

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



15

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

15

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*,
com alterações procedidas por *Phoenix e*
Dialética

Capa (fundo)

Detalhe da obra

"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações

Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa

Binho's

Impressão

Gráfica Palas Athena

(DEZEMBRO - 1996)



Mario Rui Feliciani
é o autor da fotografia
Caixa de Correio, reproduzida
em destaque na capa desta edição.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

Doutrina

- Inexigibilidade de multa de mora no pagamento espontâneo de tributos em atraso - *Fábio Augusto Junqueira de Carvalho e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva* 9
- A pretensa indedutibilidade da contribuição social sobre o lucro na base de cálculo do Imposto de Renda - *Gabriel Lacerda Troianelli* 17
- A Compensação de tributos federais - *Gilberto de Castro Moreira Júnior* 25
- Base de cálculo: indedutibilidade da contribuição social sobre o lucro (MP 1.516/96) - *Hugo de Brito Machado* 36
- A imunidade do § 3º do artigo 155 da Constituição Federal - *Ives Gandra da Silva Martins* 40
- A restrição de não deduzir a contribuição social sobre o lucro na apuração do lucro real tributável pelo imposto de renda (M.P. 1.516/96) - *João Dácio Rolim* 47
- **ICMS** na importação em face da Constituição Federal e da lei complementar - *José Eduardo Soares de Melo* 52
- Compensação no direito tributário. Procedimento de compensação do excedente recolhido a maior (art. 66, da Lei 8.383/91). Instrução Normativa 67/92 da SRF - *Lucia Valle Figueiredo* 59
- IPTU: vedação constitucional à progressividade de alíquotas - *Plínio Gustavo Prado Garcia* 66

Pareceres

- Contribuição previdenciária - entidade beneficente de assistência social - isenção - remuneração a dirigente - *Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social* 72
- Imposto de renda - situação fiscal de brasileiros residentes ou domiciliados no exterior - *Coordenação-Geral do Sistema de Tributação* 80

Base de Cálculo: Indedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro (MP 1.516/96)

Hugo de Brito Machado

1. A Medida Provisória 1.516/96

A Medida Provisória nº 1.516, de 29 de agosto de 1996, estabelece que “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”¹.

A respeito da validade dessa norma podem ser feitas considerações de ordem formal, e de ordem substancial. Vejamos inicialmente a questão formal.

2. Invalidade Formal

Nos termos da vigente Constituição Federal, “em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias”². São, portanto, pressupostos para a edição de medida provisória, a relevância e a urgência.

Muitos consideram absolutamente inadmissível a edição de medida provisória em matéria tributária. A tese, porém, está superada pela jurisprudência do STF, e na verdade é insustentável, pois a Constituição não estabelece nenhuma exceção. Tem-se de verificar, isto sim, a presença dos pressupostos acima apontados. Por isto temos sustentado a possibilidade de instituição, por medida provisória, do imposto extraordinário de guerra³, e do empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência⁴.

No caso de que se cuida, porém, não é válida a medida provisória, porque não estão presentes os pressupos-



Hugo de Brito Machado é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará.

1 Art. 1º.

2 Art. 62.

3 CF, art. 154, inciso II.

4 Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, 3ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1994, p. 42.

tos necessários a sua edição. Não é razoável dizer-se que vedar a dedução dos valores pagos a título de contribuição social sobre o lucro, na apuração da base de cálculo do imposto de renda, e da própria contribuição social, é relevante a ponto de justificar a edição de medida provisória. Muito menos razoável é dizer-se que tal providência é urgente. Tanto não é relevante, nem urgente, que até agora não fora adotada, quando nenhum fato o impedia. Desde a instituição da aludida contribuição poderia a lei, se isso fosse relevante, ter adotado a norma agora veiculada pela Medida Provisória em questão.

3. A Questão do Conteúdo. Teses pela Inconstitucionalidade

Vejamos, agora, a questão relativa ao conteúdo da norma, que conta já com valiosas manifestações doutrinárias de Lacerda Troianelli e Gandra Martins, sustentando sua invalidade.

Troianelli faz judiciosa análise do fundamento constitucional do imposto de renda, colhendo manifestação nossa a respeito dos limites do legislador ordinário no vedar dedução, e conclui que o pagamento da contribuição social sobre o lucro, configurando uma despesa, não se compreende em nenhuma das hipóteses nas quais é admissível a restrição legislativa⁵.

Gandra Martins, a seu turno, examina o conceito de *disponibilidade*, como elemento da hipótese de incidência do imposto de renda, e conclui que a Medida Provisória em exame pretende que uma *indisponibilidade econômica* seja

considerada, por ficção jurídica, como *disponibilidade econômica*, visto que a disponibilidade jurídica, mesmo admitindo a lata interpretação dos artigos 116 e 117 do CTN, não poderia ser chamada a respaldar o notório confisco tributário. Faz, outrossim, com inteira propriedade, veementes considerações de política jurídica com as quais nos colocamos de inteiro acordo⁶.

4. Imposto como Despesa ou como Parte do Lucro

Não nos parece seja a questão assim tão simples.

O imposto pode incidir sobre várias manifestações de capacidade contributiva. Sobre um fato de natureza econômica. No dizer autorizado de Becker, um fato signo presuntivo de capacidade contributiva. Pode alcançar o patrimônio em sua expressão estática⁷, ou em sua expressão dinâmica. Neste último caso, pode incidir sobre a simples movimentação de riqueza (impostos sobre a circulação), sobre acréscimos patrimoniais (impostos sobre a renda), ou sobre os decréscimos patrimoniais (impostos sobre a despesa, ou o consumo).

Em princípio, o valor que o contribuinte paga a título de imposto representa um decréscimo de seu patrimônio, e assim, em se tratando de uma empresa, deve ser tratado como despesa, que é, na contabilidade desta. Não será necessariamente assim, porém, em se tratando de imposto que incide sobre um acréscimo patrimonial, vale dizer, imposto que colhe precisamente o momento do acréscimo patrimonial, o momen-

5 Gabriel Lacerda Troianelli, A Pretensa Indedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro na Base de Cálculo do Imposto de Renda, inédito.

6 A Inconstitucionalidade da Medida Provisória 1.516, Repertório IOB de Jurisprudência, nº 19/96, p. 453, texto nº 1/10296.

7 Diz-se, neste caso, que o imposto é sobre o patrimônio.

to da renda, ou lucro líquido. Neste caso, pode o legislador considerar que o tributo é parte do próprio acréscimo, e deve como tal ser contabilmente tratado.

5. O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

É o que acontece com o Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer Natureza, desde 1964, por força do art. 50, da Lei nº 4.506, de 30/11/64, segundo o qual não é dedutível o imposto de renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência, salvo quando se trate de imposto pago como fonte pagadora de rendimento que tenha assumido o ônus respectivo, pois nesta hipótese o imposto se agrega à despesa correspondente.

O imposto cujo fato gerador é a renda, ou o lucro líquido, vale dizer, um acréscimo patrimonial, não é na verdade uma despesa, mas uma parcela do lucro que o gerou. Ele não nasce em decorrência da atividade empresarial, mas do lucro pela empresa auferido. Não é custo, nem despesa, porque não decorre de qualquer operação por esta realizada. Não é elemento formador do resultado econômico, porque nasce deste, quando positivo.

6. Liberdade do Legislador

Razoável, pois, que o imposto incidente sobre o resultado econômico positivo a final auferido pela empresa, seja pela lei tratado como parte desse resultado, e não como elemento formador do resultado do período subsequente.

Da mesma forma que o valor pago a título de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, pela pessoa jurídica, desde a Lei nº 4.506/64 não é dedutível na formação da base de cálculo do próprio imposto de renda, de pe-

ríodo subsequente, também a contribuição social sobre o lucro líquido pode ser excluída da formação da base de cálculo, tanto do imposto de renda, como da própria contribuição, de período subsequente.

Cuida-se de uma questão de política legislativa. O âmbito constitucional, tanto do imposto de renda, como da contribuição social em questão, é o acréscimo patrimonial, a renda, ou lucro. A base de cálculo desses tributos não pode ser maior do que o efetivo acréscimo patrimonial, mas pode ser menor. Pode o legislador colocar certas restrições na determinação da base de cálculo desses tributos, desde que de tais restrições não resulte a tributação de algo que não é lucro, ou renda. De algo que não é acréscimo patrimonial.

7. Procedimentos Contábeis

Ao apurar o lucro líquido, em cada ano, a empresa deve constituir provisão para o pagamento do imposto de renda, e para pagamento da contribuição social. Debitará a conta transitória em que se apura o resultado do ano, conhecida geralmente como conta de "Lucros e perdas", e creditará a conta "Provisão para pagamento de tributos" ou equivalente em seu Plano de Contas. Quando fizer o pagamento, debitará essa provisão, creditando "Caixa", se o pagamento for feito em dinheiro, ou "Bancos" se o pagamento for feito em cheque.

Esse procedimento é mais adequado porque deixa claro na contabilidade da empresa que o lucro disponível para distribuição entre os sócios, ou para futuro aumento de capital, é apenas o restante. Não o lucro líquido total, mas o lucro líquido deduzido dos valores do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Se a empresa não constitui essa provisão, e ao pagar o imposto de renda, assim como a contribuição social sobre o lucro, debita a conta de despesas tributárias, irá apurar um lucro líquido menor do que o efetivamente auferido. Deverá, então, a esse lucro líquido adicionar o valor do imposto de renda, e da contribuição social sobre o lucro, para determinar a base de cálculo desses mesmos tributos no período respectivo.

Este último procedimento, todavia, é inadequado, porque confunde o resultado líquido de um, como o resultado líquido de outro exercício. Relativamente ao primeiro, tem-se na contabilidade um lucro líquido que na verdade não corresponde ao lucro partilhável entre os sócios, e quanto ao seguinte tem-se um lucro líquido menor que o efetivamente apurado naquele período.

8. Conclusão

A Medida Provisória 1.516/96 é inválida porque editada sem a presença dos pressupostos da relevância e da urgência, exigidos pelo art. 62, da vigente Constituição Federal. Se, todavia, vier a ser convertida em lei antes do final do ano, esse defeito restará sanado.

Quanto ao conteúdo, é razoável admitir-se a restrição na mesma contida, porque 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.

NOTA DA DIALÉTICA

O texto de *Doutrina* de Gabriel Lacerda Troianelli, referido como inédito na nota 5 do texto acima, encontra-se publicado nesta edição, p. 17.