

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



65

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

65

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

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

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(FEVEREIRO - 2001)



*Luiz Sacilotto*  
é o autor da obra cujo detalhe  
é reproduzido em destaque  
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544



## SUMÁRIO

### Doutrina

- Contribuição social dos servidores públicos - uma abordagem teórico-didática - *Alan Trajano* 7
- A cobrança de valores a título de ressarcimento de serviços de atendimento à saúde prestados pelo SUS - *Eduardo Munhoz da Cunha* 22
- O imposto de renda das pessoas físicas e a dignidade da pessoa humana. Intributabilidade do mínimo existencial - *Elcio Fonseca Reis* 33
- Os adicionais de alíquota da contribuição social sobre o lucro frente ao comando prescrito no art. 246 da Constituição Federal e ao princípio da anterioridade mitigada - *Enrico Estefan Mannino* 41
- Isenções regionais do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro - *Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo* 50
- Comercialização de cadastro de assinantes - incidência de tributos - inexistência de hipótese de incidência *in abstrato* e *in concreto* do ICMS e ISS - *José Roberto Camargo* 68
- Dívida ativa não executada. Certidão de débitos com efeito de negativa - *Léo do Amaral Filho* 73
- Exigência do ICMS sob o regime de substituição tributária - análise de recente decisão da 2ª turma do STF - *Marciano Seabra de Godoi e Gilberto Ayres Moreira* 80
- Algumas considerações sobre os crimes contra a ordem tributária - *Osvaldo Capraro e Michel Calfat Abussamra* 88
- O critério da identidade de espécies e destinação constitucional na compensação tributária - *Régis Pallotta Trigo* 96
- Crimes de apropriação indébita e de sonegação de contribuição previdenciária - comentários críticos à Lei nº 9.983, de 14/07/00 - *Roberto Podval e Paula Kahan Mandel* 106
- Anterioridade e irretroatividade no campo tributário - *Tercio Sampaio Ferraz Junior* 123
- Crimes previdenciários - questões introdutórias - *Wladimir Novaes Martinez* 132

### Parecer

- A função da lei complementar tributária - legalidade do Decreto nº 3.070/99 e da I.N. - SRF 060/99 - possibilidade de adoção de imposto fixo no direito tributário brasileiro - *Ives Gandra da Silva Martins* 146

# Isenções Regionais do Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro

*Hugo de Brito Machado*

*Hugo de Brito Machado Segundo*



**Hugo de Brito Machado**

*é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.*



**Hugo de Brito**

**Machado Segundo**  
*é Advogado em Fortaleza e Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários.*

## 1. Introdução

Nos termos do artigo 13 da Lei nº 4.329/63, reproduzido na legislação do imposto de renda subsequente<sup>1</sup>, as pessoas jurídicas que instalem empreendimentos industriais ou agrícolas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - Sudene têm isenção<sup>2</sup> do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro auferido na atividade, pelo período de 10 anos, contados do ano-base em que os empreendimentos começarem a funcionar.

O dispositivo, que tem o nítido propósito de reduzir as desigualdades regionais existentes no País, fez com que muitas pessoas jurídicas elegessem o Nordeste como sede para suas indústrias ou para empreendimentos agrícolas. De fato, o maior ônus representado pela instalação da empresa nessa região é de certa forma compensado pela isenção decenal do Imposto de Renda.

Nada obstante, em 1988, houve a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas - CSL, acompanhada de sucessivas reduções da alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas, do qual as empresas beneficiadas pelo incentivo gozavam de isenção por dez anos. Esse fato implicou diminuição considerável da isenção regional, único atrativo de muitas das indústrias que se instalaram no Nordeste. Pior, surpreendeu aqueles que há pouco se haviam estabelecido nessa Região, e que planejaram suas atividades e seus ônus nos termos da isenção inicialmente prometida.

Assim, fez-se de grande relevância a questão de saber se as isenções regionais do imposto de renda, que são onerosas

<sup>1</sup> Decreto-lei nº 1.564/77, art. 1º; Decreto-lei nº 1.598/77, art. 19, § 1º, "a", Decreto-lei nº 1.730/79, art. 1º, I; Lei nº 7.450/85, art. 59 e § 1º; Decreto-lei nº 2.454/88, art. 1º; e, mais recentemente, arts. 557 e seguintes do RIR aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11.01.1994.

<sup>2</sup> Desde 1997, em face da Lei nº 9.532, essa isenção passou a ser concedida de forma parcial. Estabeleceram-se percentuais gradativamente menores de sorte a acabar com a concessão desses incentivos a partir de 2.013, o que não nos parece compatível com os artigos 3º, III; 151, I e 170, VII, da Constituição Federal de 1988. Seja como for, essa redução respeitou os direitos adquiridos de quem já gozava da isenção plena; e, por se tratar de isenção, ainda que parcial, a ela se aplica todo o raciocínio desenvolvido neste estudo.



e por prazo certo, podiam ser validamente reduzidas, como foram, ainda que por via oblíqua, pela redução da alíquota do imposto de renda e a criação da Contribuição Social sobre o Lucro.

É dessa questão que vamos cuidar no presente estudo.

## 2. Tributos Alcançados pela Isenção

A regra legal isentiva, atualizada e consolidada no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.401/94, concedeu a isenção regional em exame nos seguintes termos:

“Art. 557. As pessoas jurídicas que instalarem, até 31 de dezembro de 1993, empreendimentos industriais ou agrícolas na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - Sudene, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (art. 555) do empreendimento, pelo prazo de dez anos a contar do período-base em que o empreendimento entrar em fase de operação.”

De forma semelhante, mas estabelecendo paulatinas reduções no benefício, dispõe a Lei nº 9.532/97. Essa norma garante a isenção total para quem obtive o seu reconhecimento até novembro de 1997, e estabelece reduções nas que forem concedidas a partir de então. Ressalta, assim como toda a legislação anterior, que a isenção abrange o imposto de renda e *adicionais não restituíveis*.

Decisivo, portanto, para o deslinde da questão de saber se a isenção regional em estudo abrange, ou não, a Contribuição Social sobre o Lucro, é a determinação do que devemos entender por

um adicional não restituível. E mais especificamente, saber se a Contribuição Social sobre o Lucro pode ser, ou não, considerada um adicional não restituível do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Vejamos.

## 3. Contribuição sobre o Lucro e Adicional de Imposto de Renda

### 3.1. Conceito de adicional

Tributo adicional é aquele que possui o mesmo fato gerador de outro já existente, e que, por isso, adiciona-se a este, aumentando a carga tributária total do contribuinte quando da realização de um *mesmo* fato gerador<sup>3</sup>.

Alguns autores conceituam adicional como o tributo cujo fato gerador é o pagamento de um tributo já existente<sup>4</sup>. Esse entendimento, apesar de aparentemente correto, é impreciso. Na verdade, o adicional tem como fato gerador não o pagamento de um outro tributo, mas o mesmo fato gerador de um outro tributo. Assim, quando o tributo já existente é devido, também o é o adicional. Essa é a lição de Amílcar de Araújo Falcão:

“Em verdade, o seu fato gerador é o mesmo fato gerador do imposto principal, ao qual eles aderem ou se vinculam. A base de cálculo do imposto adicional pode ser, conforme a lei determine, ou o quantum pago a título de imposto principal ou outra grandeza numérica ou monetária.

Com essa observação, criticamos, por incorreta e inaceitável, a conceituação de imposto adicional, adotada pelo art. 24 do Projeto de Código Tributário Nacional, quando declarava ser

<sup>3</sup> Pedro Nunes, *Dicionário de Tecnologia Jurídica*. Volume I - A-F - 8ª ed., Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos, 1974, pp. 79/80; Jorge Monteiro Furtado, *Dicionário de Assuntos Fiscais Tributários*. Lia, Editor, Rio de Janeiro, 1969, p. 23.

<sup>4</sup> Oswaldo de Moraes, *Dicionário de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1973, pp. 8 e 9.

um dos fatos geradores possíveis dos impostos adicionais 'o pagamento, pelo mesmo contribuinte, de outro imposto de competência da mesma pessoa jurídica de Direito Público interno'.

A fixação por nós feita é muito importante, para a solução de problemas de Direito intertemporal. Assim, quando a lei instituidora do adicional for posterior à realização do fato gerador do imposto principal a que aquele adere e que é, pois, comum a ambos, dito adicional não poderá ser cobrado, porque a tanto equivaleria, *ex post facto*, tentar aplicar retroativamente alterações legais posteriores ao nascimento da própria relação obrigacional tributária.

A criação de um adicional, em última análise, representa uma forma especial de majoração do imposto principal a que ele se refere, através de indireta ampliação seja da respectiva alíquota, seja da correspondente base de cálculo ou de ambas."<sup>5</sup>

Assim, por possuir o mesmo fato gerador do tributo principal, o adicional segue a mesma sorte deste. A imunidade, a isenção ou a não-incidência do imposto principal gera os mesmos efeitos em relação ao adicional. Na lição de Bernardo Ribeiro de Moraes,

"Desaparecida a obrigação principal, o adicional também desaparece. Se há imunidade a tributo principal, também há imunidade ao adicional (nada se pode somar ao que não existe), se há isenção de tributo principal, também há isenção do adicional. Em outras palavras, o adicional segue a sorte do tributo a que adere."<sup>6</sup>

No mesmo sentido já preconizava Pontes de Miranda, em seus Comentários à Constituição Federal de 1967:

"Se há isenção de imposto, também há isenção de adicional, porque, se não se pode impor  $x$ , também não se pode impor fração de  $x$ , nem seria admissível que, não se podendo impor  $x$ , como *qualidade*, se pudesse impor fração de  $x$ , que tem a mesma qualidade."<sup>7</sup>

Esta é a razão pela qual entendemos desnecessária a referência, feita pela Lei nº 4.329/63, aos adicionais não restituíveis. Aliás, se a isenção de um tributo não se aplicasse, automaticamente, aos adicionais deste, seria inoperante a regra segundo a qual as isenções onerosas e a prazo certo são irrevogáveis. Bastaria a criação de adicional, para suprimir a isenção. A explicitação, porém, é de inegável utilidade, principalmente quando do questionamento perante autoridades demasiadamente apegadas ao elemento literal na interpretação das normas jurídicas.

A contribuição social sobre o lucro possui essencialmente o mesmo fato gerador do imposto de renda. Todavia, poder-se-ia objetar que essa contribuição não é adicional do imposto de renda, pois: (a) não tem natureza de imposto; (b) é devida em algumas hipóteses nas quais o imposto de renda não o é (v.g., em virtude de algumas imunidades); e, por fim, (c) não pressupõe a existência do IRPJ para existir ou para incidir.

Os argumentos são aparentemente consistentes, e por isto vamos examiná-los.

<sup>5</sup> Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 2ª ed., São Paulo, 1971, pp. 138/9.

<sup>6</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, primeiro volume, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1993, pp. 389/390.

<sup>7</sup> Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, São Paulo, RT, 1967, p. 372.

### 3.2. A natureza das contribuições sociais

Referidas pela Constituição em vários artigos, e perfeitamente compatíveis com o conceito normatizado pelo artigo 3º do CTN, as contribuições sociais são quase à unanimidade consideradas tributo. Há, é certo, a doutrina de Marco Aurelio Greco, exposta em excelente obra sobre o assunto, que questiona essa natureza tributária, mas termina por considerar a discussão pouco importante em face da discriminação de regimes jurídicos imposta pelo artigo 149 da Constituição Federal<sup>8</sup>. Nesse ponto, somos forçados a divergir de Marco Aurélio Greco por duas razões. Primeiro, por considerarmos muito relevante a questão, principalmente no âmbito infraconstitucional<sup>9</sup>. Segundo, por entendermos que as contribuições têm natureza tributária<sup>10</sup>, como afinal decidiu reiteradamente o Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Admitida a premissa de que as contribuições sociais pertencem ao gênero tributo, pensamos ser desnecessário, para os fins deste estudo, entrar na nebulosa questão de determinar a sua nature-

za jurídica específica<sup>11</sup>. De fato, sejam as contribuições consideradas imposto ou taxa com destinação específica, como afirmavam Aliomar Baleeiro<sup>12</sup>, Alfredo Augusto Becker<sup>13</sup> e Pontes de Miranda<sup>14</sup>; sejam consideradas como espécie distinta, com características específicas e inconfundíveis, como doutrina Marco Aurelio Greco, as contribuições sociais não deixam de possuir fato gerador e base de cálculo:

“... as contribuições também poderão ter fato gerador e base de cálculo definidos, tal como ocorrem em outras leis instituidoras de exações pecuniárias. Neste caso, FG e BC funcionarão como tal, estando as contribuições (e respectivas leis instituidoras) sujeitas à verificação dos critérios de compatibilidade e não contradição, que são verificáveis em outras figuras, como os impostos. Isto, porém, não reconduz uma categoria à outra. Quando muito, a circunstância de ambas terem fato gerador e finalidade, servirá para reconduzi-las a um gênero comum (exigência pecuniária compulsória feita pelo Poder Públi-

<sup>8</sup> Marco Aurelio Greco, *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo, Dialética, 2000, p. 154.

<sup>9</sup> Saber se contribuições sociais são tributo é questão assaz relevante, por exemplo, na determinação do alcance de isenções, anistias e remissões, e na própria aplicação de normas do Código Tributário Nacional, apenas para citar alguns exemplos.

<sup>10</sup> Neste ponto aderimos, sem discrepância, à doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, que se reporta especificamente à tese de Marco Aurelio Greco, para dela divergir, em opinião legal publicada na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62, p. 116.

<sup>11</sup> Magistralmente tratada por Marco Aurelio Greco em *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo, Dialética, 2000.

<sup>12</sup> “As contribuições para-fiscais, em nossa opinião, podem ser impostos ou taxas. Em um caso ou em outro, caracterizam-se pela delegação. Se forem impostos, além da delegação, têm a identificá-los a especialização, isto é, a destinação para fim específico a cargo do órgão favorecido com a autorização de arrecadar ou aplicar o tributo.” (Aliomar Baleeiro. *Uma introdução à Ciência das Finanças*, 15ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 271)

<sup>13</sup> “A doutrina tem demonstrado que as ‘contribuições para-fiscais’ não constituem uma natureza de tributo *sui generis*, nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas.

E a ‘contribuição para-fiscal’ possui a referida natureza jurídica porque a destinação do tributo, a sua maior ou menor proporção (em relação à base de cálculo) e a posição do sujeito passivo em relação à hipótese de incidência do tributo, não exercem qualquer influência sobre a natureza jurídica do tributo.” (Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 385)

<sup>14</sup> “Rigorosamente, a dicotomia ‘taxa, imposto’ é exaustiva. Todo tributo pecuniário ou é imposto ou é taxa.” (Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, 3ª ed., tomo II, Rio de Janeiro, Editor Borsoi, 1960, p. 99)



co), mas ambas continuam tendo características específicas distintas. São espécies de um gênero, mas não pertencem a uma mesma espécie.”<sup>15</sup>

É certo que a doutrina clássica do Direito Tributário, ao classificar um tributo como adicional de outro, refere-os como de idêntica espécie. Adicional de imposto, assim, também é imposto. Entretanto, isso ocorria porque as espécies tributárias eram determinadas apenas pelo seu fato gerador<sup>16</sup>, sendo as contribuições sociais, por esse motivo, consideradas impostos com destinação específica.

Revista a clássica distinção das espécies tributárias, que toma por critério apenas o fato gerador da exação, evidentemente há de ser repensada também a vetusta conceituação de tributo adicional. Verdadeiras taxas jamais seriam adicionais de impostos, pois seus fatos geradores, por natureza, não se confundem. O mesmo se pode dizer das contribuições de melhoria. Já as contribuições sociais não se enquadram na doutrina clássica, nem tampouco no artigo 4º do CTN. Podem possuir exatamente o mesmo fato gerador dos impostos, sem que sua natureza específica sofra qualquer alteração.

Desse modo, não sendo mais a espécie determinada apenas pelo fato gerador, o adicional também não mais pode ser apenas o tributo da mesma espécie que se adiciona a outro já existente. Adicional, em face da nova realidade das contribuições sociais, há de ser *tributo que possui a mesma hipótese de incidência de outro já existente, adicionando-se*

*a este para elevar a carga tributária de um mesmo fato.*

Marco Aurelio Greco, embora se referindo a outro problema, faz afirmação no todo relevante para o tema versado neste estudo. Para ele, embora o artigo 145, § 1º da Constituição Federal consagre o princípio da capacidade contributiva apenas em relação aos impostos, esse princípio também deve ser observado quanto às contribuições sociais sempre que se lhes atribuir como fato gerador algo que denote manifestação de capacidade contributiva<sup>17</sup>. Em outros termos, quando a contribuição social tiver fato gerador típico de imposto, muitas das regras jurídicas a estes pertinentes<sup>18</sup> àquela também serão aplicáveis.

### 3.3. Contribuição social como adicional de imposto. Possibilidade

Visto que as contribuições têm fato gerador e base de cálculo, como os impostos, sendo apenas outro o critério de aferição de sua constitucionalidade, resta claro que podem ser consideradas, em determinados casos, adicionais destes. Deve-se ter em mente, para tanto, que um tributo se identifica como adicional de outro essencialmente pelo fato de terem os dois o mesmo fato gerador. O que constitui a essência do adicional é a identidade entre o seu fato gerador e o fato gerador do tributo preexistente, como se verifica, indubitavelmente, com a Contribuição Social sobre o Lucro e o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

É certo que a Constituição veda a criação de novas contribuições previdenciárias com o mesmo fato gerador dos impostos nela discriminados<sup>19</sup>, mas tal

<sup>15</sup> Marco Aurelio Greco, *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo, Dialética, 2000, pp. 146/147.

<sup>16</sup> CTN, art. 4º.

<sup>17</sup> Marco Aurelio Greco, *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo, Dialética, 2000, pp. 196/197.

<sup>18</sup> As que não conflitem com sua natureza específica, claro.

<sup>19</sup> CF/88, art. 195, § 4º.

restrição não invalida nosso entendimento, porque a restrição diz respeito apenas a novas contribuições, vale dizer, contribuições outras, além das expressamente previstas pela Constituição. Aliás, seria um despautério pretender-se que uma restrição formulada por um dispositivo da Constituição impedisse a aplicação de outro dispositivo da mesma Constituição. É de toda evidência que a restrição constante do art. 195, § 4º, combinado com o art. 154, inciso I, não pode ser entendida como vedação ao exercício da competência para instituir contribuições nos termos do art. 195, inciso I, alínea "c", da mesma Constituição. Em outras palavras, é evidente que a Constituição não proibiu a criação de contribuição social sobre o lucro, mesmo existindo um imposto sobre este incidente.

Irrelevante, outrossim, é o fato de ser distinto o produto da arrecadação do IRPJ e da CSL. Essa destinação diversa, embora determinante da natureza da contribuição social, não lhe retira a condição de adicional de impostos, determinada pela identidade de fato gerador<sup>20</sup>.

### 3.4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Há, é certo, julgado do Supremo Tribunal Federal no qual é afirmada a impropriedade da classificação da contribuição social sobre o lucro como adicional do imposto de renda. Com efeito, ao decidir a questão da constitucionalidade da CSL, o plenário do STF assim se manifestou:

"Constitucional. Tributário. Contribuições Sociais. Contribuições Incidentes sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas. Lei nº 7.689, de 15.12.88.

I - Contribuições para-fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do § 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, § 4º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, 'a').

III - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V - Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art., 150, III, 'a') qualificado pela inexistência da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, § 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a in-

<sup>20</sup> O já revogado imposto de renda dos Estados, por exemplo, era imposto adicional do IRPJ federal, apesar de abrangido por competência impositiva diversa.

constitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988.”<sup>21</sup>

A análise do voto do eminente Ministro Carlos Velloso, contudo, revela o verdadeiro significado do item III da ementa. A classificação mostrou-se desarrazoada, na verdade, apenas para justificar a inconstitucionalidade da CSL:

“Não têm razão os que entendem que a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15-12-88, seria um adicional do imposto sobre a renda. Pela leitura da citada lei, verifica-se que instituiu ela, expressamente, ‘contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social’ (art. 1º). Não há invocar o argumento no sentido de que a consistência da hipótese de incidência seria de imposto, mais precisamente do imposto sobre a renda. Não há que fazer tal invocação, por isso que é a Constituição que autoriza a instituição de contribuição de seguridade social sobre o lucro dos empregadores (C.F., art. 195, I).

Temos, no caso, pois por expressa autorização constitucional, uma contribuição social de seguridade social (C.F., art. 195, I).

Nem seria possível a utilização do argumento no sentido de que teríamos, no caso, *bis in idem* - o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição - por isso é que a constituição, expressamente, admite a contribuição sobre o lucro (C.F., art. 195, I).”<sup>22</sup>

A análise do julgado não deve ser feita dissociada do caso em apreciação, nem tampouco da finalidade para a qual

foram utilizados os argumentos. Os contribuintes questionaram a validade da CSL, entre outras razões, pelo fato de ser esta não uma contribuição social, mas um verdadeiro *imposto* adicional do IRPJ e, por conseguinte, haver suposta bitributação indevida da renda das pessoas jurídicas.

Como a contribuição foi considerada espécie distinta, e como há expressa autorização do artigo 195, I, da Constituição para a criação de contribuição sobre o lucro, a classificação desta como “imposto adicional”, e a apontada bitributação, foram tidas como desarrazoadas, porquanto imprestáveis para invalidar o gravame. Em outros termos, o STF não negou à CSL o caráter de *contribuição* adicional do IRPJ, apenas considerou que a apontada natureza de *imposto* adicional não se prestava para tornar inconstitucional a Lei nº 7.689/88.

Esse fato exsurge claro da análise de outro julgado do Pretório Excelso, que considerou constitucional a contribuição do AFRMM:

“Contribuição Social - Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissional e Econômica - Base de Cálculo de Imposto - Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM. As contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal estão a salvo da proibição de duplicidade da base de cálculo consideradas taxas e outros tributos, observadas exceções constitucionais - inteligência dos artigos 145, § 2º, 149, 154, inciso I, 155, inciso II e § 3º, todos da Carta Política da República. Precedente: Recurso Extraordinário nº 177.137-2/RS, rela-

<sup>21</sup> Ac. un. do Plenário do STF - RE-138284/CE - Rel. Min. Carlos Velloso - j. 01/07/1992 - DJU 28-08-92, p. 13456 - Ementário vol. 1672-03, p. 437 - RTJ 143/313.

<sup>22</sup> RTJ 143, p. 321.



tado perante o Pleno pelo Ministro Carlos Velloso, em 24 de maio de 1994".<sup>23</sup>

A leitura do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso, quando do julgamento do RE nº 177.137-2/RS, é ainda mais esclarecedora:

"Assentado está que o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149). Não é, portanto, nem taxa nem imposto, mas um terceiro gênero tributário, ou uma subespécie da espécie tributária contribuição (RE 138.284-CE, RTJ 143/313). A contribuição, não obstante um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no § 2º do art. 145 da Constituição. Também não se aplicam a ela as limitações a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (C.F., art. 153, 155 e 156), a impedir a bitributação. A técnica da competência residual da União para instituir imposto (C.F., art. 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às 'outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social' (C.F., art. 195, § 4º), não é invocável, no caso (C.F., art. 149)." <sup>24</sup>

Como se vê, o STF apenas decidiu que as contribuições sociais aludidas nos artigos 149 e 195, I, da Constituição Federal podem possuir o mesmo fato gerador de um imposto sem incorrerem em inconstitucionalidade. Nesse último aresto, aliás, o Min. Carlos Velloso explicita ser este o sentido de seu voto no julgamento do RE 138.284-CE.

Seja como for, o importante é ressaltar que não cogitaram os Eminentes Ministros, em momento algum, dos efeitos dessa identidade de fatos geradores sobre isenções onerosas e a prazo certo.

Por outro lado, a jurisprudência sumulada do Supremo Tribunal Federal afirma o alcance de isenção de imposto em relação a tributos adicionais ainda que de espécie diversa, fortalecendo a tese que sustentamos neste estudo. Neste sentido afirma que "a taxa de despacho aduaneiro, sendo adicional do imposto de importação, não incide sobre a borraça importada com isenção daquele imposto".<sup>25</sup> Confirma, portanto, a Corte Maior, em sua jurisprudência sumulada, os argumentos que sustentamos, segundo os quais, (a) o adicional caracteriza-se como tal porque onera o mesmo fato já onerado por outro tributo, ainda que de outra espécie; e (b) a isenção do tributo alcança o adicional, ainda que a lei não o diga expressamente.

### 3.5. A CSL e as alíquotas do IRPJ

Uma análise das alíquotas do IRPJ no período imediatamente posterior à instituição da CSL bem demonstra o caráter de adicional desta última contribuição. De fato, com o advento da contribuição sobre o lucro, a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas passou de 30% para 15%. Evitou-se, com essa redução, o aumento da tributação incidente sobre um mesmo fato, qual seja, o lucro das pessoas jurídicas.

O governo federal obteve, com a redução da alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas e a criação da con-

<sup>23</sup> Ac. un. da 2ª T do STF - Rel. Min. Marco Aurélio - RE-186862/PR - j. 26/09/1995 - DJU 17/11/1995, p. 39226 - Ementário v. 1809-10, p. 2177.

<sup>24</sup> Ac. un. do Plenário do STF - Rel. Min. Carlos Velloso - RE 177.137/RS - j. 24/05/1995 - DJU 18/04/1997, p. 13788 - Ementário v. 1865-05, p. 925 - inteiro teor obtido na internet em [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br).

<sup>25</sup> Súmula 308 do Supremo Tribunal Federal.

tribuição social sobre o lucro, as seguintes vantagens, legítimas ou não, e algumas absolutamente inválidas no plano jurídico, mas de efetividade incontestável:

- a) os valores recolhidos a título de CSL seguiram sendo recolhidos pelo Tesouro Nacional, e são utilizados pela União Federal como receita própria, não havendo o necessário repasse aos cofres da Previdência Social, em constante *deficit* apesar da arrecadação tributária recorde da Receita Federal propiciada pelas contribuições PIS, Cofins, CSL e CPMF, tema que será abordado logo adiante;
- b) os Estados, que detêm participação na arrecadação do IRPJ, nenhuma participação possuem na arrecadação da CSL, pelo que perderam com a parcial substituição de um tributo pelo outro<sup>26</sup>;
- c) os contribuintes que detinham isenção onerosa de IRPJ perderam grande parcela do benefício, nada obstante tenham atendido a todas as condições impostas pelo Poder Executivo Federal.

Independentemente de se vislumbrar na criação da Contribuição Social sobre o Lucro seguida da redução da alíquota do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas uma fraude à Constituição, em detrimento dos Estados e Municípios, e da Seguridade Social, está sobejamente demonstrado que esses dois tributos oneram o mesmo fato. A natureza de adicional, de que se reveste a referida Contribuição, é portanto inegável.

### 3.6. A CSL e os Tratados Internacionais sobre Imposto de Renda

A abrangência da contribuição sobre o lucro por isenções que visam a desonerar a renda é também objeto de reflexão por parte dos estudiosos do direito internacional tributário. De fato, a incidência da CSL sobre certos rendimentos pode representar o total malogro de tratados internacionais sobre bitributação da renda. Sobre o tema, Helenilson Cunha Pontes escreveu:

"Assim, o ordenamento constitucional brasileiro prevê duas exações incidentes sobre a aquisição e a disponibilidade de riqueza, de acréscimo patrimonial, o que não significa que os dois tributos devam incidir sobre a mesma base de cálculo. Vale dizer, as bases de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro representarão sempre nominalmente a expressão de um acréscimo patrimonial disponível, o qual poderá variar de extensão e intensão, haja vista a vagueza e ambigüidade dos termos renda e lucro - o que justifica a não identidade nominal de bases de cálculo mas jamais poderão deixar de revestir tal atributo.

Em vista disso, como interpretar os Tratados tributários assinados pelo Brasil cujo objetivo é evitar a dupla incidência tributária sobre a renda, entendida como a aquisição de riqueza, quando estes Tratados referem-se expressamente somente ao Imposto sobre a Renda, não cogitando da ou-

<sup>26</sup> Sobre o tema, Hugo de Brito Machado escreveu: "... Mesmo assim, o Governo Federal obteve do Congresso Nacional a aprovação de lei que reduziu a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas e criou uma 'contribuição social', inicialmente com alíquota de oito por cento, depois elevada para dez por cento, o que prejudicou sensivelmente as diversas unidades federativas, posto que restou reduzida a arrecadação do imposto de renda, da qual participam, enquanto a União Federal arrecada exclusivamente para si a malsinada 'contribuição'." (*Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998, p. 187)

tra incidência tributária sobre a percepção de acréscimo patrimonial disponível, a saber, a Contribuição Social sobre o Lucro?

(...)

Ora, parece-nos que o objetivo dos acordos internacionais ora comentados é claro no sentido de evitar a dupla tributação da renda, entendida esta como aquisição e disponibilização de acréscimo patrimonial. Esta não é uma conclusão arbitrária na medida em que comumente estes acordos internacionais prevêm que, além dos impostos expressamente ali previstos, o pacto convencional aplica-se também aos impostos futuros idênticos ou *substancialmente semelhantes* àqueles ali elencados [Esta disposição aliás segue o Modelo de Convenção da OCDE para evitar a dupla tributação da renda, o qual estatui: Art. 2.4: *"The Convencion shall apply also to any-identical or substantially similar taxes which are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, existing taxes. At the end of each year, the competent authorities of Contracting States shall notify each other of changes which have been made in their respective laws"*]. Aí está, a nosso ver, positivada a *ratio juris* destes acordos internacionais.<sup>27</sup>

A situação das isenções regionais é a mesma. A *ratio juris* do incentivo fiscal está clara na expressão "e adicionais não restituíveis", constante desde a redação da Lei nº 4.329/63. A sua aplicabilidade em relação à contribuição social sobre o lucro é condição *sine qua non* para que mantenha sua finalidade precí-

pua, que é a de incentivar empreendimentos industriais e agrícolas na região Nordeste.

### 3.7 A isenção da CSL como objetivo fundamental

Do mesmo modo como no plano internacional a isenção do imposto de renda não pode ser burlada mediante a criação de contribuição incidente sobre o lucro, porque isto contraria a finalidade dos acordos internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda, no plano interno a isenção regional do imposto de renda não pode ser burlada pela criação de uma contribuição sobre o lucro, porque isto contraria objetivo fundamental de nossa República.

Com efeito, a isenção do imposto de renda, de que se cuida neste estudo, tem a finalidade de reduzir desigualdades regionais. É instrumento, portanto, de realização de objetivo fundamental de nossa República, expresso claramente na Constituição Federal, que estatui:

"Art. 3.º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

...

Art. 151 - É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento

<sup>27</sup> Helenilson Cunha Pontes, "A Contribuição Social; sobre o Lucro e os Tratados para evitar a Dupla Tributação sobre a Renda", *Grandes Questões atuais do Direito Tributário*. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 1997, p. 47.



sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

...

Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;"

### *3.8. A atual desnaturação da contribuição social sobre o lucro e Cofins*

Já vimos que é possível, e a jurisprudência sumulada da Corte Maior admite expressamente, tratar-se como adicional de um imposto tributo de espécie diversa. No caso da CSL, todavia, tem-se ainda outra razão, igualmente forte, para considerá-la adicional do imposto de renda. Razão que se coloca mesmo para os que sustentam que o adicional de um imposto só pode ser outro imposto, e não um tributo de outra espécie.

De fato, são freqüentemente noticiados pela imprensa os números da arrecadação recorde da Receita Federal, propiciada principalmente pela CSL e pela Cofins. É bastante alardeado, também, o *deficit* da Previdência, constantemente usado como argumento político para pressionar Deputados, Senadores e os Ministros do STF, em defesa de leis inconstitucionais<sup>28</sup>. Esses dois fatos evidenciam não estar havendo o necessário repasse dos valores ao INSS, tornando clara a desnaturação dessas contribuições, transformadas pela União em meros impostos disfarçados.

Assim, "não obstante inconstitucionais as contribuições criadas pela União, com suposto fundamento no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, para integrarem o orçamento do Tesouro Nacional, continuam elas a ser arrecadadas pelo Tesouro Nacional, em flagrante violação ao disposto no art. 165, § 5º, combinado com o art. 194, parágrafo único, inciso VII, da Constituição Federal, que determinam tenha a seguridade social orçamento próprio e gestão descentralizada".

Não pode prevalecer, como sustentam alguns, por ignorância ou má-fé, o princípio da unidade orçamentária. Esse princípio não pode sobrepor-se à Constituição Federal, que estabeleceu de forma diferente exatamente para superar tal princípio, que ficou restrito às contas do Tesouro e das autarquias comuns. Não se aplica à seguridade social, que se tornou uma autarquia de nível constitucional por força dos supra citados dispositivos.

Desgraçadamente o Supremo Tribunal Federal, em momento de rara infelicidade, chancelou o abuso praticado pelas autoridades do Poder Executivo federal, ávidas de recursos financeiros, e para as quais é indiferente o destino dos pobres, velhos e doentes, em favor dos quais o constituinte de 1988 lançou as bases jurídicas para a edificação de um dos mais modernos e avançados, senão o mais moderno e avançado, sistema de seguridade do mundo.

A desinformação de muitos, e o des caso dos poucos que efetivamente decidem, está destruindo a obra do constituinte de 1988, e tudo leva a acreditar

<sup>28</sup> Para justificar a instituição de uma contribuição sobre aposentados, os técnicos do governo procuram demonstrar a inviabilidade da previdência comparando o número de aposentados com o número de trabalhadores. Considera-se nesse cálculo, apenas as contribuições sobre folha de salários, não sendo feita qualquer referência à Cofins e à CSL, o que mais uma vez demonstra serem essas contribuições tratadas pela União como verdadeiros impostos.

que, em breve, as contribuições sobre o faturamento e sobre o lucro serão transformadas em impostos, a engordar as burras do Tesouro Nacional.

O exame dos balanços gerais da União revela que as contribuições de previdência, cujo total representava, em 1989, apenas 34% da receita tributária, passou a oscilar entre 110% e 121% nos anos de 1990 até 1994. Em 1995 a arrecadação dessas contribuições correspondeu a mais de 148% da receita tributária. Em outras palavras, as contribuições de previdência corresponderam, em 1995, a quase vez e meia de tudo quanto a União arrecadou com todos os seus tributos.

Como se pode acreditar que a Seguridade Social esteja falida?

É mais razoável acreditar-se que as receitas desta, arrecadadas pelo Tesouro Nacional, sob as vistas complacentes do Supremo Tribunal Federal, estejam sendo desviadas para outras finalidades.

E, o que é ainda mais grave, que as autoridades do governo utilizam-se do argumento de que a seguridade social, especialmente a área da saúde pública, está carente de recursos, para obter o apoio na criação de novos tributos, como aconteceu com a CPMF, porque a sensibilidade dos contribuintes não lhes permite recusar recursos para esse segmento do Estado. Segmento que desgraçadamente continuará carente, em virtude de inevitáveis desvios, prestando-se, apenas, como argumento para seguidos aumentos da carga tributária.”<sup>29</sup>

Ao declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, o E. TRF da 5ª Região adotou sem reservas esse entendimento, ao proferir o acórdão que serviu

de *leading case* (AMS nº 976-AL) para os demais julgados daquele Regional.

O Supremo Tribunal Federal, porém, como noticiamos, ao julgar o RE 138.284-CE, apreciando recurso interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pelo E. TRF da 5ª Região, entendeu irrelevante a arrecadação ser feita pelo Tesouro. Para o Eminente Ministro Carlos Velloso, relator do acórdão, a questão é sem importância, porquanto os valores seriam repassados ao INSS, servindo a União de “mera arrecadadora”. Em suas palavras:

“O acórdão recorrido deu especial ênfase à questão de integrar a contribuição o orçamento fiscal da União. Teria sido criada uma forma de custeio indireto da seguridade social, quando a Constituição somente admite o custeio direto. O fato de a arrecadação ter sido atribuída à Secretaria da Receita Federal, estaria a desnaturar a contribuição criada pela Lei nº 7.689/88.

O embasamento jurídico da arguição estaria nos artigos 194 e parág. único, 195 e parágrafos, e 165, parág. 5º, III, da Constituição, que não admitem a contribuição pela própria União. A receita não poderia integrar o orçamento fiscal da União, porque deveria ficar vinculada à autarquia previdenciária e integrar o orçamento desta. Essa questão, entretanto, *data venia*, não tem a relevância jurídica que lhe emprestou o Egrégio Tribunal *a quo*. O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (C.F., art. 195, I). A resposta está na própria Lei 7.689, de

<sup>29</sup> Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, pp. 335/336.

15.12.88, que, no seu artigo 1º, dispõe, expressamente, que 'fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social'. De modo que, se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional."<sup>30</sup>

É interessante notar, de qualquer modo, que o STF reputou relevante perquirir se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social. Equivocou-se a Corte Maior, entendemos, ao admitir que a mera previsão legal para o repasse dos valores arrecadados pela União ao INSS basta para torná-la compatível com a Constituição, sendo os eventuais desvios apenas violações da lei. Ora, foi a própria Carta Magna que determinou, expressamente, esse destino para as contribuições. Aliás, é essa finalidade que lhes define a natureza, sendo o não-repasse uma desnaturação da contribuição, que se transforma em imposto, além de viciar-se de flagrante inconstitucionalidade por desatender, nesse caso, ao disposto no artigo 154 da CF/88.

O não-repasse integral dos valores arrecadados a título de CSL, portanto, é violação direta da Constituição Federal, que transforma a contribuição em imposto. E, infelizmente, a realidade nos tem demonstrado que assim tem acontecido. União, longe de ser mera arrecadadora, é na realidade a efetiva titular da contribuição.

A história é rica de exemplos de tributos disfarçados sob a aparência de

outros. Com essa prática, o Fisco contorna imunidades e isenções, e até avança na competência de outros entes Federais. Considerados os tributos clássicos, imposto e taxa, desmascara-se a conduta mediante análise do fato gerador da exação, o que inúmeras vezes fez o Supremo Tribunal Federal. Consideradas as contribuições sociais, a farsa é desfeita com o exame do atendimento de sua finalidade, que, no caso das contribuições destinadas ao custeio da previdência, é atendida com o necessário e integral repasse dos valores arrecadados ao INSS. Essa é a lição de Marco Aurelio Greco:

"Em suma, o destino do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade. Não apenas a previsão abstrata, mas a sua aplicação efetiva. O juízo, sobre o grau de inadequação da destinação do produto da arrecadação para o efeito de considerar ocorrida a violação constitucional, pode comportar mais de uma avaliação, mas entendendo fundamental reconhecer que o vício na destinação gera inconstitucionalidade argüível pelo sujeito passivo, pois o que estará sendo cobrado não será mais uma verdadeira contribuição."<sup>31</sup>

Está, portanto, a CSL, descaracterizada como contribuição de seguridade social. Destinada, como está, ao denominado caixa único do Tesouro Nacional, e não à seguridade social, ela assume a feição nítida de imposto. Assim, mesmo para os que entendem que só um imposto pode ser adicional de outro imposto, tem-se como inquestionável a afirmação de que a CSL é um verdadeiro adicional do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

<sup>30</sup> RTJ 143, pp. 321 e 322.

<sup>31</sup> Marco Aurelio Greco, *Contribuições (uma figura "sui generis")*, São Paulo, Dialética, 2000, p. 241.



### 3.9. Os artigos 111 e 177 do CTN

Quando questionado acerca do alcance da isenção regional, o Fisco costumava invocar em seu favor os artigos 111 e 177 do CTN, que dispõem:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

...

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão."

A exegese desses artigos tem influenciado os julgadores que se manifestaram sobre o assunto. Entendem, em síntese, que não é possível atribuir maior amplitude à norma isentiva de forma a abranger tributo diverso. A procedência do argumento, porém, é apenas aparente.

No que diz respeito ao artigo 111 do CTN, é importante ressaltar que literalmente a lei isentiva faz referência aos adicionais não restituíveis, conceito no qual a CSL se encaixa sem necessidade de qualquer ampliação.

Além disso, a invocação ao uso exclusivo do elemento literal é no todo equivocada, sendo evidente a possibilidade da utilização de outros métodos exegéticos. Isolada do ordenamento a norma jurídica sequer existe enquanto norma, sendo inviável, portanto, a sua interpretação sem a consideração de outros elementos hermenêuticos:

"A lei considerada em si mesma, com um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou

com simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do 'fato gerador'. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial. Estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) quanto no plano horizontal (interpretação sistemática). Esta fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico e que consiste em síntese: extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais leis do sistema jurídico vigente (plano horizontal) e sistemas jurídicos antecedentes (plano vertical).

A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem consequências para o conteúdo da regra jurídica, nem sem consequências para o sistema jurídico. *'Daí, quando se lê a lei, em verdade se ter [sic] na mente o sistema jurídico, em que ela entra, e se ler na história, no texto e na exposição sistemática. Os erros de expressão da lei são corrigidos facilmente porque o texto fica entre esses dois componentes do material para a fixação do verdadeiro sentido'* [Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Prefácio, tomo I, 3ª ed., p. XIII]"<sup>32</sup>

Como tanto o elemento literal como o histórico, o sistêmico e o teleológico impõem o reconhecimento do direito à isenção também da CSL por parte das indústrias e empresas agrícolas sediadas na região Nordeste, a invocação do artigo 111 do CTN é sem razão.

Já no que diz respeito ao artigo 177, duas considerações devem ser feitas.

A primeira diz respeito ao seu inciso I, que afirma a não-extensão, salvo disposição de lei em contrário, da isenção a taxas e contribuições de melhoria. Deve-se observar que o dispositivo não alude às contribuições sociais, exatamente por adotar a clássica classificação dos tributos de acordo com o fato gerador<sup>33</sup>. Por essa classificação, em princípio, as contribuições já estariam abrangidas pela isenção independentemente de disposição expressa, porque consideradas imposto com destinação específica, o que já afastaria a aplicação do artigo ao caso. Adotada outra classificação, que reconhece a existência de espécies não referidas no dispositivo, a sua aplicação evidentemente deve ser cuidadosa, levando em consideração a finalidade da isenção e o modo como as espécies diversas de tributo oneram o fato isento. Feita essa reflexão, no caso, há o intérprete de concluir pela necessidade de reconhecer-se a isenção também da CSL, por parte das pessoas jurídicas beneficiadas com o incentivo fiscal em exame.

O inciso II do artigo 177, por sua vez, refere-se aos tributos instituídos após a concessão da isenção. Esses, salvo disposição de lei em contrário, não estão abrangidos pelas leis isentivas. É evidente, porém, que em se tratando de

isenção a prazo certo e sob determinadas condições, a isenção há de abranger qualquer tributo futuramente instituído sobre o mesmo fato, sob pena de estiolamento da isenção por *fraus legis*. A criação de um novo tributo, onerando o mesmo fato objeto da isenção, seria suficiente para afastá-la, fraudulentamente. A própria natureza das isenções a prazo certo, que impõe sua eficácia para o futuro, impede a aplicação deste artigo, exatamente por constituir disposição legal em sentido contrário.

O dispositivo em comento, ao dizer que a isenção não se aplica aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, não pode ser invocado para justificar a cobrança de um adicional, pela mesma razão que não pode ser invocado para justificar a cobrança de um aumento de imposto existente na data de sua concessão. Nem este nem aquele constituem tributos novos, posto que incidem sobre o mesmo fato gerador. "Tributo posterior é o tributo diverso do isentado, não as simples alterações na estrutura do mesmo. Do contrário, poderia facilmente ocorrer *fraus legis*, em que a autoridade atingiria por via oblíqua o contribuinte beneficiado, o que se não antolha possível pelo direito."<sup>34</sup>

Comentando o art. 177 do CTN, Walter Barbosa Corrêa assevera, com toda razão, que

"Os tributos instituídos posteriormente à lei de isenção, referidos no texto legal são tributos novos, isto é, aqueles ainda não existentes ao tempo da lei isencional. Excluem-se do conceito tributo novo tanto os adicionais quanto a duplicação, com outro nome, de tributo existente.

<sup>33</sup> CTN, art. 4º.

<sup>34</sup> Célio Silva Costa, *Teoria e Prática do Direito Tributário*, Francisco Alves, Rio de Janeiro, 1976, p. 96.

A regra deste artigo, de caráter interpretativo, protege de um lado o sujeito ativo contra o desfalque que poderia advir da instituição de novo imposto, e acoberta, por outro lado, também o contribuinte beneficiado por isenção condicional ou prazo certo, no sentido de não deixá-lo exposto à perda do benefício fiscal motivada por ardil do sujeito ativo em criar adicional de tributo já existente.”<sup>35</sup>

Por fim, para descartar definitivamente a aplicação desses artigos do CTN à isenção regional em exame, é importante insistir em que a lei isentiva, no caso, referiu-se expressamente ao imposto de renda e quaisquer adicionais não restituíveis (= quaisquer tributos incidentes sobre o lucro obtido na atividade incentivada). Assim, por expressa disposição da lei, não se há de invocar o artigo 177 do Código Tributário Nacional. E, em face mesmo de seu elemento literal, que estende seu alcance aos adicionais, também é equivocada a referência ao artigo 111 do mesmo Código.

### 3.10. Revogação parcial de isenção onerosa. Inconstitucionalidade

Pelo que se viu, as pessoas jurídicas que instalaram empreendimentos na região Nordeste, para o gozo da isenção por dez anos do imposto de renda, estão também isentas da contribuição social sobre o lucro - CSL, independentemente do período em que deferida a isenção.

Há situação, porém, na qual o direito à isenção da CSL é ainda mais claro, sendo fora de discussão possível as razões para o seu reconhecimento. Trata-se da hipótese na qual o contribuinte instalou seu empreendimento na região Nordeste quando ainda não existia a

contribuição sobre o lucro, calculando o ônus representado pelo IRPJ de então, e foi surpreendido com a redução deste em mais de 50% e a imediatamente posterior criação da contribuição sobre o lucro. Nesse caso, além de todos os argumentos já desenvolvidos neste estudo, há ainda o direito adquirido do contribuinte ao gozo da isenção nos termos em que esta lhe foi deferida.

Essa é a autorizada lição de Pontes de Miranda:

“Se foi dada com prazo determinado, não há pensar-se em revogabilidade, nem em lei que revogue a lei em que a concessão da isenção foi baseada. A entidade estatal somente tem - no caso de serem preenchidos os pressupostos - a *denúncia cheia* e a *resilição*. Para aquela, é preciso que não se justifique a continuação da isenção. Para essa, que tenha havido inadimplemento ou adimplemento ruim de algum dever. A revogabilidade depende de cláusula explícita e a existência de cláusula de prazo determinado, ou de condição resolutiva, ou resilitiva, é ato irrevogável. Permitir-se que a entidade estatal que concedeu a isenção crie outro imposto, que cubra todo ou quase todo o imposto de que era isenta a pessoa física ou jurídica, seria permitir-lhe a revogação: revogação fraudulenta de isenção irrevogável. Tampouco poderia fazê-lo entidade estatal superior, porque, mesmo se, no caso, se admitir legislação pela entidade superior, tem ela de respeitar os direitos adquiridos. Enquanto está fluindo o prazo de concessão de isenção, regras jurídicas novas sobre tributação têm de respeitar a isenção, que apanha os impostos do momento

<sup>35</sup> Comentários ao Código Tributário Nacional, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, vol. 2, p. 441.

em que se concedeu e todos os que, honesta e fraudulentamente, os substituíam.”<sup>36</sup>

Nem se argumente que não há direito adquirido em face da nova ordem constitucional, que instituiu CSL. A premissa é verdadeira, mas não se aplica ao presente caso. Para tanto seria necessária disposição expressa. No caso, ao revés, a Constituição é explícita na preservação desse direito adquirido, como se depreende do artigo 41 do ADCT:

“Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis:

(...)

§ 2º. A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.”

Aliás, nas hipóteses de gozo preexistente do benefício, a sua supressão obrigatória conflita ainda com os princípios da não-surpresa e da moralidade. O contribuinte, por se haver instalado na região Nordeste, inegavelmente conta com ônus maior que seus concorrentes, seja pela maior distância de seu maior mercado consumidor ou de seus fornecedores, seja pela infra-estrutura menos eficiente ou ainda pela mão-de-obra menos qualificada. Esse ônus, porém, é considerado suportável em face da isenção por dez anos do imposto de renda, que portanto jamais poderia ser posterior e unilateralmente reduzida.

Nesse sentido reconhece, didaticamente, o Código Tributário Nacional:

“Art. 178. A isenção, salvo quando concedida a prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”

Pontes de Miranda, a propósito, afirma que:

“... Se a concessão de isenção foi a prazo determinado, ou sob condição que tenha eficácia *ex tunc*, a lei - *a fortiori*, qualquer ato do Poder Executivo - não pode alterar o conteúdo, o tempo, o lugar e a extensão contenciosa da isenção. Isso está, sem discussão possível, no art. 178 da Lei nº 5.172.”<sup>37</sup>

Essas razões, portanto, que se somam às constantes dos demais itens deste estudo, impõem o reconhecimento do direito à isenção da CSL àqueles que, já instalados e no gozo da isenção onerosa e a prazo certo, foram surpreendidos com a posterior e oblíqua redução do benefício.

Poder-se-ia argumentar que, nessa hipótese, os valores pagos indevidamente a título de contribuição sobre o lucro não mais poderiam ser repetidos, porque alcançados pela prescrição. A afirmação, contudo, não resistiria a uma análise cuidadosa.

De fato, um contribuinte beneficiado pelo incentivo regional em 1988 esteve isento do IRPJ e adicionais não restituíveis até 1998. Mesmo considerando o prazo como de cinco anos a partir do pagamento indevido, o que só para argumentar se admite, poderiam ser repetidos os valores pagos desde 1995. Entretanto, sabe-se que a prescrição do direito de repetir o indébito conta-se a partir da extinção do crédito tributário, que, no

<sup>36</sup> Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, tomo II, São Paulo, RT, 1967, p. 421.

<sup>37</sup> Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, tomo II, São Paulo, RT, 1967, p. 420.



caso, somente ocorreu com a homologação dos pagamentos respectivos. Em face disso, abre-se a possibilidade de repetição da CSL indevidamente paga durante quase todo o período incentivado.

Não se deve olvidar, outrossim, a compensação, que pode se operar no âmbito do lançamento por homologação, com a própria CSL devida nos períodos subseqüentes, direito potestativo não sujeito à prazos de prescrição, e para o qual não há qualquer previsão legal de prazo decadencial<sup>38</sup>.

#### 4. Conclusões

Em face do que foi exposto, podemos chegar com segurança às seguintes conclusões:

1ª) Entende-se como adicional o tributo que tenha o mesmo fato gerador de outro já existente, sendo irrelevante a denominação e qualquer outro elemento formal. A própria natureza específica do tributo adicional, desde que permita a identidade de fatos geradores, é também sem importância.

2ª) A CSL tem o mesmo fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas, de sorte que se configura como adicional deste

3ª) A isenção de um tributo alcança os adicionais deste e assim, as empresas isentas, total ou parcialmente, do imposto de renda das pessoas jurídicas são também isentas da CSL.