

# Os problemas da tributação reflexa

## OPINIÃO JURÍDICA

ANDRÉ OLIVEIRA E THALLES PAIXÃO

As delegacias da Receita Federal de Fiscalização já de algum tempo têm adotado a prática de, indiscriminadamente, lavrar autos de infração reflexos para a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando identificadas infrações incorridas por ocasião da apuração da base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ).

Como se sabe, a determinação do "quantum debeatur" (o quanto se deve) do IRPJ e da CSLL parte de uma mesma origem: a apuração do lucro contábil do exercício, em conformidade com a legislação comercial. Do que se conclui, sem maiores dificuldades, que, quaisquer impropriedades incorridas quando da apuração do lucro contábil, sejam decorrentes da não escrituração de uma receita (omissão de receitas), por exemplo; sejam resultantes do reconhecimento de uma despesa inexistente, produzem efeitos tanto na apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL.

Nesses casos, sem sombra de dúvidas, é perfeitamente legítimo o lançamento de ofício do IRPJ e, com fundamento nos mesmos fatos — inconsistências

na apuração do lucro contábil —, a formulação de exigência reflexa a título de CSLL, desde que, uma vez reconstituídas as respectivas bases de cálculo — considerando eventuais créditos ou saldos negativos — sejam apuradas diferenças a recolher.

No entanto, nem todas as infrações praticadas pelos contribuintes após a apuração do lucro contábil — isto é, que se refram a impropriedades quanto aos ajustes, entendidos como as adições não realizadas, as exclusões procedidas em desconformidade com a legislação de regência, ou, ainda, as compensações realizadas de forma excessiva — produzirão impactos simultâneos no cômputo do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSLL.

### O IRPJ e a CSLL são espécies tributárias diferentes, sujeitas a regramentos igualmente distintos

Com efeito, os agentes fiscais não podem simplesmente, a seu exclusivo critério, formular exigência reflexa a título de CSLL. As situações específicas demandam, de outro lado, uma análise pormenorizada, a fim de que, com isso, seja evitada a constituição de créditos tributários em total desconformidade com a legislação aplicável. Isto porque, o

IRPJ e a CSLL são, por expressa determinação constitucional, espécies tributárias diferentes, sujeitas, pois, a regramentos igualmente distintos, notadamente no que se refere à destinação dos respectivos produtos de arrecadação, à apuração das correspondentes bases de cálculo, às alíquotas, dentre outros aspectos.

É bem verdade que, em certos casos, a legislação é expressa no sentido de estender determinado tratamento fiscal, especialmente quanto à dedutibilidade de despesas, à apuração de ambos os tributos. Somente nessas hipóteses é que se pode entender como legitimada a aproximação das bases de cálculo em questão, eis que decorrente de expressa determinação legal, nos termos em que exige o ordenamento jurídico-tributário brasileiro, que se vale, como um de seus pilares, do princípio da legalidade.

Noutras palavras: quando determinada norma tem a pretensão de ser aplicável, para fins de apuração de ambos os tributos, IRPJ e CSLL, esta deve ser expressa nesse sentido. Esse é o caso, por exemplo, do artigo 13, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que elenca o rol de despesas indedutíveis não somente para fins de apuração do lucro real, como, também, da base de cálculo da CSLL.

Contudo, isso não significa dizer que todas as regras atinentes à apuração do lucro real se devem aplicar indistintamente ao cômputo da base de cálculo da CSLL; muito pelo contrário: tratam-se de obrigações tributárias diversas, que se valem de bases de cálculo próprias.

Tal fato fica ainda mais evidente e incontestado ao se avaliar o disposto no artigo 57, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o qual é expresso ao diferenciar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no seguintes termos: "Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de

1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no artigo 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei".

Dessa forma, inexistindo previsão legal expressa que imponha a indedutibilidade de determinada despesa, para fins de cômputo da base tributável pela CSLL, está evadido dos vícios da ilegalidade e da inconstitucionalidade qualquer norma que tenha por objetivo exigir de forma reflexa a CSLL tendo como base a simples glosa de despesas consideradas não

operacionais para fins de IRPJ.

A título exemplificativo podem ser citadas as normas que impõe a indedutibilidade de muitas por infrações à legislação tributária, das gratificações conferidas a dirigentes, das despesas entendidas como desnecessárias, amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, cuja aplicabilidade se deve restringir ao cômputo da base de cálculo do IRPJ, não se devendo estendê-las, portanto, para efeito de apuração da base tributável pela CSLL.

Ressalte-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, os Tribunais

Regionais Federais e até mesmo as próprias delegacias da Receita Federal de julgamento têm reconhecido o direito de os contribuintes se insurgirem contra autuações reflexas a título de CSLL, que incorram na ilegalidade e inconstitucionalidade antes referidas.

André Oliveira e Thalles Paixão são, respectivamente, sócio e advogado do escritório Castro, Barros, Sobral, Gomes Advogados.

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações.

