316/96, além de tributar *decrécimo patrimonial*, e assim desfaltar o patrimônio das empresas, contraria o princípio da capacidade contributiva, na medida em que esta tem a ver com a materialidade da hipótese de incidência tributária. Inadmissível, sob todos os aspectos, que a *menos renda* e o *menos lucro* auferidos em razão da despesa com contribuições ditas sociais sejam submetidos a imposto e a contribuição que incidem, justamente, sobre a *renda* e o *lucro*.

E) CONCLUSÃO

Nos lindes do imposto sobre a renda, a indedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro atenta contra a noção de *renda*, constitucionalizada desde a Carta Federal de 1934, além de colidir, frontalmente, com regra fundamental da legislação ordinária que regula a incidência desse imposto, na medida em que uma despesa operacional, necessária e indeclinável, deixa de ser considerada para efeito de apuração do lucro real. Nem foi por razão diversa que, em dois Agravos, um de Instrumento e outro Regimental (n^{os} 97.04.46317-0IPR e 97.04.10875-3IPR), a Egrégia Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4^a Região decidiu que é ilegal e inconstitucional a proibição imposta pelo art. 1º Lei nº 9.316/96 à dedução da parcela da Contribuição Social sobre o Lucro na determinação do lucro real tributável pelo imposto sobre a renda.

E quando não permite que se deduza a Contribuição Social sobre o Lucro de sua própria base de cálculo, também se nos afigura inconstitucional a disposição legal em causa. De fato, como sucede com a noção de *renda*, a de *lucro* igualmente está impregnada de constitucionalidade. Apenas o lucro, como conceitualmente qualificado pelo Direito Privado, aferido de acordo com as técnicas da Contabilidade, pode ser apanhado por norma de incidência tributária. Esse lucro é *líquido*, ou seja, é o *resultado* do *exercício*, obtido após a consideração da despesa com a Contribuição Social sobre o Lucro e de todas as demais *despesas operacionais*.