IMPOSTO DE RENDA — CONTRIBUIÇÃO AO PIN, PROTERRA E PIS

— As contribuições devidas ao PIN, Proterra e PIS são despesas operacionais, dedutíveis do imposto de renda.

PARECER

I

A consulente, pessoa jurídica, abateu, como despesas, o pagamento de suas contribuições ao PIN, Proterra e PIS, para apuração dos seus lucros tributáveis, entendendo que as referidas parcelas não constituíam imposto de renda e, portanto, seriam dedutíveis por força do *caput* do art. 164 do Decreto n.º 58 400/66. Foi autuada pela fiscalização federal sob a alegação de que a proibição do parágrafo 1.º do supracitado dispositivo impossibilitava a referida dedução, eis que as mencionadas contribuições eram "*parcelas de imposto de renda com destinação específica*" (expressão usada no auto de infração e notificação fiscal). Pergunta: é correto o entendimento fiscal?

II

Reza o art. 164 *caput* do Decreto n.º 58 400/66 que:

"*Somente serão dedutíveis como custo ou despesas os impostos, taxas e contribuições cobradas por pessoas jurídicas de direito público*, ou por seus delegados, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de reclamação ou de recursos tempestivos e os casos em que a firma ou sociedade tenha crédito vencido contra entidade de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista em montante não-inferior à quantia do imposto, taxa ou contribuição devida" (grifo nosso), deixando claro que os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, desde que pagos nos termos e prazos nele dispostos, são considerados despesas dedutíveis.

Por outro lado, o § 1.º do referido artigo afirma que:

"Não será dedutível o imposto de renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência", excluindo, de plano, entre os impostos, o de renda, qualquer que seja sua modalidade de incidência.

Por ser de interesse para o entendimento do presente parecer, transcrevemos o § 2.º do referido artigo que exclui também das deduções de despesas operacionais a contribuição de melhoria.

"As contribuições de melhoria não serão admitidas como despesas operacionais, devendo ser acrescidas ao custo de aquisição dos bens respectivos."

Sendo estes os dispositivos vinculados à questão formulada, podemos analisar a procedência ou não da interpretação fiscal.

De início, esta interpretação também se fundamenta em parecer normativo não mencionado no auto de infração e que agasalha, administrativamente, o entendimento fiscal, a saber o de n.º CST 03/72.

O parecer normativo supra citado e a fundamentação fiscal do auto de infração, todavia, não atingiram, na sua correta extensão e profundidade, a essência do problema, como passamos a demonstrar.
passamos a demonstrar.

A pergunta fundamental que se coloca —e única, a nosso ver — é a de saber se um *imposto* pode ter destinação específica, isto é, estar vinculado a qualquer atividade estatal específica.

No Brasil, todas as espécies tributárias *estão expressamente delimitadas pela Constituição Federal* ou pela legislação complementar, algumas inclusive com definições no próprio texto normativo, sendo das mais esclarecedoras aquela expressa no art. 3.º do Código Tributário Nacional assim redigido:

"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." Guimarães, Ylves José de Miranda. Conceituação de Tributos. Coletânea Direito Tributário, 3. Ed. José Bushatsky, 1974. p. 39-72, e nosso trabalho com o mesmo título na Coletânea Direito Tributário, 1. Ed. José Bushatsky, 1972. p. 73-9).

Pelo artigo mencionado toda a *prestação pecuniária exigida de forma compulsória, em dinheiro ou valor quantificado* que não constitua sanção de ato ilícito (multa, por exemplo), exigida por força de lei (atividade legislativa ou executiva com delegação constitucional para legislar), mediante atividade administrativa vinculada plenamente (aos interesses públicos definidos específica ou genericamente na lei orçamentária) constitui *tributo* que não se confunde, portanto, com o preço público ou tarifa, onde a compulsoriedade inexiste. Ribeiro de Moraes, Bernardo. *Sistema tributário da constituição 1969*. Ed. Revista dos Tribunais, p. 223-7). Rubens Gomes de Souza, em um de seus últimos trabalhos publicados na *Revista de Direito Público*, sob o título A previdência social e os municípios, n.º 24, nas páginas 231 a 242, no subtítulo Natureza jurídica das contribuições, faz esplêndido relato sobre a evolução das discussões a respeito da matéria, na doutrina nacional e alienígena, assim como sobre a evolução legislativa. O estudo, sem fazer menção específica, auxilia a compreender a inexistência de base legal do Parecer Normativo CT n.º 3/72 que nega a natureza jurídica de contribuições do PIN e Proterra, sob a alegação de que foram instituídos por força do art. 55, item II da Constituição Federal, quando nada impede que contribuições sejam criadas por força de decretos-leis. Por outro lado, o argumento de que o § 2.º do art. 62 da Constituição Federal permite que certos tributos (gênero) possam constituir receita do orçamento de capital não levou em consideração que trata o artigo daqueles tributos que por sua natureza comportem a destinação, não dos impostos cujas únicas expressas ressalvas estão na Constituição (art. 21, item VIII e IX).

Entendemos nós que cinco são as espécies tributárias existentes no direito brasileiro, por força das definições e delimitações legais atrás mencionadas.

Com efeito, reza o art. 16 do Código Tributário Nacional que:

"Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte", com o que temos a definição de imposto.

Reza, por outro lado, o art. 18, item I, da Emenda Constitucional n.º 1 que:

"Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir:

I — taxas arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição", oferecendo nova redação à conceituação de taxa já anteriormente expressa no art. 77 do CTN.

"As taxas cobradas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço

público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição."

É ainda a Constituição Federal que no item II do referido dispositivo delimita a terceira espécie tributária, a saber a contribuição de melhoria:

"Contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado" (conceito do art. 81 do CTN).

Todas as três espécies estão, por outro lado, expressamente mencionadas no art. 5.º do CTN:

'Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."

A Emenda Constitucional n.º 1, todavia, apresenta de forma diferencial duas outras espécies tributárias em seu § 2.º do art. 21, ao dizer:

"A União pode instituir:

I — contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais;

II — empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e as normas gerais do direito tributário", elevando o empréstimo compulsório à categoria de tributo, eis que se trata de prestação pecuniária enquadrada nos contornos do art. 3.º do CTN, que não cogita de *devoluções posteriores.*

Estas, pois, as cinco espécies tributárias distintas e diferenciadas pelo próprio direito positivo, que distingue a contribuição de melhoria das demais contribuições e agasalha o empréstimo compulsório ao nível dos demais tributos. (Em recente trabalho publicado pelo IBET de autoria de Heron Arzua sob o título de Contribuição ao estudo dos tributos parafiscais. Ed. Resenha Tributária, 1974, cita o autor os seguintes trabalhos, cuja leitura é útil para o entendimento da natureza tributária das contribuições: Campos, Milton. Parecer, *R.T.*, v. 145/69; Baleeiro, Aliomar. Introdução à ciência das finanças. Rio, 1958, v. 2, p. 453, e Limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. Rio, 1960, p. 264; Faria, Sylvio Santos. Aspectos da parafiscalidade. Salvador, 1965; Buys de Barros, A. B. Ensino sobre a parafiscalidade. São Paulo, 1965. Ulhoa Canto, Gilberto de. Alguns aspectos jurídico-constitucionais da parafiscalidade no Brasil. *Archivio Finanziari*, v. 5/36, Padova, 1956; Becker, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo, Saraiva, 1963, p. 349; Barbosa Corrêa, Walter. Contribuição ao estudo da extrafiscalidade. São Paulo, 1964; Ataliba, Geraldo. Artigo na *R.D.A.*, v. 86/16; Gomes de Souza, Rubens. O imposto territorial urbano, a tributação extrafiscal e o art. 202 da Constituição de 1946. *R.T.*, v. 386/36; Sampaio Dória, Antonio Roberto. Discriminação de rendas tributárias. *J.B.* São Paulo, 1972, p. 194; Miranda, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946.* 3. ed. Rio, 1960, v. 2, p. 269, n. 3; Falcão, Amilcar de Araújo. Direito tributário brasileiro. *R.T.*, v. 1, p. 57. Parece, assim, não haver entre nós qualquer estudioso que tenha chegado a conclusão diversa. Outra não é a situação na doutrina estrangeira. (V. Interosso. I premi di assicurazione contra gli infortuni del lavoro e la loro natura tributaria. 1954; Giannini. Concetti fondamentali del dirito tributário. Torino, 1956, p. 66; Concivera, B. Natura tributária di alcuni proventi degli enti minori. Milano, 1961, p. 255; Michel. Profili critici in tema di podestà d'imposizione. *Revista di diritto finanziario de scienza delle finanze*, v. 23, t. 1, 1954, p. 92; Berliri, A. Principi di diritto tributàrio. Milano, 1952, v. 1, p. 209-14; Fonrouge, Giuliani. Derecho financiero. Buenos Aires, 1962, v. 2, p. 816, a cuja relação devemos acrescen-

tar o sempre atual *Direito financeiro* de Ruy Barbosa Nogueira. Ed. Bushatsky, p. 123-32).

Ora, Rubens Gomes de Sousa, que prefere a divisão tripartida (impostos, taxas e contribuições), ao enfocar a questão colocada se o imposto poderia ou não ser vinculado, de forma inequívoca no referido trabalho (*R.D.P.* n.º 24/239 — 5.6.6), diz:

"Todavia, querendo-se refinar o conceito à luz das elaborações doutrinárias posteriores, desde logo se vê que a contribuição terá de ser alinhada entre os tributos de fato gerador vinculado (5.2.6.). Com efeito, os de fato gerador não-vinculado identificam-se, no quadro geral dos tributos, pela circunstância da sua incidência independer de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte. Ora, esta circunstância, pelo fato mesmo de ser negativa, não é suscetível de subdivisões, que exigiriam a presença de ulteriores critérios identificadores. *De modo que a categoria dos tributos não vinculados só pode compreender um único subgênero, ou seja, o imposto, cujas espécies tenham em comum a desvinculação dos respectivos fatos geradores de qualquer atividade estatal específica*" (grifo nosso), reproduzindo, em síntese feliz, a opinião, neste ponto unânime, da doutrina nacional e estrangeira e que enuncia, amplamente, em toda a seqüência daquele estudo.

Ora, se o imposto não pode ser vinculado, até por força da própria definição legal que diz ter:

"Por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte" (art. 16 do CTN), o que vale dizer não poder ter destinação específica, pergunta-se, agora, de que forma entender as contribuições destinadas ao PIN, PIS e Proterra?

É evidente que não são as referidas contribuições parcelas do imposto de renda, mas verdadeiras *contribuições* cujas instituições estão autorizadas pelo item I do art. 21 § 2.º da Emenda Constitucional n.º 1 assim redigido:

"A União pode instituir:

I — contribuições, nos termos do item I deste artigo tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais", eis que representam intervenção no domínio econômico, assim como são de interesse da previdência social ou de categorias profissionais.

Com efeito, os Decretos-leis n.os 1 106, de 16.6.70 (PIN), a Lei Complementar n.º 7, de 7.7.70 (PIS) e 1 179, de 6.7.71 (Proterra) que criaram as referidas contribuições, representando a sua instituição uma alteração na base de cálculo do imposto de renda, em verdade, substituíram por espécies tributárias diferentes a espécie então existente, redutível ou não, a critério do contribuinte por incentivos *fiscais variados*.

A eleição, portanto, por parte do legislador de outras espécies tributárias tipicamente com as características de *contribuição*, embora erroneamente denominadas de incentivos fiscais, o que não desnatura aquela condição, (O art. 4.º do CTN está assim redigido: "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II — a destinação legal do produto da sua arrecadação"). *evidentemente* trouxe como conseqüência a aplicação dos princípios próprios do direito tributário à nova categoria escolhida. (A denominação tributária correta, todavia, tem sido utilizada pelo próprio Ministério da Fazenda, como se depreende, por exemplo, da Portaria n.º 23, de 17.1.75, cujo *caput* está assim redigido: (*DOU*, 20.1.75).

"O Ministro de Estado da Fazenda Interino, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 14 do Decreto-

lei n.º 1 376, de 12 de dezembro de 1974, e considerando os dados, em 31 de dezembro de 1974, relativos às *contribuições* à Fundação Mobral e aos Programas Especiais — PIN e Proterra, resolve:" [grifo nosso]).

No caso, em concreto, somente para o imposto de renda e a contribuição de melhoria criou o legislador vedação total à possibilidade de dedução como despesas operacionais (§§ 1.º e 2.º do art. 164 do RIR). Para nenhum outro tributo a interdição absoluta foi criada. O § 3.º do referido artigo cuida de uma facilidade: "Os impostos incidentes sobre a transferência da propriedade de bens ou direitos, objeto de inversões poderão ser considerados a critério do contribuinte, como despesas operacionais ou como acréscimo do custo de aquisição dos mesmos bens ou direitos." E para as contribuições nem relativa. No caso do Pis, a legislação específica diferencia-o, de certa forma, das demais contribuições de intervenção do domínio econômico, por ser de natureza previdenciária e assistencial, além de ter outras características próprias seja quanto à base de cálculo, seja quanto à não-indicação como incentivos.

Ora, no momento em que o legislador substituiu uma espécie tributária por outra, cuja expressa inclusão encontra-se no *caput* do art. 164 do Regulamento do Imposto de Renda, é inequívoco, claro, nítido, cristalino, que tornou-o nova espécie dedutível, não podendo, por conseguinte, pretender torná-la indedutível, como se de imposto de renda ainda se tratasse.

Entendemos, pois, resumindo, ser correta a interpretação dada pela consulente e não proceder a interpretação fiscal que busca criar um "imposto vinculado e com destinação específica", em desacordo, portanto, com o direito positivo e a doutrina nacional e estrangeira.

S.M.J.

Yves Gandra da Silva Martins, Advogado em São Paulo.

REEMBOLSO POSTAL

OBSERVAÇÃO IMPORTANTE

A fim de simplificar e tornar mais rápido o envio de pedidos de publicações da Fundação Getulio Vargas, sugerimos o uso do reembolso postal, que beneficiará principalmente às pessoas residentes em locais afastados dos grandes centros. Assim, na ausência, em sua cidade, de representantes credenciados ou livrarias especializadas, dirija-se diretamente pelo reembolso à

EDITORA DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Praia de Botafogo, 186 — Caixa Postal, 21.120, ZC-05, Rio de Janeiro — RJ.