

A impossibilidade de majoração da base de cálculo da CSLL imposta pela Lei 10.684/03. Pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido

Adolpho Bergamini*

I – Introdução

O presente estudo tem por finalidade desconstituir a legalidade da majoração da base de cálculo da CSLL, imposta pela Lei 10.684/03, com relação às empresas tributadas pelo lucro presumido.

Primeiramente, far-se-á uma análise dos princípios constitucionais infringidos pela aludida legislação, mormente os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e, por fim, da vedação ao confisco.

É que o princípio da capacidade contributiva, positivado no artigo 145, §1º da Constituição Federal, veio a confirmar o que já era tido como pacífico pela doutrina, que o Direito Tributário assenta-se na capacidade econômica do contribuinte, ou seja, o tributo só pode ser exigido no momento em que houver ato, fato ou situação jurídica apreciável economicamente. E essa capacidade contributiva deve ser medida em face do montante da tributação a incidir sobre determinado ato, fato ou negócio jurídico economicamente apreciável, de modo a não lhe esgotar, de imediato ou no tempo, conforme o tipo tributário, a finalidade a que se destina (1).

Já o princípio da isonomia tributária é a projeção, na área tributária, do princípio geral da igualdade jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei, apresentando-se como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais.

Ao final, concluir-se á pela impossibilidade de imposição de base de cálculo tal qual modificada pela Lei 10.684/03, justamente porque fere os aludidos princípios constitucionais. Isto sem contar que é possível observar o efeito confiscatório embutido na nova regra, o que é vedado pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Passemos ao estudo.

II – O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva vem expresso no artigo 145, §1º da Constituição Federal e seu conteúdo, grosso modo, traduz-se na idéia de que o contribuinte deve pagar seus impostos na proporção de seus haveres.

Desta forma, dispõe a Constituição, na Seção referente aos princípios gerais do sistema tributário nacional (art. 145, §1º) que, "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades do contribuinte". Neste artigo, concorda a doutrina nacional, está o substrato constitucional do princípio da capacidade contributiva.

Entende-se que a capacidade contributiva significa a capacidade econômica de pagar o tributo, sendo decorrente da obrigação jurídica de cumprir determinada prestação de natureza tributária. Já a capacidade econômica é uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva. A capacidade contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica, relacionada com a imposição tributária.

Destarte, o artigo 145, §1º da Constituição Federal, ao referir-se à capacidade econômica, faz alusão à capacidade contributiva, determinando que o contribuinte, sempre que possível, contribua para a manutenção dos gastos públicos na razão de sua força econômica.

Tal vem expresso no próprio texto constitucional, que estabelece a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes e indica a forma por meio da qual essa capacidade é aferida (conjugação de patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte).

E, ainda que não fosse assim (expresso no texto constitucional), é de se ter em mente que, quanto à capacidade contributiva, o princípio deve ser atuante, permeando os impostos do sistema. Aliás, a capacidade contributiva, assim como o princípio da isonomia, o do direito adquirido, o da irretroatividade das leis, são princípios gerais do direito. Nem precisavam estar expressos. É da constituição real dos povos cultos (2).

É de se destacar, ainda, que no Brasil pós 88, de sobredobro, o princípio está expressamente consagrado no corpo da Lei Maior. Assim além de ser jurídico, o princípio é constitucional. E mais, o princípio da isonomia tributária não tem condições de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva, sem uma referência à capacidade de contribuir das pessoas físicas e até jurídicas (3).

Inegável, portanto, que a fixação dos impostos segundo a capacidade contributiva assume foros de princípio geral e, pela sistemática adotada na Constituição vigente, tem natureza de garantia individual – interpretação autorizada pelo artigo 5º, §2º da CF.

III – O princípio da isonomia

O princípio da isonomia é consagrado no artigo 5º da Constituição. Segundo ele, perante a lei todos são iguais, na medida de suas igualdades, e desiguais, na medida de suas desigualdades. Especificamente, este princípio vem expresso no artigo 150, inciso II da CF na esfera tributária.

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

I -

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"

Do princípio se infere que o poder de tributar encontra limites no tratamento isonômico que deve ser conferido aos contribuintes. Assim, intolerável, pelo sistema, situações em que contribuintes que apresentem as mesmas condições econômico-financeiras sejam tributados de forma díspar ou, contrário sensu, que contribuintes que apresentam características diversas sejam tributados da mesma maneira.

Tem-se, então, que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva são complementares, concretizando-se a isonomia na medida em que a capacidade contributiva é observada na imposição dos tributos. E mais: ambos os princípios

inserir-se no rol de direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal.

IV – A violação dos aludidos princípios pela Lei 10.684/2003

Antes da edição da Lei 10.684/03, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas tributadas pelo lucro presumido foi alterada pelo artigo 29 da Lei 9.430/96. A base de cálculo foi estabelecida em 12% da receita bruta do trimestre, cujo resultado é acrescido de ganhos de capital, de rendimentos de aplicações financeiras e de demais receitas e resultados positivos auferidos no trimestre (4).

Entretanto, veio a Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, que, entre outras providências, alterou a legislação tributária. Por meio do artigo 22, modificou a redação do artigo 20 da Lei 9.249/95, que passou a vigorar da seguinte forma:

"Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei 8.981/95, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do §1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento"

As empresas mencionadas no trecho grifado são: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber,

compra de direito creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

É crível afirmar, portanto, que a legislação em apreço viola princípios constitucionais, mormente o da capacidade contributiva e da isonomia tributária, mercê da majoração da base de cálculo tão somente para seguimentos empresariais. Não observou, individualmente, a capacidade contributiva de cada qual, ferindo de forma irretorquível o princípio da isonomia tributária.

Ora, não é certo dizer que, pelo fato de uma empresa prestar este ou aquele serviço, terá capacidade contributiva igual às demais de seu seguimento de negócios. Até porque, as empresas que optaram pela tributação pelo lucro presumido têm a base de cálculo da CSLL na razão de 12% da receita bruta do trimestre. Não podem, portanto, ter a base de cálculo da CSLL majorada a 32% tão somente em razão do seguimento empresarial.

Ao modificar a base de cálculo da CSLL observando-se tão somente o seguimento empresarial, mas não a capacidade contributiva, a Lei 10.684/03 fere o princípio da isonomia tributária. É indúbil afirmar, nesse diapasão, que a opção das empresas pela tributação pelo lucro real ou pelo lucro presumido demonstra claramente suas capacidades contributivas, devendo este critério ser mantido à aferição da base de cálculo da CSLL.

É certo que as dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discrimine que pode validamente utilizar. Na verdade, a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia (5).

O critério eleito pela Lei 10.684/03 representa expressa violação ao princípio da isonomia tributária, porque leva em consideração tão somente o seguimento comercial das empresas, mas não sua real capacidade contributiva. Prova disto está no fato de que, as pessoas jurídicas de um mesmo ramo empresarial podem ser tributadas de

maneiras diversas (pelo lucro real ou presumido), justamente em função da diferença individuais de suas capacidades contributivas.

A ser como está, pode-se dizer, inclusive, que há a iminente possibilidade de haver o confisco pela Administração Fiscal.

V – O confisco e a capacidade contributiva: linha divisória

A proibição do tributo com efeito confiscatório vem na expressão do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal. O confisco, destarte, pode ficar caracterizado quando a base econômica sofre tributação tão elevada a ponto de implicar a transferência da propriedade do bem ou direito do contribuinte, em sua totalidade ou parcialmente, de modo que torne excessivamente oneroso ao contribuinte, para o fisco.

Assim, enquanto o confisco caracteriza-se toda vez que a coisa economicamente apreciável se transfere para o patrimônio do ente tributante, imediata ou em curto espaço de tempo, a capacidade contributiva é infringida quando a fonte produtora do tributo é fortemente afetada, minando suas forças, ou até, conforme o caso, exaurida, embora permanecendo o bem com o mesmo titular (6).

A esta altura é bom deixar consignado que o tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita pelos contribuintes, mas, há a vedação do confisco, que é atinente ao tributo.

No caso em análise, há a forçosa conclusão de que, além da supressão da capacidade contributiva, como já visto, há também o confisco pela Administração Tributária.

Tome-se, como exemplo, uma empresa, tributada pelo lucro presumido, que tenha renda bruta no trimestre de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Pela regra anterior à edição da Lei 10.684/03, a base de cálculo da CSLL devida seria a incidência do percentual de 12% sobre a renda bruta do trimestre. Assim a base de cálculo seria de R\$ 120.000,00 (cento e vinte e mil reais) que, aplicando-se a alíquota de 9%, ter-se-ia a CSLL no valor de R\$ 10.800 (dez mil e oitocentos reais).

Já pelo novo regramento, para se obter a base de cálculo, deve-se incidir 32% sobre a renda bruta do trimestre, que seria R\$ 320.000,00 (trezentos e vinte e mil reais). Após a aplicação da alíquota de 9%, a CSLL devida seria de R\$ 28.800,00 (vinte e oito mil e oitocentos reais).

Tal representaria um aumento de 266% da CSLL devida pela empresa. Por outro lado, enquanto a contribuição da CSLL pelo regime antigo representaria 1,08% da renda bruta do trimestre, pela nova regra o percentual representativo vai a 2,88%, ou seja, mais do que o dobro.

O confisco, por estas razões, é evidente.

VI – Conclusão

Como restou claramente demonstrado, a Lei 10.684/03 viola os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, previstos, respectivamente, nos artigos 145, §1º e 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Além disso, a nova regra no cálculo da CSLL, imposta pela Lei 10.684/03, traz à baila o efeito confiscatório do tributo em apreço, o que é vedado pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Assim é que se a nova regra fere princípios constitucionais, imutáveis e leis ordinárias. Às empresas tributadas pelo lucro presumido deve ser mantida a base de cálculo de 12% sobre a receita bruta do trimestre, instituída pelo artigo 29 da Lei 9.430/1996, mas não a nova base de cálculo de 32%, inserida pela Lei 10.684/2003, cujos critérios de discriminação não foram os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, mas apenas o seguimento empresarial das pessoas jurídicas ali mencionadas.

Notas

01. CASSONE, Vittorio, In Direito Tributário, 15ª edição, pg. 116, Ed. Atlas, São Paulo, 2003

02. COELHO, Sacha Calmon Navarro, In Comentários á Constituição de 1988, sistema tributário, 7ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1.998, pg. 90

03. COELHO, Sacha Calmon Navarro, In Comentários á Constituição de 1988, sistema tributário, 7ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1.998, pg. 91

04. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 2003, a alíquota da CSLL será de 9% (artigo 37 da Lei 10.637/02).

05. MACHADO, Hugo de Brito, In Curso de Direito Tributário, 22ª edição, pg. 44/45, Ed. Malheiros Editores, São Paulo, 2003.

06. CASSONE, Vittorio, In Direito Tributário, 15ª edição, pg. 126, Ed. Atlas, São Paulo, 2003.

* Advogado. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP - COGEAE. Membro da Comissão dos Novos Advogados do Instituto dos Advogados de São Paulo, Coordenador da Subcomissão de Direito Tributário e Financeiro

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4423>> Acesso em: 22 ago. 2008.