

09/05/2013

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO**

**RELATOR** : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**  
**RECTE.(S)** : SANTANDER S.A - SERVIÇOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS, ATUAL DENOMINAÇÃO DE BANESPA S/A SERVIÇOS TÉCNICOS ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS  
**ADV.(A/S)** : MARIA RENATA ORLANDI ROBAZZI DAVANSO E OUTRO(A/S)  
**ADV.(A/S)** : MARIA RITA FERRAGUT  
**RECDO.(A/S)** : UNIÃO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO.

ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º).

1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária.

2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ.

Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

**A C Ó R D Ã O**

**RE 582525 / SP**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, preliminarmente, em rejeitar o pedido de nova sustentação oral e, por maioria e nos termos do voto do Relator, em conhecer do recurso e negar provimento, vencido o Ministro Marco Aurélio.

Brasília, 09 de maio de 2013.

**JOAQUIM BARBOSA** - Relator

22/10/2008

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO**

**RELATOR** : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**  
**RECTE.(S)** : **SANTANDER S.A - SERVIÇOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS, ATUAL DENOMINAÇÃO DE BANESPA S/A SERVIÇOS TÉCNICOS ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS**  
**ADV.(A/S)** : **MARIA RENATA ORLANDI ROBAZZI DAVANSO E OUTRO(A/S)**  
**ADV.(A/S)** : **MARIA RITA FERRAGUT**  
**RECDO.(A/S)** : **UNIÃO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

**RELATÓRIO**

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - (Relator):**

Trata-se de recurso extraordinário interposto por Banespa S.A. Serviços Técnicos Administrativos e de Corretagem de Seguros de acórdão prolatado pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. O acórdão recorrido decidiu pela impossibilidade da dedução do valor equivalente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza devido pela Pessoa Jurídica – IRPJ (Lei 9.316/1996, art. 1º).

O acórdão em questão recebeu a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. IMPOSSIBILIDADE DA DEDUÇÃO DA CSL NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

I. Impossibilidade da dedução da CSL na apuração da base de cálculo do IRPJ, dada a legalidade do art. 1º parágrafo único da Lei 9.316/96. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

**RE 582525 / SP**

II. Apelação provida.”

O Tribunal de origem rejeitou o recurso de embargos de declaração interposto pela ora recorrente (Fls. 196-202).

Inicialmente, a recorrente entende que o acórdão recorrido é nulo, por ausência de fundamentação, e justifica-se nos seguintes termos:

“Ora, o não acolhimento das razões dos Embargos Declaratórios implica não apreciação da lide levada à jurisdição, pois deveria o V. Acórdão ter apreciado a matéria tratada nos mencionados embargos, sob pena de cerceamento ao seu direito de defesa e omissão na prestação jurisdicional.” (Fls. 216).

No mérito, argumenta a recorrente que o art. 1º da Lei 9.316/1996, ao proibir a dedução do valor da CSLL para fins de determinação do lucro real – base de cálculo utilizada na apuração de certa modalidade de IRPJ – viola os arts. 145, § 1º, 146, III, *a*, 150, III, *a* e 153, III da Constituição, além de contrariar os arts. 43 e 44 da Lei 5.172/1996 (Código Tributário Nacional).

Segundo entende a recorrente, a vedação viola o conceito constitucional de renda (art. 153, III da Constituição e arts. 43 e 44 do CTN) na medida em que o valor pago a título de CSLL constitui **despesa operacional**, isto é, gasto de recursos necessários ao desenvolvimento da atividade econômica que leva ao ingresso patrimonial. Por ser **despesa necessária** à manutenção da atividade empresarial, o cômputo do gasto na apuração da variação patrimonial chamada de **renda** seria obrigatório, sob pena de se permitir a tributação de algo que não fosse renda.

A recorrente lembra, a propósito, que o Supremo Tribunal Federal examinou questão relativa à incidência do IR sobre lucro não distribuído, nos termos do art. 35 da Lei 7.713/1988, por ocasião do julgamento do RE 172.085 (rel. min. Marco Aurélio). Na ocasião, a Corte teria resolvido a questão posta no recurso que originou o precedente com o exame, incidental, de **um conceito constitucional de renda**. Assim, a recorrente sustenta a densidade constitucional de seu argumento.

**RE 582525 / SP**

Ainda de acordo com a recorrente, o art. 1º da Lei 9.316/1996 também violaria a reserva de lei complementar em matéria tributária para dispor sobre normas gerais relativas à regra-matriz do IRPJ (art. 146, III, *a* da Constituição). Articula que a dedução vedada também contraria o conceito de lucro real e, em conseqüência, o conceito de renda previsto nos arts. 43 e 44 do CTN. Como os mencionados dispositivos versam sobre normas gerais em matéria tributária, apenas lei complementar poderia modificar os respectivos teores.

A terceira linha de argumentação exposta pela recorrente versa sobre a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da Constituição). Segundo mencionado princípio, as legislações complementar e ordinária devem preservar a atividade econômica que serve de pressuposto à tributação. Em matéria de IRPJ, a preservação sugerida se manifesta pela obrigação imposta à União para que permita ao contribuinte deduzir, na apuração do valor do tributo, todos os gastos e despesas imprescindíveis à manutenção da fonte produtiva da renda. Cita, nesse sentido, trechos de trabalhos elaborados pelo Prof. **ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA** (*Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., pág. 74) e por **GABRIEL LACERDA TROIANELLI** (Revista Dialética de Direito Tributário 15, p. 15).

Por fim, sustenta-se violação da anterioridade tributária e da regra de irretroatividade (arts. 195, § 6º e 150, III, *a* da Constituição). Para tanto, a recorrente argumenta inicialmente que, como a CSLL é uma contribuição social, a Lei 9.316/1996 somente poderia vigorar após noventa dias da data de sua publicação (art. 195, § 6º da Constituição). Como a citada lei fora publicada em 22.11.1996, a norma extraída do respectivo art. 1º não poderia incidir sobre fatos jurídicos tributários em formação no ano-base de 1997 (a recorrente apurava o IRPJ e a CSLL de forma anual, nos termos dos arts. 2º, § 3º, 28 e 30 da Lei 9.430/1996 – Fls. 224).

As contra-razões oferecidas ao recurso extraordinário, que se limitam à transcrição de precedentes do e. Superior Tribunal de Justiça, foram juntadas à fls. 236-240.

O Ministério Público Federal opinou pelo não provimento do recurso extraordinário (Fls. 258-261).

**RE 582525 / SP**

Observo, por fim, que o Plenário da Corte reconheceu a repercussão geral da matéria constitucional veiculada neste recurso extraordinário, em acórdão publicado no dia 16.05.2008.

É o relatório.

22/10/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO

**V O T O**

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - (Relator):**

De início, rejeito a alegada nulidade do acórdão, pretensamente causada pela violação do dever de fundamentação das decisões judiciais. O acórdão recorrido efetivamente prestou jurisdição, embora vazado em forma sucinta e objetiva. Além de mencionar precedentes do Superior Tribunal de Justiça, o acórdão recorrido afirmou textualmente:

“A Lei 7.689/88 instituiu em seu art. 2º a CSL cuja base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. O legislador, senhor da política fiscal, entendeu de impor vedação expressa à pretendida dedução do valor da CSL de sua própria base de cálculo, como da base de cálculo do IRPJ. A exclusão da CSL da sua própria base de cálculo desvirtua o próprio lucro, redundando num resultado diverso e ocasionaria a sua pulverização.

A dedução da própria CSL de sua base de cálculo - ou do IRPJ - importaria desrespeito à Carta Constitucional que instituiu a contribuição sobre o ‘lucro’, assim entendido como o resultado positivo após as deduções autorizadas por lei.”

Confirmo, ainda, o caráter constitucional da questão que se põe ao crivo da Corte. Em uma série de precedentes, o Supremo Tribunal Federal examinou o alcance semântico dos vocábulos empregados pela Constituição, para examinar se a legislação infraconstitucional que instituíra tributos se adequava ou não aos parâmetros postos pela competência tributária. Registro, por exemplo, as discussões acerca dos conceitos de *serviços e locação de bens móveis* (ISS e locação - RE 201.465), *indenização e renda* (RE 188.684, rel. min. Moreira Alves, DJ de 07.06.2002),

**RE 582525 / SP**

e *faturamento e receita bruta* (Cofins).

Em mais de uma ocasião a Corte afirmou que a estipulação dos conceitos em matéria tributária não está à livre disposição do legislador infraconstitucional.

Todos os precedentes mencionados denotam que o Supremo Tribunal Federal considera pertencer ao contencioso constitucional a investigação acerca do alcance semântico das palavras utilizadas pela Constituição para demarcar a competência tributária. Em sentido semelhante ao que sustentou **UMBERTO ECO** (*Os Limites da Interpretação*, 2ª ed. São Paulo: Perspectiva, 2004), a jurisprudência da Corte aponta, em termos gerais, à existência de uma espécie de **direito do texto Constitucional à interpretação**. Quer dizer, embora uma mesma palavra utilizada na Carta Magna possa significar várias coisas, não pode ela significar **qualquer coisa** ao alvedrio do legislador infraconstitucional. Por maior que seja a ambigüidade da expressão “*renda e proventos de qualquer natureza*”, a respectiva definição não fica ao exclusivo arbítrio do legislador complementar ou ordinário.

Passo ao exame de mérito e enfrento a alegada violação do conceito constitucional de renda (art. 153, III da Constituição).

A Constituição de 1988 permite a tributação da “*renda e proventos de qualquer natureza*” (art. 153, III) sem estipular, expressamente, um conceito para **renda** ou para **proventos**, que são as bases de cálculo **constitucionais** do tributo.

Por outro lado, não há um conceito ontológico para *renda*, de dimensões absolutas, caráter imutável e **existente independentemente da linguagem**, que possa ser violado pelo legislador complementar ou pelo legislador ordinário, dado que se está diante de um **objeto cultural**.

A inexistência de um conceito ontológico para *lucro* ou *renda* já foi examinada pela Corte, por ocasião do julgamento do RE 201.465 (red. p/ acórdão min. Nelson Jobim, DJ de 17.10.2003), precedente que versa sobre efeito da inflação sobre as demonstrações financeiras e sobre a fixação da base de cálculo do IRPJ, na modalidade *lucro real* (Leis 8.200/1991 e 8.682/1993).



**RE 582525 / SP**

Assim, nos quadrantes do sistema constitucional tributário, o conceito de *renda* somente pode ser estipulado a partir de uma série de influxos provenientes do sistema jurídico, como a proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito mantém acoplamentos, como o sistema econômico e o contábil.

Não há consenso, na doutrina ou na jurisprudência, acerca do alcance da expressão *renda*. O cerne das discrepâncias, como já alertava **BULHÕES PEDREIRA** em 1971 (*Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 2-10), tem por origem a circunstância de a maioria dos autores “ao procurarem definir renda, não se preocupar em saber o que é renda, e sim o que, no seu entender deve ser considerado renda pessoal como base da incidência do imposto”. Para o exame das questões postas neste recurso, creio ser suficiente considerar quatro aspectos para a definição da base de cálculo possível do imposto sobre a renda: (i) acréscimo patrimonial resultante do cômputo de certos (ii) ingressos e de certas (iii) saídas, ao longo de um dado (iv) período de tempo. Os critérios apresentados podem ser deduzidos das normas gerais em matéria tributária construídas a partir do Código Tributário Nacional:

“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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do

**RE 582525 / SP**

exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Por sua vez, o art. 1º da Lei 9.316/1996 está assim redigido:

“Art. 1º 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.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.”

Não considero que o valor devido a título de CSLL deva, nos termos da Constituição, ser considerado como uma despesa operacional ou necessária para fins de apuração do IRPJ e, portanto, dedutível. Despesas operacionais são os gastos não computados nos custos, necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (art. 199, *caput* do Decreto 3.000/1999). Por seu turno, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (art. 199, § 1º do Decreto 3.000/1999).

Contudo, nem todas as despesas são relevantes à apuração do IR. Entendo que a despesa operacional ou a necessária devem estar direta, intrínseca ou intimamente ligadas à atividade empresarial. Refiro-me às despesas relacionadas às atividades ou aos materiais que servem de **pressupostos** ao processo produtivo. Vale dizer, tais despesas devem ser realizadas **especifica e primordialmente** para sustentar o ciclo produtivo

O valor devido a título de CSLL corresponde a uma parcela do lucro do contribuinte, que é destinada aos cofres públicos em razão de seu

**RE 582525 / SP**

dever fundamental de pagar tributos. Não se trata, portanto, de despesa necessária ou operacional à realização da operação ou do negócio que antecedem o fato jurídico tributário, que é auferir renda.

Nos quadrantes do sistema constitucional tributário, auferir renda é pressuposto da tributação pela incidência do imposto sobre a renda, critério material que deve ser confirmado pela base de cálculo homônima. Não se paga tributo calculado sobre o lucro para auferir renda, mas se auferir renda para que o tributo possa incidir. **A incidência do IRPJ ou da CSLL não antecede as operações empresariais que servirão de base aos fatos jurídicos tributários, mas, pelo contrário, toma-as como pressuposto.** Logo, as obrigações tributárias resultantes da incidência de tributos calculados com base no lucro real ou grandezas semelhantes não são despesas essenciais à manutenção das atividades econômicas. São, na verdade, **conseqüências** dessas atividades. Vale dizer, o tributo não é **insumo** da cadeia produtiva.

Parece-me que a tentativa de realizar a dedução pretendida esbarra numa espécie de argumento circular. Sobre o assunto, assim já havia me manifestado por ocasião do julgamento da AC 1.316-MC e da AC 1.338-AgR:

“Com efeito, não é possível afirmar, de pronto e sem detido exame de proporcionalidade, que a vedada dedutibilidade dos valores devidos a título de CSLL viola o conceito constitucional de renda. Lembro que a classificação da CSLL como tributo direto se contrapõe à idéia de determinação circular da base de cálculo do tributo, isto é, à conclusão de que somente seria possível determinar a base de cálculo do tributo, o ‘lucro real’, depois do cálculo do valor devido a título da mesma exação.”

Como observou a Ministra Ellen Gracie em julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, *“os tributos que incidem sobre o lucro não são despesas havidas para a percepção do lucro, e sim parte do lucro destinada ao Estado para atingir os seus fins”* (AMS 1999.04.01.108849-3, rel. Juíza Ellen

**RE 582525 / SP**

Gracie Northfleet, DJU de 12.07.2000).

Lembrou **BULHÕES PEDREIRA**<sup>1</sup>, em observação pertinente ao IR, mas também aplicável à CSLL em razão da proximidade das características dos tributos, textualmente, que:

*“O Imposto de Renda pago pela empresa como contribuinte econômico, qualquer que seja a modalidade de incidência, também não é dedutível [como outras despesas] [...]. Como imposto direto, corresponde a verdadeira participação do Estado nos resultados da empresa.”*

Registro ainda a seguinte observação de Ricardo Mariz de Oliveira, feita por ocasião do VI Simpósio do Instituto de Estudos Tributários (IET) em 17.11.1998<sup>2</sup>:

“Eu não consigo ver, logicamente, uma forma de colocar o imposto de renda antes da apuração do lucro. Vocês vão dizer: ‘mas é necessário à produção e à manutenção da fonte pagadora, porque se não pagar este imposto no ano que vem ela perece’.

Só que o imposto nasce concomitantemente ao período-base, ao fim do período-base, naquele exato momento: tanto que, contrariamente, se faz previsão, se registra como despesa daquele período, mas é uma despesa de destinação. Tanto é, só para usar comparativamente, que a Lei 6.404/76 coloca o imposto de renda e a contribuição social depois do lucro líquido, sob a forma de provisão depois de fechado o lucro líquido.

De forma que – só para sintetizar -, pessoalmente, estou convencido que é válido não deduzir a contribuição social sobre o lucro, porque entendo que a contribuição social sobre o lucro

---

1 BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 06-39.

2 Dedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro da Base de Cálculo do Imposto de Renda. **Revista de Estudos Tributários, Ano I, nº 5**. São Paulo: Síntese, 1999, pág. 155.

**RE 582525 / SP**

é destinação do lucro ao Poder Público dentro da competência e é algo que vem não antes do lucro, como necessário à sua produção, mas em decorrência do lucro já formado e, portanto, a dedução dependeria de uma norma de permissão”.

Também não estou convencido quanto à argumentação que sustenta a proibição da dedução implicar cálculo do tributo sobre valor que efetivamente não corresponda à renda.

Para formação da renda, de modo a atrair a incidência do IRPJ, é irrelevante a circunstância de o acréscimo patrimonial ou o saldo positivo ter sido consumido ou não, antes ou depois da apuração. Também é irrelevante a circunstância de parte da renda tornar-se vinculada ao adimplemento de uma dada obrigação, de modo a fixar destinação específica para o montante. Nos termos da compostura constitucional e de normas gerais aplicáveis ao tributo, o IRPJ incidirá no momento em que verificada a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, sem que se cogite, em qualquer hipótese, do destino que posteriormente será dado aos valores.

Toda disponibilidade econômica ou jurídica, cujo produto caracteriza o lucro real, é expressa em termos de moeda. A circunstância de uma parte daquela quantia em moeda ser utilizada para solver uma obrigação, ainda que tributária, não descaracteriza o respectivo valor como renda ou lucro real, no momento em que auferido. O quadro em exame é nitidamente marcado por dois momentos distintos. No primeiro deles, o contribuinte recebe um fluxo de novas riquezas que, após a devida apuração, representará ou não renda. Posteriormente, se confirmada a existência do lucro real e em razão da incidência das regras-matrizes do IRPJ e da CSLL, uma parte daquele valor terá de ser destinada aos cofres públicos.

Se, entre ditos momentos, o contribuinte der destinação aos valores, nem por isso deixará de haver renda ou lucro. Somente alguns tipos de despesa são relevantes para infirmar o saldo positivo que caracteriza o *lucro real*, base de cálculo do IRPJ. Trata-se das despesas **operacionais** ou **necessárias**, ligadas diretamente à manutenção da atividade econômica.

**RE 582525 / SP**

Não há, portanto, dupla tributação ou incidência do IRPJ sobre a CSLL. O valor que deve ser pago a título de CSLL não deixa de ser lucro ou renda para o contribuinte, em razão da destinação que lhe será dada pelo contribuinte **após** a apuração de ambas as exações.

Pelos mesmos motivos, não vejo a alegada violação da reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de IR (art. 146, III, *a* da Constituição). Os arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional não especificam o que se deve entender por *lucro real*, na extensão pretendida pela recorrente. Também não conceituam *renda*, tomado o mesmo parâmetro. Nada há naqueles textos legais que permita identificar os valores pagos a título de CSLL como despesa operacional ou necessária à atividade empresarial, de forma a tornar obrigatório o cômputo dos gastos na apuração do IRPJ.

Rejeito, ainda, a alegada violação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da Constituição), seja em sua acepção objetiva ou subjetiva. Proibir a dedução do valor da CSLL na apuração do IRPJ não leva inexoravelmente à tributação do patrimônio ou à tributação de qualquer outra grandeza que não seja renda. Independentemente de ser alocado à extinção do crédito tributário, o valor pago a título de CSLL também representa renda para o contribuinte e, portanto, pode ser incluído no cálculo da obrigação tributária referente ao IRPJ.

Ademais, não há indicação de que a ausência da dedução pretendida exaspere demasiadamente a carga tributária, de modo a torná-la desproporcional, proibitiva ou punitiva da atividade econômica. Ausente a demonstração analítica da maneira pela qual a proibição em exame aumentaria a carga tributária, não se deve presumir que qualquer parte do influxo de novas riquezas geradas pela exploração de atividade econômica possa se furtar à composição da base de cálculo do IR. Vale repisar que, antes de ser *quantia paga para saldar a obrigação tributária da CSLL*, o valor em moeda manifestou-se como *o ingresso destinado ao acréscimo do patrimônio do contribuinte*.

Por fim, também não observo a pretendida violação da regra da anterioridade proposta pela recorrente. Em primeiro lugar, o prazo

**RE 582525 / SP**

previsto pela regra da anterioridade especial, aplicável à CSLL (art. 195, §7º da Constituição), não se soma à regra da anterioridade tradicional (art. 150, III, *b* da Constituição), aplicável ao IR. A circunstância de qualquer aumento pertinente à CSLL somente ser exigível após noventa dias da data de publicação da respectiva lei que o determinar não afeta a contagem do prazo de anterioridade para tributo da espécie imposto, como é o caso do IR. Em segundo lugar, como o IR é um tributo da espécie imposto, qualquer majoração somente poderia ser exigida no exercício subsequente ao de publicação da respectiva lei. A Lei 9.316/1996 é oriunda da MP 1.516/1996. Assim, se se considerar que a vedação consistiu em verdadeiro aumento do tributo, a exigência somente poderia ter efeito a partir do ano de 1997. Lê-se à fls. 13 que o período discutido nos autos do mandado de segurança impetrado pela ora recorrente se limita ao ano-base de 1997. A obrigação tributária, por seu turno, deveria ser solvida em 30.03.1998. Logo, independentemente de se considerar relevante para a incidência da regra de anterioridade o momento em que ocorre o fato gerador ou o momento em que o tributo é apurado, o período discutido pelo contribuinte já extrapolava o prazo de anterioridade previsto no art. 150, III, *a* da Constituição.

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário, **mas a ele nego provimento.**

É como voto.

22/10/2008

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Senhor Presidente, temos acionado muito pouco a primeira parte do disposto no artigo 135 do Regimento Interno. Devemos fazê-lo agora, no que passamos a deliberar, em Plenário, sob o ângulo do instituto da repercussão geral, praticamente julgando o tema, o conflito de interesses, uma única vez. Permito-me, então, nesta fase dos debates orais, antes da tomada dos votos, suscitar algumas questões.

De início, admito que, apreciando a matéria de modo precário e efêmero, ou seja, no campo da liminar em ação cautelar, assentei que não haveria relevância maior quanto ao tema. Então, não imprimir a certos recursos extraordinários a eficácia suspensiva, observando, portanto, a regra do artigo 542, § 2º, do Código de Processo Civil, a revelar que os recursos de natureza extraordinária têm apenas efeito devolutivo, além, se adequado, evidentemente, o de impedir a preclusão maior do que decidido.

Agora, estamos não no campo precário e efêmero, mas no da discussão definitiva da questão, para lançar, no cenário nacional, a doutrina do Tribunal a respeito.

Em primeiro lugar, encontro dificuldade muito grande em suplantar o vício formal.

Consoante a Carta Federal, a definição de contribuintes, a de base de incidência e a de fato gerador devem estar em lei complementar. Sabemos que o Código Tributário Nacional foi recebido como lei complementar.

O que houve na espécie? Não estou ainda a perquirir o figurino constitucional relativo ao tributo, ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Não adentro a matéria de fundo. Estou a apreciar o vício formal.

Vem-nos do arcabouço normativo que, até a vinda à balha da Lei nº 9.316/96, existia disciplina toda própria no tocante ao fato gerador do imposto de renda. Considerada a ordem natural das coisas, sinalizava um



**RE 582525 / SP**

acréscimo patrimonial, como ressaltou o ministro Cunha Peixoto, no precedente citado e na brilhante sustentação feita da tribuna pela doutora Maria Rita Ferragut.

Esse artigo 1º da Lei nº 9.316/96, em última análise, implicou a alteração do artigo 43 do Código Tributário Nacional, no que este, tantas vezes enfatizado e plácido por este Tribunal, é categórico ao estabelecer como fato gerador do imposto de renda a disponibilidade econômica e jurídica.

Tinha-se, portanto, antes desse dispositivo legal que estamos a apreciar – estritamente legal sob o ângulo ordinário, porque a Lei nº 9.316/96 não tem a envergadura de lei complementar –, disciplina que atendia ao artigo 146 da Constituição Federal, ao versar o que se deve entender como fato gerador do imposto sobre a renda. Esse é o primeiro aspecto que merece o exame do Supremo, considerada a necessidade de se manter balizas, principalmente as constitucionais.

O segundo dado, Presidente – e não estamos sendo provocados a definir problema de dedução, de abatimento, não é isso –, diz respeito ao figurino constitucional. Repito que, quando imaginamos imposto de renda, há de perceber-se acréscimo a integrar o patrimônio da pessoa natural ou da pessoa jurídica. Evidentemente, não ocorre quando se cogita não de vantagem, mas de desvantagem, de ônus tributário, como é o decorrente de certa contribuição. Aliás, creio que é esta a única contribuição que se previu, em norma ordinária e não complementar, como a consubstanciar a base de incidência do imposto de renda.

Ora, consignado, de início, que se tem algo que resulta em ônus, não cabe entender que esse vocábulo seja sinonímia de vantagem, de acréscimo patrimonial. Absolutamente não é. Os institutos se contrapõem quanto ao conteúdo, quanto ao que revelam. Se assim assento, penso que não cabe, se possível ultrapassar o vício de forma, ou seja, a alteração de lei complementar que fixou certo fato gerador – como é o Código Tributário Nacional – por lei ordinária, surge previsão que discrepa, a mais não poder – e, agora, entendo por que mês a mês, inclusive, neste mês, bate-se o recorde de arrecadação, em que pese a uma quase

**RE 582525 / SP**

estagnação –, da ordem jurídico-constitucional.

O imposto de renda, até pela característica própria, está ligado a resultado. Um dos últimos tributos que incide, considerada a atividade econômica desenvolvida, presentes os métodos e a forma de arrecadação, mas deve incidir – repito – sobre uma disponibilidade econômica ou jurídica, como está inserido no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Não há disponibilidade econômica e jurídica quando se está diante de valor que tem como nomenclatura “tributo”, porque o particular, ou seja, aquele que não é o Estado, não dispõe do que arrecadado a tal título.

São essas questões, Presidente, que coloco, já adiantando ponto de vista sobre a matéria. Penso que cumpre observar, inicialmente, a forma, a inovação, especificamente quanto a essa contribuição, porque não se deu em relação às demais. A inovação deveria, em primeiro lugar, ter vindo à luz mediante lei complementar. Que se alterasse o Código Tributário Nacional, mais especificamente o que se contém no artigo 43.

Em segundo lugar, não se está diante de algo que se enquadre no figurino constitucional do tributo. Não podemos entender que ônus signifique, ao mesmo tempo, renda para quem quer que seja. Ou uma coisa ou outra. Evidentemente, a pessoa jurídica – estamos a lidar com o imposto de renda relativo às pessoas jurídicas – suporta, tendo em conta a contribuição social sobre o lucro, um ônus.

A questão da anterioridade. Sabemos que ocorreu a junção, também no tocante aos impostos, da anterioridade a exigir a edição da lei em certo exercício para ter-se a exigibilidade no seguinte, com anterioridade específica nonagesimal. Mas creio que a controvérsia diz respeito a período anterior a essa junção. Por isso, não haveria a implicação e campo para se prover o recurso, considerada essa causa de pedir.

Articulou-se também – e creio que esse tema merece consideração – com a problemática da capacidade econômica do contribuinte. Não posso conceber, Presidente, que, em se tratando de um ônus, essa capacidade econômica seja aumentada para que venha o contribuinte a arcar com a incidência do tributo e, especificamente, do imposto que o é sobre a renda.

**RE 582525 / SP**

Por isso, peço vênua ao relator – e já vou adiantar o voto para não mais discutir o tema, a não ser que os colegas realmente queiram fazê-lo – para entender que estamos diante de situação concreta em que procede o inconformismo demonstrado pela contribuinte recorrente e por inúmeros contribuintes, já que milhares são os processos envolvendo essa matéria.

O argumento segundo o qual ter-se-á impacto, provido o recurso, de cerca de quarenta bilhões de reais não me sensibiliza, porque a moeda tem duas faces: devo também admitir que houve desembolso, que entendo inconstitucional, dos quarenta bilhões e que, portanto, deverá ser afastado, com reposição das partes envolvidas nesse embate que, de início, é desequilibrado – estado/cidadão –, e apenas a Constituição é que implica ser interpretada e buscada a concretude respectiva, implica o equilíbrio, sob o ângulo do prejuízo marcante para os contribuintes que, hoje, já sofrem com carga tributária, a meu ver, insuplantável, que beira o próprio confisco.



**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525**

PROCED. : SÃO PAULO

**RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA**

RECTE.(S) : SANTANDER S.A - SERVIÇOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS, ATUAL DENOMINAÇÃO DE BANESPA S/A SERVIÇOS TÉCNICOS ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS

ADV.(A/S) : MARIA RENATA ORLANDI ROBAZZI DAVANSO E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : MARIA RITA FERRAGUT

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), que conhecia e negava provimento ao recurso, e o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, que também conhecia do recurso, mas dava-lhe provimento, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, porque em representação do Tribunal no exterior, o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pelo recorrente a Dra. Maria Rita Ferragut e, pela recorrida o Dr. Luís Carlos Martins Alves, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 22.10.2008.

Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Menezes Direito.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

Luiz Tomimatsu  
Secretário

09/05/2013

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO**

**PRELIMINAR**

**O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI** - Senhor Presidente, recebi uma petição da parte recorrida pedindo oportunidade de fazer nova sustentação oral, tendo em vista que o início do julgamento ocorreu há cinco anos, e, desde então, a composição do Tribunal foi sensivelmente alterada.

A concessão ou não de oportunidade para sustentação oral, nessa circunstância, creio que cabe à Presidência definir.

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE)** - Eu li essa petição, mas entendo que a matéria é puramente de Direito. Não há nenhuma razão para se renovar a sustentação, matéria única e exclusivamente de Direito nesse caso.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

A não ser que o colega que não participou entenda que seja necessário.

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE)** - Nós teríamos que renovar toda a sustentação.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** - Creio que o Regimento Interno prevê algo diverso: se o integrante não ouviu o relatório, não assistiu à sustentação da tribuna, mas se declara habilitado a votar, pode fazê-lo.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Exatamente.

**RE 582525 / SP**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Se não se declara, não participa do julgamento, é a ele defeso pedir vista.

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -**  
Exatamente.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É essa a leitura que faço do Regimento Interno.

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -**  
É o art. 134, parágrafo 2º, do Regimento:

"Não participarão do julgamento os Ministros que não tenham assistido ao relatório ou aos debates, salvo quando se derem por esclarecidos."

**O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI -** Prossigo, então, Senhor Presidente.

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -**  
Eu indago ao Tribunal se todos estão de acordo. Ministro Teori.

09/05/2013

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO****VOTO – VISTA**

**O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI:** 1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que indeferiu pedido, formulado na impetração, de dedução da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) do valor do lucro real para fins de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) no ano-base 1997, como previsto no art. 1º, parágrafo único, da Lei 9.316/96, considerado constitucional. Em sessão de 22.10.08, o relator, Min. Joaquim Barbosa, conheceu e negou provimento ao recurso, por razões assim enunciadas:

“(…) Não considero que o valor devido a título de CSLL deva, nos termos da Constituição, ser considerado como uma despesa operacional ou necessária para fins de apuração do IRPJ e, portanto, dedutível. Despesas operacionais são os gastos não computados nos custos, necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (art. 199, *caput*, do Decreto 3.000/1999). Por seu turno, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (art. 199, § 1º do Decreto 3.000/1999).

Contudo, nem todas as despesas são relevantes à apuração do IR. Entendo que a despesa operacional ou a necessária devem estar direta, intrínseca ou intimamente ligadas à atividade empresarial. Refiro-me às despesas relacionadas às atividades ou aos materiais que servem de pressupostos ao processo produtivo. Vale dizer, tais despesas devem ser realizadas especifica e primordialmente para sustentar o ciclo produtivo.

O valor devido a título de CSLL corresponde a uma parcela do lucro do contribuinte, que é destinada aos cofres públicos em razão de seu dever fundamental de pagar tributos.

**RE 582525 / SP**

Não se trata, portanto, de despesa necessária ou operacional à realização da operação ou do negócio que antecede o fato jurídico tributário, que é auferir renda.

Nos quadrantes do sistema constitucional tributário, auferir renda é pressuposto da tributação pela incidência do imposto sobre a renda, critério material que deve ser confirmado pela base de cálculo homônima. Não se paga tributo calculado sobre o lucro para auferir renda, mas se auferir renda para que o tributo possa incidir. A incidência do IRPJ ou da CSLL não antecede as operações empresariais que servirão de base aos fatos jurídicos tributários, mas, pelo contrário, toma-as como pressuposto. Logo, as obrigações tributárias resultantes da incidência de tributos calculados com base no lucro real ou grandezas semelhantes não são despesas essenciais à manutenção das atividades econômicas. São, na verdade, consequências dessas atividades. Vale dizer, o tributo não é insumo da cadeia produtiva.

(..)

Também não estou convencido quanto à argumentação que sustenta a proibição da dedução implicar cálculo do tributo sobre valor que efetivamente não corresponde à renda.

Para formação da renda, de modo a atrair a incidência do IRPJ, é irrelevante a circunstância de o acréscimo patrimonial ou o saldo positivo ter sido consumido ou não, antes ou depois da apuração. Também é irrelevante a circunstância de parte da renda tornar-se vinculada ao adimplemento de uma dada obrigação, de modo a fixar destinação específica para o montante. Nos termos da compostura constitucional e de normas gerais aplicáveis ao tributo, o IRPJ incidirá no momento em que verificada a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, sem que se cogite, em qualquer hipótese, do destino que posteriormente será dado aos valores.

Toda disponibilidade econômica ou jurídica, cujo produto caracteriza o lucro real, é expressa em termos de moeda. A circunstância de uma parte daquela quantia em moeda ser utilizada para solver uma obrigação, ainda que tributária, não



**RE 582525 / SP**

descaracteriza o respectivo valor como renda ou lucro real, no momento em que auferido. O quadro em exame é nitidamente marcado por dois momentos distintos. No primeiro deles, o contribuinte recebe um fluxo de novas riquezas que, após a devida apuração, representará ou não renda. Posteriormente, se confirmada a existência do lucro real e em razão da incidência das regras-matrizes do IRPJ e da CSLL, uma parte daquele valor terá de ser destinada aos cofres públicos.

Se, entre ditos momentos, o contribuinte der destinação aos valores, nem por isso deixará de haver renda ou lucro. Somente alguns tipos de despesas são relevantes para infirmar o saldo positivo que caracteriza o *lucro real*, base de cálculo do IRPJ. Trata-se das despesas operacionais ou necessárias, ligadas diretamente à manutenção da atividade econômica.

Não há, portanto, dupla tributação ou incidência do IRPJ sobre a CSLL. O valor que deve ser pago a título de CSLL não deixa de ser lucro ou renda para o contribuinte, em razão da destinação que lhe será dada pelo contribuinte após a apuração de ambas as exações.

Pelos mesmos motivos, não vejo a alegada violação da reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de IR (art. 146, III, *a*, da Constituição). Os arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional não especificam o que se deve entender por *lucro real*, na extensão pretendida pela recorrente. Também não conceituam *renda*, tomado o mesmo parâmetro. Nada há naqueles textos legais que permita identificar os valores pagos a título de CSLL, como despesa operacional ou necessária à atividade empresarial, de forma a tornar obrigatório o cômputo dos gastos na apuração do IRPJ.

Rejeito, ainda, a alegada violação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição), seja em sua acepção objetiva ou subjetiva. Proibir a dedução do valor da CSLL na apuração do IRPJ não leva inexoravelmente à tributação do patrimônio ou à tributação de qualquer outra grandeza que não seja renda. Independentemente de ser alocado à extinção do crédito tributário, o valor pago a título de

**RE 582525 / SP**

CSLL também representa renda para o contribuinte e, portanto, pode ser incluído no cálculo da obrigação tributária referente ao IRPJ.

Ademais, não há indicação de que a ausência da dedução pretendida exaspere demasiadamente a carga tributária, de modo a torná-la desproporcional, proibitiva ou punitiva da atividade econômica. Ausente a demonstração analítica da maneira pela qual a proibição em exame aumentaria a carga tributária, não se deve presumir que qualquer parte do influxo de novas riquezas geradas pela exploração de atividade econômica possa se furtar à composição da base de cálculo do IR. Vale repisar que, antes de ser *quantia paga para saldar a obrigação tributária do CSLL*, o valor em moeda manifestou-se como o *ingresso destinado ao acréscimo do patrimônio do contribuinte*.

Por fim, também não observo a pretendida violação da regra da anterioridade proposta pela recorrente, em primeiro lugar, o prazo previsto pela regra da anterioridade especial, aplicável à CSLL (art. 195, §7º, da Constituição), não se soma à regra da anterioridade tradicional (art. 150, III, *b* da Constituição), aplicável ao IR. A circunstância de qualquer aumento pertinente à CSLL somente ser exigível após noventa dias da data de publicação da respectiva lei que o determinar não afeta a contagem do prazo da anterioridade para tributo da espécie imposto, como é o caso do IR. Em segundo lugar, como o IR é um tributo da espécie imposto, qualquer majoração somente poderia ser exigida no exercício subsequente ao de publicação da respectiva lei. A Lei 9.316/1996 é oriunda da MP 1.516/1996. Assim, se se considerar que a vedação consistiu em verdadeiro aumento do tributo, a exigência somente poderia ter efeito a partir do ano de 1997. Lê-se à fls. 13 que o período discutido nos autos do mandado de segurança impetrado pela ora recorrente se limita ao ano-base de 1997. A obrigação tributária, por seu turno, deveria ser solvida em 30.03.1998. Logo, independentemente de se considerar relevante para a incidência da regra de anterioridade o momento em que ocorre

**RE 582525 / SP**

o fato gerador ou o momento em que o tributo é apurado, o período discutido pelo contribuinte já extrapolava o prazo de anterioridade previsto no art. 150, III, *a* da Constituição.

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário, mas e ele nego provimento.

É como voto”.

Votou, todavia, pelo provimento do recurso, o Ministro Marco Aurélio, que inaugurou a divergência:

“(…) O que nos vem do arcabouço normativo? Que, até a vinda à balha da Lei 9.316/96, se tinha uma disciplina toda própria quanto ao fato gerador do imposto de renda; que, considerada a ordem natural das coisas, sinaliza um acréscimo patrimonial, como ressaltou o Ministro Cunha Peixoto, no precedente citado e na brilhante sustentação da tribuna pela Doutora Maria Rita Ferragut.

Temos que esse artigo 1º da Lei 9.316/96, em última análise, implicou a alteração do artigo 43 do Código Tributário Nacional. Porque este artigo, tantas vezes enfatizado e placitado por esta Corte, é categórico ao revelar como fato gerador do imposto de renda a disponibilidade econômica e jurídica.

Tínhamos, portanto, antes desse dispositivo legal que estamos a analisar, estritamente legal sob o ângulo ordinário, porque a Lei 9.316/96 não tem a envergadura de lei complementar, uma disciplina que atendia ao artigo 146 da Constituição Federal, ao definir o que se deve entender como fato gerador do imposto sobre a renda. Esse é o primeiro aspecto que está a merecer exame pela Corte, considerada a necessidade de se manter balizas, principalmente as constitucionais.

(…)

O imposto de renda, até pela característica dele próprio, que está ligada a resultado, é um dos últimos tributos que incidem, considerada a atividade econômica desenvolvida. E incide, presentes os métodos de arrecadação e a forma de arrecadação, mas deve incidir – repito – sobre uma disponibilidade econômica ou jurídica, como está inserido no

**RE 582525 / SP**

art. 43 do Código Tributário nacional. E não há disponibilidade econômica e jurídica quando se está diante de um valor que tem como nomenclatura 'tributo', porque o particular, ou seja, aquele que não é o Estado, não dispõe do que arrecadado a título de um tributo.

(...)

A questão da anterioridade. Sabemos que houve a junção, também, quanto aos impostos, da anterioridade a exigir a edição da lei em um certo período para ter-se a exigibilidade do tributo, posteriormente, com anterioridade específica nonagesimal. Mas creio que, aqui, a controvérsia diz respeito a um período anterior a essa junção, por isso não haveria a implicação e o campo para se prover o recurso, tendo em vista essa causa de pedir.

Articulou-se também – e creio que esse tema merece consideração – a problemática da capacidade econômica do contribuinte. Não posso conceber, Presidente, que, em se tratando de um ônus, essa capacidade econômica seja aumentada para que venha o contribuinte a arcar com a incidência do tributo e, especificamente, do imposto que o é sobre a renda.

Por isso, peço vênias ao Relator – e já vou adiantar o voto também para não mais discutir, a não ser que os colegas realmente queiram fazê-lo – para entender que estamos diante de uma situação concreta em que procede o inconformismo demonstrado pela contribuinte recorrente e por inúmeros contribuintes, já que milhares são os processos envolvendo essa matéria. (...)”.

Em seguida, pediu vista o Ministro Cezar Peluso, a quem sucedi.

**2. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei 7.689/88, destina-se ao custeio da seguridade social e tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício (no período-base de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano), antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º da referida Lei).**

**RE 582525 / SP**

A aplicação do art. 1º, parágrafo único, da Lei 9.316/96, relaciona-se com o conceito de lucro real, enunciado no art. 247 do Decreto 3.000/99: “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º)”.

Alega a recorrente que a CSLL é uma despesa operacional e deve ser deduzida do lucro real, não fazendo parte do lucro líquido. Por outro lado, afirma-se que o tributo não está definido, na legislação, como uma despesa operacional, que, segundo o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), são as “(...) despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47)”. Trata-se, ao inverso, de uma prestação pecuniária compulsória sem relação com a manutenção ou o desempenho da atividade empresarial, nos termos do art. 3º do CTN.

Aos argumentos trazidos pelo Ministro relator, acrescenta-se que a CSLL, por ser uma contribuição apurada sobre o lucro líquido (e em momento anterior à apuração do próprio Imposto de Renda), não constitui uma despesa operacional, mas, sim, uma parte do lucro real (lucro líquido + adição) reservada para o custeio da seguridade social.

Nesse sentido é a previsão do impugnado art. 1º, parágrafo único, da Lei 9.316/96, reproduzido pelo art. 249, parágrafo único IX, do Decreto 3.000/99: “Incluem-se nas adições de que trata este artigo: (...) o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único)”.

Por fim, não há violação ao art. 146, III, ‘a’, da Constituição, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador e da base de cálculo de tributo, por não ter a Lei 9.316/96 alterado a abrangência do conceito de renda estabelecido nos arts. 43/44 do Código Tributário Nacional, conforme bem destacado no voto do relator.

**3. Com essas considerações complementares acompanho o Ministro relator, para conhecer e negar provimento ao recurso. É o voto.**

09/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525

VOTO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Senhor Presidente, também peço vênias ao eminente Ministro Marco Aurélio. Li com toda a atenção os memoriais que nos foram alcançados pelas partes e estou acompanhado, na íntegra, o voto de Vossa Excelência, com os fundamentos, inclusive acrescidos, do eminente Ministro Teori Zavascki.

Nego provimento ao recurso extraordinário.

\*\*\*\*\*

09/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Senhor Presidente, eu também peço vênua ao Ministro Marco Aurélio para acompanhar a divergência.

Eu fiz algumas rápidas anotações apenas para destacar que, em essência, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no tocante à constitucionalidade, à legitimidade dos tributos, trabalha com o princípio da legalidade e com a ausência de limitação constitucional do poder de tributar. Exatamente não havendo nenhuma ilegalidade, ou seja, havendo previsão legal e não havendo limitação constitucional do poder de tributar, presume-se legítima a tributação. E, com base nessa premissa, é que se organiza o Estado em relação ao seu sistema financeiro e tributário.

Por outro lado, já também consigno que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a Contribuição Social Sobre o Lucro é constitucional, e o que é mais importante: pode haver, e é do nosso sistema, muito embora não seja dos sistemas de alhures, a possibilidade de tributo sobre tributo. Eu relembro aqui que há casos de ICMS que incidem sobre uma base que já tem a cobrança de ICMS. Até houve, numa certa época, uma proposta de súmula para expungir-se essa afirmação que parecia soar mal, mas, no sistema brasileiro, admite-se tributo sobre tributo.

Logo, a questão que se trata aqui, na verdade, é que a lei não permite a exclusão. Na verdade, o que a lei não permite é a exclusão da base de cálculo do Imposto de Renda da CSSL, e isso, efetivamente, não significa criação de tributo, apenas uma colmatação, pelo legislador ordinário, da impossibilidade de se fazer uma dedução.

Por fim, entendi muito interessante essa colocação da Fazenda Nacional no sentido de que os conceitos de lucro e de renda são conceitos legais, porque dependem de diversas operações. E não é esse conceito abstrato, coloquial, de lucro puro, porque, a levar-se em consideração esse

**RE 582525 / SP**

conceito, uma pessoa física só pagaria Imposto de Renda depois de ela deduzir tudo que ela gasta por mês, e, às vezes, ela até termina o mês deficitário, então não pagaria absolutamente nada de Imposto de Renda. Na verdade, esse lucro que é tributável decorre de um comando legal, e, no campo do Direito Tributário, dois princípios são muito caros: o da legalidade, que a lei impede essa dedução, e o da ausência da limitação constitucional do poder de tributar.

Isso foi obedecido no caso em foco, razão pela qual, Senhor Presidente, eu também, reiterando as vênias ao Ministro Marco Aurélio, acompanho o Relator.



09/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

A Constituição Federal atribui competência à União para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza” (art. 153, III, CF), sem, no entanto, definir com precisão, de forma acabada, os pressupostos de fato sobre os quais poderão recair os impostos. O texto constitucional limita-se a enunciar o núcleo significativo desses pressupostos de fato.

Como bem observou o Ministro **Nelson Jobim**, quando do julgamento do RE nº 201.465 em que foi relator para o acórdão, “o substantivo ‘RENDA’ está, na Constituição, sem qualquer adjetivação”.

Coube ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) - recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar - no seu art. 43, delimitar o aspecto material da incidência.

“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.**”

No art. 44 do Código Tributário Nacional, preveem-se três modalidades de base de cálculo (aspecto quantitativo) do imposto de renda:

- a) o montante real,
- b) o montante arbitrado e
- c) o montante presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

Por sua vez, a Lei nº 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, estabeleceu, em seu art. 2º, que “a base

**RE 582525 / SP**

de cálculo da contribuição social sobre o lucro é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda".

O **aspecto quantitativo do fato gerador da contribuição social** sobre o lucro se identifica com o do imposto de renda, pois, como visto, a base de cálculo do imposto de renda é "o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis", auferido no ano-base (art. 44 do CTN).

A Lei n. 9.316/96, ora em discussão, introduziu alterações na legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, dispondo, em seu art. 1º, que:

"Art. 1º 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.**

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo."

Observa-se, pois, que a lei vedou a possibilidade de se descontar o valor da contribuição social sobre o lucro para a apuração do lucro real, bem como para a identificação da base de cálculo da própria contribuição.

Portanto, em consonância com o decidido pelo Ministro Relator, pedindo vênias ao Ministro **Marco Aurélio**, não vislumbro qualquer inconstitucionalidade no citado art. 1º da Lei nº 9.316/96, visto que:

a) a Constituição não estipula expressamente um conceito para "renda", base de cálculo constitucional do tributo;

b) Não há um conceito ontológico para renda, de dimensões absolutas, como bem salientado pelo Ministro **Nelson Jobim** no RE nº 201.465.

c) A lei em discussão adota conceito já existente no sistema jurídico de base de cálculo possível, mais especificamente no DL nº 1.598/77 (arts.

**RE 582525 / SP**

6º e 7º), no qual se define o lucro real tributável a partir das adições e exclusões do lucro líquido.

Dessa perspectiva, também entendo que, para a apuração do IRPI, o valor devido a título de CSLL não constitui despesa operacional ou necessária, mas corresponde à parcela do lucro do contribuinte que é destinada aos cofres públicos em razão do seu dever fundamental de pagar tributo.

Como destacado no voto do Relator, citando trecho interessante de voto da Ministra **Ellen Gracie**, no TRF-4ª Região “os tributos que incidem sobre o lucro não são despesas havidas para percepção do lucro, e sim parte do lucro destinada ao Estado para atingir os seus fins (AMS nº 1999.04.01.10884-9)”.

Com efeito, o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro constituem parte do lucro e, como tal, não podem ser deduzidos. A Lei 9.316/96, ao explicitar que, na base de cálculo da contribuição não seriam deduzidos os gastos com a contribuição social, não criou, elevou ou extinguiu a exação. Apenas explicitou o que já estava estabelecido na Lei 7.689/88.

Com esses breves apontamentos, nego provimento ao recurso extraordinário.

É como voto.

**09/05/2013**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO**

**ADITAMENTO AO VOTO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Senhor Presidente, também acompanho Vossa Excelência, pedindo vênua ao Ministro **Marco Aurélio**.

Tenho alguns apontamentos, mas não os lerei. Farei a sua juntada posteriormente.

**09/05/2013**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO**

**TRIBUNAL PLENO  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525  
VOTO**

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - Senhor Presidente, também peço vênia ao Ministro Marco Aurélio, mas adoto as razões de Vossa Excelência, no voto que estou acompanhando agora, portanto, negando provimento ao recurso.

\*\*\*\*\*

09/05/2013

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525 SÃO PAULO**

VOTO

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhor Presidente, também peço vênias à divergência para acompanhar Vossa Excelência.

Em brevíssimas palavras, entendo que a CSSL não constitui despesa operacional, como muito bem colocou o Ministro Teori Zavascki. Eu entendo que o conceito de renda é um conceito que pode ser fixado por norma ordinária, ou seja, infralegal, não há necessidade de lei complementar; portanto, não há ofensa ao artigo 146 da Carta Magna.

É como voto.



**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525**

PROCED. : SÃO PAULO

**RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA**

RECTE.(S) : SANTANDER S.A - SERVIÇOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS, ATUAL DENOMINAÇÃO DE BANESPA S/A SERVIÇOS TÉCNICOS ADMINISTRATIVOS E DE CORRETAGEM DE SEGUROS

ADV.(A/S) : MARIA RENATA ORLANDI ROBAZZI DAVANSO E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : MARIA RITA FERRAGUT

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), que conhecia e negava provimento ao recurso, e o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, que também conhecia do recurso, mas dava-lhe provimento, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, porque em representação do Tribunal no exterior, o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pelo recorrente a Dra. Maria Rita Ferragut e, pela recorrida o Dr. Luís Carlos Martins Alves, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 22.10.2008.

**Decisão:** O Tribunal, preliminarmente, rejeitou o pedido de nova sustentação oral. Em seguida, colhido o voto do Ministro Teori Zavascki, o Tribunal, por maioria, conheceu do recurso e negou-lhe provimento, vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento o Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 09.05.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/Luiz Tomimatsu  
Assessor-Chefe do Plenário