

# **O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS EM RELAÇÃO A OUTROS SEGMENTOS EMPRESARIAIS: uma análise do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no Lucro Presumido.**

**César de Melo Ribeiro\***  
**Mírian C. G. de Almeida\***

## **RESUMO**

O tratamento tributário é regido por princípios que visam o equilíbrio nas atividades produtivas. Entretanto, uma distorção nos critérios adotados pela União, na definição da base de cálculo para a apuração dos tributos: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) acabam onerando as empresas prestadoras de serviços. Assim questiona-se a constitucionalidade desse tratamento concedido a essas empresas, invocando os princípios da capacidade contributiva, da isonomia ou igualdade tributária e da vedação de confisco. Deste modo, o objetivo geral deste trabalho é demonstrar a distorção no tratamento tributário concedido às empresas de prestação de serviços em relação aos outros segmentos empresariais. Especificamente, analisar os critérios adotados para a definição da base de cálculo dos impostos: IRPJ e a CSLL, para a apuração do Lucro Presumido, bem como verificar se os critérios adotados estão em sintonia com os princípios supracitados. Seja qual for o critério fixado pela União, no tocante, à base de cálculo das empresas prestadoras de serviços, na apuração do montante a ser tributado referente ao IRPJ e da CSLL, que hoje está estipulada em 32% (trinta e dois por cento) do total de suas receitas, permite-se afirmar que tal segmento empresarial apura um lucro mensal no mesmo percentual, enquanto a maioria dos outros segmentos empresariais apura uma base de cálculo no percentual de 12% (doze por cento) respectivamente para o IRPJ e CSLL. Esta realidade configura uma clara distorção entre esses segmentos restando demonstrado no mínimo a violação aos princípios da capacidade contributiva subjetiva e a igualdade tributária, pois aparentemente o legislador privilegiou algumas atividades econômicas em detrimento de outras. Se o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro líquido respeitando a capacidade contributiva, não se pode admitir a tributação desses impostos na presunção do lucro calculado com base na receita bruta. O tratamento tributário, especificamente do IRPJ e da CSLL, se não inconstitucional fere os princípios tributários violando principalmente a capacidade contributiva subjetiva das empresas prestadoras de serviços quando comparado com os outros segmentos empresariais.

**PALAVRAS-CHAVE:** critério; tratamento; serviços; imposto; presumido.

## **ABSTRACT**

The tributary treatment is conducted by principles that aim the balance in the productive activities. However, there's a distortion in the criteria adopted by Union, in the income taxable definition for the verification of the tributes: Income Tax of

---

· Advogado. Especialista em Direito Tributário, Empresarial, Trabalho, Previdenciário.

\* Professora da Faculdade de Direito do Vale do Rio Doce (Fadivale). Especialista em Direito Público, Ambiental e Agrário. Mestre em economia aplicada pela Universidade Federal de Viçosa – MG.

Companies (IRPJ) and Social Contribution on Pecuniary profit (CSLL) finish burdening the rendering companies of services. Thus this treatment is constitutionality questioned granted to these companies, invoking the principles of the tax-paying ability, of the isonomy or equality tax and of the confiscate prohibition. In this way, the general objective of this paper is to demonstrate the distortion in the tributary treatment granted to the professional corporations in relation to the other enterprise segments. Specifically, to analyze the criteria adopted for the definition of the taxable income of the taxes: IRPJ and the CSLL, to analyze the Profit Presumed, as well as verifying if the adopted criteria are in tune with the above-mentioned principles. Whichever the criterion settled by the Union, in the moving one, to the taxable income of the rendering companies of services, in the verification of the taxed sum to be referring to the IRPJ and of the CSLL, that today is stipulated in 32% (thirty-two percent) of total prescriptions, is allowed to affirm that such enterprise segment selects a monthly profit in the same percentile, while the majority of the other enterprise segments respectively selects a taxable income in the percentage of 12% (twelve percent) for IRPJ and CSLL. This reality configures a clear distortion enters these segments at least remaining demonstrated to be breaking the principles of the subjective tax-paying ability and the equality tax, therefore apparently the legislator privileged some economic activities in detriment of others. If the IRPJ and the CSLL happen on the net profits respecting the tax-paying ability, not if the gross revenue can on the basis of admit the taxation of these taxes in the swaggerer of the calculated profit. The treatment tributary, specifically of the IRPJ and the CSLL, if not unconstitutional wounds the tributaries principles violating mainly the subjective tax-paying ability of the rendering companies of services when compared with the other enterprise segments.

**KEYWORDS:** criterion; treatment; services; tax; presumed.

## **SUMÁRIO**

**1 INTRODUÇÃO. 2 O ILUMINISMO E ADAM SMITH: OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS. 3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS. 3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E TIPCIDADE. 3.2 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE 3.3 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. 3.4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU DA IGUALDADE. 3.5 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA. 3.6 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO. 3.7 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA E CONTRIBUTIVA. 4 LUCRO PRESUMIDO. 4.1 IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS. 4.1.1 Base de cálculo do imposto de renda. 4.1.2 Cotejo com outros segmentos empresariais. 4.2 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. 4.2.1 Base de cálculo da contribuição social. 4.2.2 Cotejo com outros segmentos empresariais. 4.3 DISTORÇÕES NA LEGISLAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. 4.4 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO IRPJ E DA CSLL. 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.**

## **1 INTRODUÇÃO**

Este estudo pretende compreender os critérios adotados pela União, na definição da base de cálculo para a apuração dos tributos: Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidentes sobre a atividade operacional das empresas prestadoras de serviços, no tocante ao Lucro Presumido.

O tema é relevante numa perspectiva de contribuir para os empresários do setor e das organizações de classe, com o fito de oferecer propostas de discussões com a classe empresarial, além de projeto legislativo para a correção de prováveis distorções fiscais e sociais.

Aliado a isso, há uma escassez doutrinária que aborde o assunto dificultando a compreensão e conseqüente aceitação das distorções na definição dos parâmetros fiscais de apuração e recolhimentos dos referidos impostos.

Assim, alguns questionamentos nortearam esse estudo, a saber: O tratamento tributário concedido às empresas prestadoras de serviços é constitucional? Existem divergências de tratamento entre as empresas prestadoras de serviços e, os outros segmentos empresariais perante o Imposto de Renda? O tratamento tributário respeita o princípio constitucional da capacidade contributiva defendido pelos ideais iluministas? Como e de que forma? Qual o critério utilizado para a fixação da base de cálculo do Imposto de Renda das Prestadoras de Serviços? Ele é constitucional? O critério utilizado obedece ao princípio da capacidade contributiva? Como e de que forma?

Nesse contexto, o estudo trabalha com a hipótese da inconstitucionalidade tendo em vista a violação do Princípio da Capacidade Contributiva do referido segmento empresarial.

O tratamento tributário pode ser inconstitucional, pois em tese fere os princípios da proporcionalidade, da igualdade tributária, da vedação de confisco e da capacidade contributiva, quando determina que a base de cálculo para a apuração do imposto de renda e da contribuição social para a apuração do lucro presumido seja de 32% (trinta e dois) por cento na legislação atual enquanto os outros segmentos empresariais têm a sua base de cálculo estimada em 12% (doze por cento).

O princípio constitucional da capacidade contributiva, oriundo do princípio da igualdade, que por sua vez é originário da Revolução Francesa inspirada que foi nos

ideais iluministas, que por conseguinte foram influenciados pela teoria ideológica de Adam Smith, não é observado pelos legisladores e muito menos pelo Poder Público representado pelo Fisco Federal em sua sanha arrecadadora, quando de sua eterna busca por superávits primários, política econômica imposta pelos países ricos e seguida à risca pelos governantes mais recentes.

Seja qual for o critério fixado pela União aqui representada pela Receita Federal, no tocante, à base de cálculo das empresas prestadoras de serviços, que hoje está estipulada em 32% (trinta e dois por cento) do total de suas receitas, permite a afirmação de que tal seguimento empresarial apura um lucro mensal no mesmo percentual.

Não é crível que a atividade de serviços, notadamente taxada pela maioria dos outros seguimentos empresariais, seus potenciais clientes, como um mal necessário, além de ser classificada como despesa por esses empresários, possua uma margem de lucro tão alta, haja vista ser a atividade de prestação de serviços, uma atividade meramente profissional e não comercial.

Respeitaria os princípios constitucionais tributários, esse critério? Poderia uma atividade meramente profissional, sobreviver com uma carga tributária tão alta?

O estudo procura evidências de que o critério utilizado fere frontalmente os ideais de justiça preconizados por Adam Smith, os quais norteiam a Constituição, personificados na liberdade de atividade profissional e igualdade de tratamento tributário.

Sendo assim, o objetivo geral do trabalho é demonstrar a distorção no tratamento tributário concedido às empresas de prestação de serviços em relação aos outros segmentos empresariais. De maneira específica, procura-se:

a) apresentar de forma sucinta o pensamento iluminista, referenciando os princípios tributários de Adam Smith, recepcionado pela Constituição brasileira, bem como os princípios constitucionais tributários;

b) analisar os critérios adotados para a definição da base de cálculo dos impostos: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para a apuração do Lucro Presumido;

c) verificar se os critérios adotados respeitam o princípio constitucional da capacidade contributiva, da Isonomia e Igualdade Tributária, da vedação de confisco e possíveis conseqüências na manutenção dessas atividades econômicas.

Para tanto, pretende-se cotejar a tributação da atividade de prestação de serviços e as atividades dos outros segmentos empresariais, além de efetuar quadro demonstrativo da legislação pertinente às atividades abordadas.

Como procedimento metodológico, utilizou-se pesquisa bibliográfica, valendo-se de livros, documentos e leis. O estudo bibliográfico foi complementado por dados, com a finalidade de explicitar as distorções da legislação.

O texto está dividido em quatro partes, além desta introdução. Os capítulos dois e três descrevem os princípios tributários de Adam Smith e os da Constituição Brasileira. O Quarto apresenta a concepção jurídica do lucro presumido. Finalmente, as considerações finais são feitas no capítulo cinco.

## **2 O ILUMINISMO E ADAM SMITH: UMA BREVE VISÃO DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS**

### **Os Princípios Tributários de Adam Smith**

Nascido em Kirkcaldy, Fifeshire, Escócia, em 1723, filho de funcionário público ocupante de cargo de relativa importância na administração escocesa e de mãe descendente de proprietários de terras, legou ao mundo os princípios que regem o funcionamento do sistema econômico.

Adam Smith nasceu em Kirkcaldy, Fifeshire, Escócia, em 1723, filho de uma típica família da classe alta não nobre da época. Seu pai, Adam Smith, era funcionário público que chegou a ocupar postos de certa importância na administração escocesa e sua mãe, Margareth Douglas Smith, descendia de proprietários de terras do condado de Fife (SMITH, 1983, p. 7).

Em sua obra “A Riqueza das Nações” o economista e filósofo escocês elaborou quatro teorias tidas como princípios fundamentais dos impostos, os quais influenciaram os iluministas da Revolução Francesa e nos dias atuais os constitucionalistas brasileiros na elaboração da Constituição Federal de 1988.

A importância da grande obra econômica de Adam Smith é usualmente definida pelos efeitos de sua influência como, alternativamente, o marco do início do enfoque científico dos fenômenos econômicos ou a Bíblia da irresistível vaga livre – cambista do século XIX. Embora ambas as definições sejam apropriadas, é interessante que, preliminarmente à discussão desses aspectos metodológicos e políticos de A Riqueza das Nações, seja apresentado um roteiro de seus principais aspectos teóricos e normativos de modo a fornecer ao leitor uma visão integrada do conjunto de suas proposições analíticas, das quais a obra deriva sua característica adicional de fonte dos paradigmas teóricos sobre os quais foi construída a Economia Política clássica (SMITH, 1983, p. 111-12).

Essas teorias foram assim definidas: 1. Princípio da equidade, também chamado de justiça; 2. Princípio da certeza; 3. Princípio da conveniência ou comodidade do pagamento; 4. Princípio da economia do recolhimento.

Pelo princípio da justiça cada contribuinte deve contribuir na proporção exata de suas respectivas capacidades, ou seja, na proporção da renda que porventura usufruírem em razão da proteção estatal.

Decorrem desse princípio a generalidade e a uniformidade.

É necessário que os súditos de todos os Estados contribuam o mais possível para a conservação do Governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado. [...] É na observação ou negligência dessa máxima que consiste a chamada igualdade ou desigualdade de impostos (SMITH, 2003, p. 1046).

Pelo princípio da certeza o imposto a ser pago pelo contribuinte deve ser fixo e não arbitrário, sendo a sua data, forma e quantidade de pagamento a mais transparente possível.

A legislação tributária deve observar a máxima clareza, estabelecendo com nitidez todas as circunstâncias relacionadas com o imposto.

É preciso que o tributo que todo indivíduo está obrigado a pagar seja fixo e não arbitrário. A data de pagamento, o modo de pagamento, a quantidade a ser recolhida, devem ser claros e evidentes para o contribuinte bem como para qualquer outra pessoa. Caso contrário, toda pessoa sujeita ao imposto fica, em maior ou menor grau, à mercê do coletor, que pode ou aumentar o imposto de um contribuinte que odeie, ou extorquir, mediante a ameaça de

aumentar o imposto, algum presente ou alguma gratificação para si mesmo. A indefinição da tributação estimula a insolência e favorece a corrupção de uma categoria de homens já naturalmente impopulares mesmo quando não são insolentes nem corruptos (SMITH, 2003, p. 1047).

Pelo princípio da conveniência ou comodidade, o imposto deve ser arrecadado na época e forma mais conveniente ao contribuinte.

É necessário que todos os impostos sejam arrecadados na data e do modo em que provavelmente forem mais convenientes para o contribuinte. Um imposto sobre a renda da terra ou sobre aluguel de casas, pagável na mesma data em que essas rendas e aluguéis são normalmente pagos, é arrecadado na data em que é provavelmente a mais conveniente para o contribuinte, ou seja, quando provavelmente dispõe de mais recursos para pagar o imposto (SMITH, 2003, p. 1047).

Pelo princípio da economia todo e qualquer tributo deve ser planejado de modo a diferenciar o que se arrecada e o que entra nos cofres públicos, isto é, os custos da administração pública devem ser os menores possíveis.

É necessário que todo imposto seja planejado de tal modo que as pessoas paguem ou desembolsam o mínimo possível além do que se recolhe ao tesouro público do Estado. Há quatro meios pelos quais as pessoas pagam ou desembolsam muito mais do que é recolhido aos cofres públicos. Em primeiro lugar, é possível que a arrecadação exija um grande número de funcionários, cujos salários podem devorar a maior parte do montante do imposto, e cujas gratificações podem impor ao povo um outro imposto adicional. Em segundo lugar, é possível que a arrecadação impeça o trabalho do povo, desencorajando-o de investir em certos ramos de atividade que poderiam dar sustento e empregos a muitos. Ao mesmo tempo em que obriga as pessoas a pagar, pode assim diminuir, ou talvez aniquilar alguns dos fundos que lhes permitiriam fazer isso com mais facilidade. Em terceiro lugar, os confiscos e outras multas podem arruinar os infelizes que tentam, sem sucesso, sonegar o imposto, e, nesse caso, põe termo ao benefício que a comunidade poderia receber do emprego de seus capitais. ... Em quarto lugar, ao sujeitar as pessoas às freqüentes visitas e à odiosa inspeção dos coletores, a arrecadação pode expô-las a incômodos, vexações e opressão excessivamente desnecessária; e embora a vexação não seja um custo, no sentido estrito da palavra, certamente equivale ao custo em que todo homem estaria disposto a incorrer para se redimir (SMITH, 2003, p. 1047-1048).

Os princípios de Adam Smith se firmaram no tempo, influenciando vários doutrinadores, entre eles, Bernardo Ribeiro de Moraes que aborda em sua obra: *Compêndio de Direito Tributário* as quatro máximas instituídas pelo economista.

Antes de examinarmos os princípios jurídicos tributários, mister se faz a lembrança da origem dos princípios gerais da tributação, encontrada no século XVIII, na obra de Adam Smith. Em seu livro *Wealth of Nations*, na parte V, o economista inglês formulou quatro máximas ou princípios fundamentais, tidos de grande importância. Essas máximas são conhecidas pelas seguintes denominações: a) princípio da justiça; b) princípio da certeza; princípio de comodidade; princípio da economia (MORAES, 2002, p. 84).

Determinada a origem dos princípios constitucionais tributários, mister abordar a definição adotada pela Constituição Federal de 1988, notadamente no Capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional e suas implicações no dia a dia das empresas.

### **3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS**

O vocábulo princípio se origina do latim (*principium, começo, origem*). É utilizado para designar o começo, o início ou momento em que se faz alguma coisa pela primeira vez. Já quando utilizado na forma plural, “princípios”, refere-se às normas elementares ou requisitos primordiais; conjunto de regras ou preceitos.

Derivado do latim *principium* (origem, começo), em sentido vulgar que exprimir o começo de vida ou o primeiro instante em que as pessoas ou as coisas começam a existir. É, amplamente, indicativo do começo ou da origem de qualquer coisa. No sentido, notadamente no plural, significa as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa. E assim, princípios revelam o conjunto de regras ou preceitos, que se fixam para servir de norma a toda espécie de ação jurídica, traçando, assim, a conduta a ser tida em qualquer operação jurídica (SILVA, 2005, p. 1095-1096).

Dos princípios tributários consagrados na Carta Magna decorrem as limitações ao poder de tributar, sendo eles explicações dos direitos e garantias individuais, não podendo ser modificados por emenda e nem por revisão, pois fazem parte das chamadas normas pétreas referidas no art. 60, §4º, da CF/88.

A doutrina, partindo do critério da abrangência, classifica os princípios em três grupos, a saber: a) – princípios onivalentes (*omnivalentes: de omnis, todo; e valentes, que valem*) ou princípios universais, são os comuns a todas as ciências. O princípio da identidade, o princípio da não contradição etc., são princípios universais; b) – princípios plurivalentes, são os comuns apenas a um determinado grupo de ciências. São também denominados princípios regionais. O princípio da sociabilidade informa todas as ciências sociais; c) – princípios monovalentes são os que servem de fundamento a um conjunto de juízos relativos a um único campo do conhecimento; d) – princípios setoriais são os que servem determinado ramo da ciência (MORAES, 2002, p. 82).

Os princípios constitucionais tributários encontram sua origem no princípio da justiça defendido pelo economista escocês Adam Smith: “pelo qual todos os cidadãos deveriam pagar impostos na proporção exata de suas capacidades”.

Pelo princípio da justiça, “os cidadãos de cada Estado devem contribuir para o sustento do governo, cada um na proporção exata possível de suas respectivas capacidades, isto é, na proporção da renda que usufruem em razão da proteção do Estado. Da observância ou inobservância desta máxima, depende o que se chama a equidade ou falta de equidade (desigualdade) dos impostos” (MORAES, 2002, p. 84).

Os princípios tributários são aqueles contidos na Constituição Federal, alusivos ao exercício do poder de tributar, como o da: estreita legalidade; da anterioridade; da irretroatividade da lei tributária; da tipologia tributária; da proibição de tributo com efeito de confisco; da isonomia e igualdade de tributação; da transparência tributária; da capacidade econômica e contributiva.

A competência que o Estado tem para tributar não é absoluta, pois a faculdade que os entes federados possuem para instituir impostos é limitada pela existência dos princípios constitucionais tributários, que funcionam como uma mola moderadora dos limites da competência tributária do Poder Executivo.

### 3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E TIPICIDADE

O respeito à legalidade é princípio constitucional, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei.

O princípio em questão, fundamental para o direito tributário, tem sido batizado por diversas expressões, sendo as mais conhecidas as seguintes: *princípio da reserva da lei*; *princípio da legalidade*; *princípio da legalidade tributária*; *princípio da estrita legalidade* e *princípio da estrita legalidade tributária* (MORAES, 2002, p. 91, grifo nosso).

O princípio da tipicidade ou tipologia é o que requer que o tipo tributário se defina pela hipótese de incidência e de base de cálculo. Pois esse binômio diferencia as várias espécies de tributos entre si.

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias (AMARO, 2004, p. 112).

O princípio da legalidade ou da tipicidade está previsto no art. 150, I, da Constituição Federal. Por ele nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por lei.

O princípio da legalidade tributária é popularmente conhecido pela expressão latina *nullum tributum sine lege*, ou pela frase inglesa *no taxation without representation*. Em nosso idioma, o princípio pode ser assim formulado; nenhum tributo poderá existir sem lei anterior. Pode-se, também, formular o princípio dizendo: qualquer tributo pode ser estabelecido, modificado ou suprimido somente em virtude de uma lei (MORAES, 2002, p. 93).

Assim na instituição de qualquer imposto deve ser respeitado o preceituado no art. 150, I, da CF, o qual determina que somente a lei possa determinar a sua exigência ou a majoração, além disso, o legislador deverá explicitar claramente o fato tributável, a base de cálculo, a alíquota aplicável ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor a ser recolhido, bem como os parâmetros para a identificação do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária.

### 3.2 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

É princípio constitucional de utilidade social, que soluciona conflito entre a norma mais recente e a relação jurídica definida sob a vigência da norma anterior, segundo a qual a lei nova não se aplica à situação jurídica anteriormente constituída, ou seja, ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

A Constituição Federal impõe especificamente a vedação da cobrança de tributos em relação a fatos geradores anteriores à vigência da lei que os houver criado ou majorado.

Em matéria tributária, a Constituição impõe preceito específico, ao vedar a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados (art. 150, III, a) (AMARO, 2004, p. 118).

O dispositivo constitucional é dirigido tanto ao aplicador da lei, como ao próprio legislador, a quem fica vedado ditar norma para tributar fato passado ou para majorar o tributo que, foi gravado de acordo com a lei vigente à época.

A lei tributária não pode nem a pretexto interpretativo voltar-se para o passado. A incidência deverá ocorrer da lei velha, ou então não existirá tributação.

[...] As normas jurídicas, enquanto regras de dever ser, possuem uma orientação temporal prospectiva, para frente, para o futuro no tempo, não podendo afetar os casos ocorridos antes de sua aprovação. A lei tributária tem eficácia somente para o futuro (MORAES, 2002, p. 155).

Muito embora o texto constitucional seja expresso, existem doutrinadores que defendem que o princípio da irretroatividade da lei tributária não é absoluto. Assim entende Bernardo Ribeiro de Moraes:

As leis tributárias, como as demais leis, dispõem para o futuro. As leis tributárias podem ter efeitos retroativos, respeitadas as limitações constitucionais. Desde que não atinja o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, a lei tributária pode retroagir (MORAES, 2002, p. 159).

Porém, pensamento diverso é defendido pelo grande tributarista Aliomar Baleeiro em sua obra Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, onde defende ser absoluta a norma da irretroatividade tributária:

O princípio da irretroatividade no direito positivo não é relativo (como em outros países, em que não obteve consagração constitucional), mas absoluto e insistentemente repetido nos Textos Magnos nacionais. Mesmo antes da Constituição Federal de 1988, na qual, pela primeira vez, o princípio da irretroatividade foi especificamente expresso para o Direito Tributário, o Supremo Tribunal Federal acolheu esse entendimento repelindo empréstimos compulsórios retroativos embora criados em situações excepcionais de calamidade pública ou urgente absorção temporária pó poder aquisitivo (com base na Constituição de 1967/69) (BALLEIRO, 2006, p. 194-195).

No caso de interpretação de lei anterior ela será inofensiva, ou sem sentido, ou seja, não gerará nenhum efeito e no caso de haver demonstração da lei ela será viciada de inconstitucionalidade.

Nem a pretexto de interpretar lei anterior pode um lei tributária voltar-se para o passado, com o objetivo de “explicitar” a criação ou aumento de tributo. Ou a incidência já decorre da lei velha, ou não; no primeiro caso, a lei “interpretativa” é inócua; no segundo, é inconstitucional (AMARO, 2004, p. 119).

O princípio da irretroatividade é uma limitação à cobrança de tributos. Portanto, as leis meramente interpretativas, não estão sujeitas ao referido princípio,

cabendo ao Poder Judiciário efetuar tal interpretação afastando seu efeito retroativo se verificar indevida inovação.

### 3.3 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

É a norma constitucional subordinadora da cobrança ou exigência do tributo a ser objeto de lei votada no exercício anterior, ou seja, é o princípio que impõe à lei que venha a instituir ou a aumentar tributo a sua entrada em vigor antes do início do exercício financeiro em que se pretenda cobrar aquele tributo.

O princípio da não surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei (COELHO, 2006, p. 254).

O princípio da anterioridade é previsto na Constituição Federal em seu art. 150, III, b, por ele os entes federados estão proibidos de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que havia sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

O legislador ainda terá de respeitar a noventena, ou seja, é vedada a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei instituidora ou majoradora.

O princípio da anterioridade será mitigado apenas, quanto aos impostos mencionados no art. 150, §1º, da CF que assim preceitua:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] III – cobrar tributos: [...] b) – no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;... §1º. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III e a56, I (CARRAZA, 2008, p. 104-105).

Tais tributos referem-se a empréstimos compulsórios, Imposto de Importação; Imposto de Exportação; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre operações de crédito (IOC); Impostos Extraordinários em caso de guerra legislados pela União; Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) pelos Estados e Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) pelos Municípios.

Destarte, todos os tributos, com as exceções a seguir anunciadas, todos os demais tributos estão sujeitos ao princípio da anterioridade da lei fiscal, que é uma vedação endereçada ao Executivo (o Estado – Administração). podem ser cobrados imediatamente, logo que instituídos, aumentados ou diminuídos: A) – os impostos extraordinários de guerra (esforço bélico imediato); B) – os empréstimos compulsórios por motivos de guerra ou em razão de calamidade pública, dada a urgência da situação a exigir imediatos recursos (art. 148, I, CF); C) – o IPI, o ISOF, o imposto de importação e o imposto de exportação (COELHO, 2006, p. 256).

### 3.4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU DA IGUALDADE

Este princípio é mencionado no campo dos tributos, na Constituição Federal ao proscrever o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação ou equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

[...] em matéria fiscal, a igualdade diante do imposto não deve ser entendida como significando que todos os contribuintes devam ser tratados da mesma maneira. Sua inteligência correta é a seguinte: todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação devem ser tratados igualmente (BASTOS, 2006, p. 189-190).

Esta proclamação constitucional destaca que a ociosidade laboral, não pode ser tolerada, ao estabelecer a vedação da desigualdade entre os equivalentes e a distinção com base na ocupação do contribuinte, as atividades econômicas, que

achem num mesmo contexto, não podem ser tratadas de forma desigual respeitando-se a ocupação laboral do contribuinte.

Não pode haver igualdade parcelada como bem defende o imortal tributarista Aliomar Baleeiro:

Não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra as suas partes distintas em um todo harmônico e coerente. Por isso mesmo, generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade (BALEIRO, 2001, p. 200).

### 3.5 PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

É aquele pelo qual a atividade tributária deve assegurar ao contribuinte informações claras, corretas e precisas.

A transparência dos impostos é garantida no art. 150, §5º, da CF quando preceitua: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Os impostos ditos indiretos têm como proclamada virtude a circunstância de virem disfarçados no preço de utilidades adquiridas pelo “contribuinte de fato”, que, em geral, não percebe o ônus tributário incluído no preço pago. Trata-se de tributos que “anestesiaram” o indivíduo, quando este, ao adquirir bens ou serviços, não se dá conta de que, embutido no preço, pode vir um pesado gravame fiscal (AMARO, 2004, p. 145).

### 3.6 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO

É princípio constitucional que limita o poder de tributar, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a utilização com efeito de confisco.

Assim preceitua a Constituição Federal em seu art. 150, IV: “utilizar tributo com efeito de confisco”.

A doutrina entende da seguinte forma:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco (AMARO, 2004, p. 143).

E continua:

O imposto proíbe quando o seu pagamento absorve grande parte da renda da atividade lucrativa, não sendo lícito imaginar-se que alguém trabalhe ou exerça indústria ou comércio sem vantagem própria, apenas para beneficiar o Poder Público. [...] Para ferir esse princípio constitucional implícito mister se faz que o imposto, por si só, seja exorbitante ou extorsivo (MORAES, 2002, p. 128).

A doutrina, dentre ela, Bernardo Ribeiro de Moraes, defende que a vedação de confisco aborda tanto o imposto confiscatório, quanto o imposto proibitivo, por sobrecarregarem o contribuinte de forma extorsiva ou exorbitante.

Existem impostos que são denominados impostos confiscatórios ou impostos proibitivos, por absorverem quantidade exagerada, exorbitante ou extorsiva, do patrimônio do contribuinte são assim denominados os impostos que excedem manifestamente, pelas alíquotas exageradas, os razoáveis limites indicados pelo sistema tributário (MORAES, 2002, p. 459).

O imposto é confiscatório quando compromete o patrimônio do contribuinte, levando-o à perda do bem em favor do Estado. Este também é o pensamento doutrinário:

Entende-se por confiscatório em termos de direito tributário, o ato que em virtude de uma obrigação tributária determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao fisco, injusta por seu montante ou pela falta

de causa jurídica ou porque aniquila o ativo patrimonial; em suma, quando não é justa e nem razoável (MORAES, 2002, p. 459).

E continua:

“O imposto confiscatório é inconstitucional, por ferir o princípio garantidor do direito de propriedade, e por violar a norma que veda a utilização de tributo com efeitos confiscatórios” (MORAES, 2002, p. 460).

O efeito proibitivo ao contrário do confiscatório impede a manutenção da atividade produtiva do contribuinte pessoa física ou jurídica, violando o princípio constitucional da liberdade do trabalho.

Na mesma linha de raciocínio, a doutrina assim, se posiciona:

Imposto proibitivo, também conhecido como imposto “discriminatório” é o que proíbe uma atividade econômica (atos de comércio, de indústria ou de prestação de serviços tributáveis). O imposto proíbe uma atividade econômica quando o seu quantum absorve toda, ou quase toda, a renda provável da respectiva atividade tributada [...]. Assim os impostos diretos, que impedem o livre exercício de qualquer atividade econômica, quando comprovada a sua situação de fato, são inconstitucionais, por PROIBITIVOS, ou melhor, por ferirem o princípio constitucional da liberdade de trabalho.(MORAES, 2002, p. 460, grifo do autor).

E conclui:

Não se admite que a onerosidade do imposto possa conduzir o contribuinte a não trabalhar (ninguém trabalha sem vantagem própria, sem um mínimo de renda). Se a atividade é lícita, legítima e moral, deve ela ser defendida pelo Estado (MORAES, 2002, p. 461).

Assim, o legislador infraconstitucional deve valorizar a atividade econômica laboral do contribuinte em respeito ao princípio da liberdade de trabalho, não onerando o contribuinte com impostos confiscatórios e nem sacrificando sua atividade econômica com impostos proibitivos.

### 3.7 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE ECONÔMICA E CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal garante em seu art. 145, §1º:

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 econômicas do contribuinte (BRASIL, 2008, p. 103).

A capacidade econômica constitui-se em princípio constitucional, consagrado expressamente na Carta Magna, como princípio da capacidade econômica de contribuir.

O princípio da capacidade contributiva é inspirado na ordem natural das coisas, ou seja, como bem definido por Luciano Amaro quando afirma: “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água” (AMARO, 2004, p. 137).

A pessoalidade é própria e tecnicamente adequada à apuração da capacidade econômica. Entretanto, só se ajusta, de fato, aos impostos sobre a renda percebida, sobre o patrimônio e seus acréscimos. Essa capacidade só se inicia após deduzidos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda ou do patrimônio. Antes disso não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação: a) – que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) – que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte; c) – que obste o consumo dos gêneros de primeira e imediata necessidade (BALEIRO, 2006, p. 538).

Na formulação jurídica do princípio, não se objetiva apenas a preservação da eficácia da lei de incidência, mas, sobretudo a preservação do contribuinte, como bem defendido pela doutrina:

[...] não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma

tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica (AMARO, 2004, p. 137).

A doutrina não é pacífica quanto à definição da capacidade contributiva como bem salienta Aliomar Baleeiro: “Diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal) (BALLEIRO, 2006, p. 690).

#### **a) Capacidade econômica objetiva**

A capacidade objetiva ou absoluta obriga o legislador a somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica.

O princípio da capacidade econômica, do ponto de vista objetivo, obriga o legislador ordinário a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afeto à exploração.

[...] a capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica. Daí se inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza (BALLEIRO, 2006, p. 690-691).

Não se pretende neste estudo definir qual o imposto a ser pago, mas sim contribuir para a melhor estruturação do modelo de incidência, de tal sorte que, na sua aplicação concreta, sejam levadas em consideração as características do indivíduo contribuinte, respeitados os volumes de despesas e receitas reais, para efeito da apuração do montante do imposto devido em cada situação concreta.

## **b) Capacidade econômica subjetiva**

A capacidade relativa ou subjetiva refere-se à real e concreta aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.

[...] não obstante, a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto (BALEIRO, 2006, p. 691).

De acordo com Amaro (2004, p. 136-137): “sempre que possível, como definido na CF, o imposto deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte”.

Ainda segundo o doutrinador a expressão “sempre que possível cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade produtiva”.

Bastos (2002, p.191) defende que a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*).

E continua:

É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte (BASTOS, 2003, p.191).

Em síntese, o texto constitucional veda que os Poderes Públicos desigualem contribuintes que estejam em situação equivalente.

De acordo com Machado (2004, p. 55) o legislador deve obedecer ao princípio da capacidade econômica, ou a capacidade contributiva, descrevendo como hipótese de incidência das leis tributárias fatos que sejam signos presuntivos daquela capacidade.

Descumprir esse princípio e descrever como hipótese de incidência de lei tributária fato do qual de nenhum modo pode decorrer dita presunção, estar-se-á produzindo lei inconstitucional.

De acordo com Coelho (2006, p. 81) os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, são muito abrangentes e foram postos na seção dos princípios gerais do Sistema Tributário no Capítulo I na CF e alguma validade deverão ter sob pena de faltar efetividade à Carta Magna.

E completa em relação a esses princípios:

[...] os destinatários são os legisladores das três ordens de governo. Nesse sentido, os princípios atuam informando a discricção do legislador; depois disso os princípios atuam para, condicionando o legislador, adequar a tributação obstando incidências excessivas (princípio da razoabilidade) ou baseados em presunções e ficções (não-confisco), preservando o mínimo vital e obrigando, nas minúcias, o sistema de impostos a respeitar as pessoas (deduções necessárias no imposto de renda, créditos fiscais legítimos do ICMS e assim por diante). Servem ainda, para graduar a progressividade em nome da justiça e da igualdade (COELHO, 2006, p. 81).

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família.

A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento do tributo.

Assim, de acordo com o texto constitucional é vedado ao legislador instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos auferidos.

Portanto, cabe ao legislador buscar, quando da instituição de qualquer tributo captar e identificar a real capacidade econômica do contribuinte respeitando a sua capacidade contributiva, sem contudo, privilegiar ou onerar qualquer atividade profissional.

## 4 LUCRO PRESUMIDO

As pessoas jurídicas são tributadas com base no **lucro real**, no **lucro arbitrado** e no **lucro presumido**, apurado, sobre o acréscimo patrimonial verificado no exercício compreendido entre 01 de janeiro a 31 de dezembro, proveniente da atividade constante de seu objetivo social definido nos atos constitutivos da empresa, acrescido e diminuído das exceções estabelecidas na legislação fiscal do Imposto de Renda.

A doutrina também, assim, entende:

As pessoas jurídicas são tributadas com base no lucro real, apurado em balanço, portanto, sobre o acréscimo patrimonial verificado no exercício, que se compõe do lucro operacional (proveniente da atividade da empresa efetuada na consecução do objetivo estatutário) acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais (estranhas às atividades normais) (MARTINS, 2002, p.332).

O lucro é arbitrado pela autoridade fazendária nos casos em que o contribuinte não possui contabilidade, ou quando esta é desconsiderada por apresentar irregularidades.

O “montante arbitrado”, por outro lado, se apura a critério do Fisco – embora não arbitrariamente – com base de certos elementos indicativos e mediante coeficientes, sem necessidade de apreciação dos fatos prováveis no caso específico, contendo, outrossim, esse procedimento uma conotação de penalização (MARTINS, 2002, p, 341).

A definição do lucro presumido na linguagem jurídica somente é admitida em direito apenas quando a lei assim determina. A presunção legal se baseia em um raciocínio lógico, onde é constatada uma situação fática em que por si só, implica na admissibilidade de uma relação jurídica.

Assim, Lucro Presumido é aquele que se presume obtido pela empresa sem escrituração contábil, para efeito do pagamento do imposto de renda, calculado por um coeficiente aplicado sobre a receita bruta.

Dessa forma, segundo Martins (2002, p.341), [...] o “montante presumido” apura-se mediante um processo de raciocínio lógico, tomando como ponto de partida alguns fatos conhecidos e comprovados, chegando por deduções a fatos prováveis.

O lucro presumido é uma opção de apuração do lucro e, por consequência, o imposto de renda das pessoas jurídicas que, partindo dos valores globais da receita, presume o lucro a ser tributado.

Considera-se lucro presumido o total resultante da soma dos seguintes valores: a) Resultado apurado pela aplicação de percentuais específicos do lucro presumido sobre a receita bruta, devidamente ajustada, auferida das atividades operacionais; b) Ganhos de capital nas alienações de ativos; c) Rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e variável; d) Juros relativos à remuneração do capital próprio; e) Parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa.

De acordo com a regra do art. 1º, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a partir de 01 de janeiro de 1997, o lucro presumido passou a ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano – calendário, ou na data de extinção da pessoa jurídica, ocorrida no curso do ano – calendário.

Como regra, o imposto será pago em cota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (trimestral).

No entanto, opcionalmente o imposto apurado em cada trimestre poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, no valor mínimo de R\$1.000,00 (um mil reais), vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder, lembrando-se que:

1) A primeira quota é sem acréscimo (valor original); 2) A segunda terá juros de 1%; 3) A terceira terá a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) do mês anterior + 1%.

De acordo com esta modalidade, independentemente da existência de lucro, a empresa optante por este regime de tributação está sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Dessa forma, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido acabam incidindo sobre o patrimônio da empresa,

ocasionando a sua descapitalização além da provável inviabilidade da manutenção da atividade econômica.

#### 4.1 IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

O Código Tributário Nacional define assim o Imposto em seu art. 16: “É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 2008, p. 218).

A Constituição Federal em seu art. 153, III, define que o imposto de Renda é de competência da União o qual incide sobre a renda, tendo como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e os proventos de qualquer natureza que venham a acrescer-se ao patrimônio do contribuinte (BRASIL, 2008, p. 106).

Ampliando a definição de imposto a doutrina assim entende:

A nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento (BALEIRO, 2001, p. 197).

A finalidade do imposto é o custeio das despesas públicas gerais ou universais, englobando os serviços universais (*ut universi*) e indivisíveis do Estado.

##### 4.1.1 Base de cálculo do imposto de renda

É a medida padrão ou grandeza econômica adotada pela lei tributária que indica o modo de apuração do valor da prestação pecuniária a ser arrecadada.

Assim determina o art. 44, do CTN: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis” (BRASIL, 2008, p. 223).

Em suma a base de cálculo do Imposto de Renda:

Para fins da tributação pelo imposto de renda o resultado do balanço comercial fica sujeito a vários ajustes. De acordo com a lei ordinária, determinados itens são adicionados ao lucro real, outros são excluídos, para assim chegar ao lucro tributável. Para designar esse cômputo, que leva ao resultado, sobre o qual incide o imposto de renda da pessoa jurídica diferente do lucro apresentado pela contabilidade usa-se a expressão balanço fiscal (MARTINS, 2002, p. 338).

A base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido está definida em lei que irá servir para quantificar o valor do imposto e seu respectivo adicional, sendo obtida através da receita bruta advinda da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado das demais receitas e ganhos de capital.

Essa base de cálculo está definida no art. 15 da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995 e nos percentuais (YOUNG, 2008, p. 33/35): I – 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) para a atividade de revenda, para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; II – 8% (oito por cento) para as atividades de comércio em geral, indústria, atividade rural, serviço hospitalar, serviços de construção por empreitada, serviços de transporte de cargas e loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; III – 16% (dezesseis por cento) para atividade de transporte de passageiros; IV – 32% (trinta e dois por cento) para as atividades escolares, as atividades de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, e para as outras atividades de prestação de serviços.

#### **4.1.2 Cotejo com outros segmentos empresariais**

O art. 15 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, traz a seguinte escala de tributação para o Imposto de Renda e os diversos seguimentos empresariais, tendo com referência a receita bruta mensal:

Quadro 1 – Tributação para o IRPJ e os segmentos empresariais.

| <b>ATIVIDADES</b>                              | <b>Base de Cálculo</b> | <b>Alíquota</b> |
|--|------------------------|-----------------|
| Revenda de Combustíveis                        | 1,6%                   | 15%             |
| Comércio em geral                              | 8%                     | 15%             |
| Indústria                                      | 8%                     | 15%             |
| Atividade rural                                | 8%                     | 15%             |
| Serviços hospitalares                          | 8%                     | 15%             |
| Serviços de Construção por empreitada          | 8%                     | 15%             |
| Serviços de transporte de cargas               | 8%                     | 15%             |
| Incorporação Imobiliária, etc                  | 8%                     | 15%             |
| Serviços de Transporte de passageiros          | 16%                    | 15%             |
| Atividade escolar                              | 32%                    | 15%             |
| Prestação de serviços em geral                 | 32%                    | 15%             |
| Serviços de profissão legalmente regulamentada | 32%                    | 15%             |

Fonte: YOUNG, 2008, p. 46.

O Quadro 1 explicita, por meio da base de cálculo e das alíquotas, a violação aos princípios constitucionais da igualdade ou isonomia, da capacidade contributiva subjetiva, além da vedação de confisco na modalidade de impostos proibitivos, principalmente, no tocante às atividades de prestação de serviços, como é o caso da atividade escolar, pois aparentemente o legislador privilegiou atividades econômicas em detrimento de outros segmentos.

Tomando como exemplo uma receita bruta de R\$10.000,00 (dez mil reais), para a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, verifica-se que as atividades econômicas de serviços escolares, de serviços em geral e de profissão legalmente regulamentada, contribuem com a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o valor de R\$3.200,00 (três mil e duzentos reais) gerando um imposto de R\$480,00 (quatrocentos e oitenta reais), enquanto os postos de gasolina contribuiriam com a mesma alíquota de 15% (quinze por cento), porém sobre o montante de R\$160,00 (cento e sessenta reais) perfazendo um imposto de R\$ 24,00 (vinte e quatro reais), ou seja, uma diferença de 2.000% (dois mil por cento).

Na demonstração comparativa teria a seguinte realidade:

Quadro 2 – Uma análise comparativa simulada entre alguns segmentos

| <b>Atividades</b> | <b>B.Cálculo</b> | <b>Alíquot</b> | <b>Imposto</b> | <b>% Receita Bruta</b> |
|-------------------|------------------|----------------|----------------|------------------------|
|-------------------|------------------|----------------|----------------|------------------------|

|                    |          | <b>a</b> |        |       |
|--------------------|----------|----------|--------|-------|
| Posto Gasolina     | 160,00   | 15%      | 24,00  | 0,24% |
| Comércio           | 800,00   | 15%      | 120,00 | 1,2%  |
| Transporte         | 1.600,00 | 15%      | 240,00 | 2,4%  |
| Escola             | 3.200,00 | 15%      | 480,00 | 4,8%  |
| Prestação Serviços | 3.200,00 | 15%      | 480,00 | 4,8%  |

Fonte: Elaboração do autor.

Percebe-se que embora haja uma igualdade na alíquota do imposto, porém na percentagem em relação a receita bruta auferida tomada como exemplo ilustrativo ocorre uma **significativa desproporção de tratamento tributário quando o assunto é a base de cálculo das atividades demonstradas.**

Ocorre uma diferença de carga tributária na ordem de 2.000,00% (dois mil por cento) entre os segmentos da prestação de serviços e a atividade escolar em relação ao segmento de combustíveis; de 400,00% (quatrocentos por cento) em relação ao segmento comercial e 200,00% (duzentos por cento) em relação ao segmento de transporte de passageiros.

Percebe-se no mínimo uma violação ao princípio da vedação de confisco na modalidade de impostos proibitivos, por inviabilizar a manutenção da atividade de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, da atividade escolar e da prestação de serviços em geral.

A Constituição Federal em seus arts. 205 e 209 garante a educação como direito a todos, sendo dever do Estado a promoção desta garantia permitindo a livre exploração à iniciativa privada.

Art. 205, da CF. **A educação, direito de todos e dever do Estado** e da família, **será promovida e incentivada** com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o **exercício da cidadania** e sua qualificação para o trabalho (BRASIL, 2008. p. 132. grifo nosso).

E continua:

“Art. 209, da CF. **O ensino é livre à iniciativa privada** atendidas as seguintes condições: I – cumprimento das normas gerais da educação nacional; II – autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público (grifo nosso)”.

Dessa forma, pode-se inferir que com uma carga tributária tão desproporcional torna-se praticamente inviável a atividade escolar, pois ao invés de aplicar recursos na contratação de profissionais de qualidade, investir em pesquisa acadêmica, entre outros as empresas que prestam serviços de educação são obrigadas a pagar impostos inibidores da atividade econômica.

Também é garantido pela Constituição Federal, em seu art. 1º, como princípio fundamental a garantia dos valores sociais e da livre iniciativa.

Do exemplo acima retratado é possível afirmar que as empresas prestadoras de serviços têm a sua atividade empresarial prejudicada ou no mínimo onerada, sobrecarregada que está pelo legislador infraconstitucional quando determina no texto do art. 15 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995 **a majoração da base cálculo do segmento de serviços de 12% (doze por cento) para 32% (trinta e dois por cento)**.

## 4.2 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela União através da Lei 7.689/1998, alterada pela Medida Provisória 1.858-6/1999 e suas reedições (sendo a atual 2.158-25/2001), com base no art. 195 da Constituição Federal, que permitiu a cobrança de contribuições sociais sobre o lucro das pessoas jurídicas.

A CSLL das pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do Imposto de Renda também se destina ao financiamento da seguridade social.

Essa contribuição possui critérios próprios de apuração de sua base de cálculo, tendo em vista o regime tributário adotado pela pessoa jurídica no que toca ao Imposto de Renda, ou seja, adotada uma determinada forma de recolhimento para o IRPJ durante o ano – calendário, esta será a mesma a ser adotada para a CSLL.

Os períodos de apuração serão encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano – calendário.

### 4.2.1 Base de Cálculo da contribuição social

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o resultado da apuração antes de se computar o seu próprio pagamento e a provisão do imposto de renda das pessoas jurídicas, ajustado por adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

A base de cálculo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição da espécie tributária (BALEEIRO, 2001, p. 199).

O art. 20 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, determina que a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas empresas jurídicas e pelas empresas desobrigadas de escrituração contábil corresponderá a 12% (doze por cento) da receita bruta auferida mensalmente.

Determina também que as empresas que explorem a atividade de prestação de serviços em geral com as exceções estabelecidas na mesma lei serão tributadas à razão de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida mensalmente.

#### **4.2.2 Cotejo com outros segmentos empresariais**

Da interpretação do texto legal, pode-se demonstrar da seguinte forma a tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para os diversos seguimentos empresariais:

Quadro 3 - CSLL e os segmentos empresariais

| <b>ATIVIDADES</b>                     | <b>Base de Cálculo</b> | <b>Alíquota</b> |
|---------------------------------------|------------------------|-----------------|
| Revenda de Combustíveis               | 12%                    | 9%              |
| Comércio em geral                     | 12%                    | 9%              |
| Indústria                             | 12%                    | 9%              |
| Atividade rural                       | 12%                    | 9%              |
| Serviços hospitalares                 | 12%                    | 9%              |
| Serviços de Construção por empreitada | 12%                    | 9%              |

|  |     |    |
|--|-----|----|
| Serviços de transporte de cargas               | 12% | 9% |
| Incorporação Imobiliária, etc                  | 12% | 9% |
| Serviços de Transporte de passageiros          | 12% | 9% |
| Atividade escolar                              | 32% | 9% |
| Prestação de serviços em geral                 | 32% | 9% |
| Serviços de profissão legalmente regulamentada | 32% | 9% |

Fonte: YOUNG, 2008, p. 46.

Como se observa, os dados do Quadro 3 violam em tese, os princípios constitucionais da igualdade ou isonomia tributária, da capacidade contributiva subjetiva, além da vedação de confisco enquanto impõe impostos proibitivos, principalmente, no tocante às atividades de prestação de serviços, por serem preteridas do mesmo tratamento concedido aos outros segmentos empresariais.

Quadro 4 - Uma análise comparativa simulada entre alguns segmentos

| <b>Atividades</b>  | <b>B.Cálculo</b> | <b>Alíquota</b> | <b>Imposto</b> | <b>% Receita Bruta</b> |
|--------------------|------------------|-----------------|----------------|------------------------|
| Posto Gasolina     | 1.200,00         | 9%              | 108,00         | 1,08%                  |
| Comércio           | 1.200,00         | 9%              | 108,00         | 1,08%                  |
| Transporte         | 1.200,00         | 9%              | 108,00         | 1,08%                  |
| Escola             | 3.200,00         | 9%              | 288,00         | 2,88%                  |
| Prestação Serviços | 3.200,00         | 9%              | 288,00         | 2,88%                  |

Fonte: Elaboração do autor.

Da análise dos dados do quadro 4, percebe-se a ocorrência de uma diferença de carga tributária na ordem de 266,66% (duzentos e sessenta e seis, virgula sessenta e seis por cento) entre os segmentos da prestação de serviços e atividade escolar em relação aos segmentos: de combustíveis, comércio e transporte de passageiros.

Verifica-se no mínimo uma violação ao princípio da vedação de confisco na modalidade de impostos proibitivos, por inviabilizar a manutenção da atividade de prestação de serviços.

E mais uma vez a educação que deveria ser garantida pelo Estado, como preceitua a Carta Magna, inclusive promovê-la é penalizada com uma carga tributária desproporcional, e que em alguns casos, impossibilitando a melhoria da prestação desse serviço, em decorrência de parte do lucro ser destino ao fisco.

Além disso, os dados acima ilustram, no tocante, às empresas prestadoras de serviços, que elas têm a atividade prejudicada ou no mínimo onerada que está pelo legislador infraconstitucional quando determinou no texto do art. 15 da Lei

9.249, de 26 de dezembro de 1995 a majoração da base cálculo do segmento de serviços de 12% (doze por cento) para 32% (trinta e dois por cento).

O que permite questionar, de que forma se materializam o princípio fundamental da garantia dos valores e a livre iniciativa tão bem apregoados pela Constituição Federal em seu art. 1º.

Sendo assim, o benefício da apuração do IRPJ e da CSLL, com base no lucro presumido não é acessível a todos os segmentos empresariais existentes no País, de forma igualitária e isonômica violando os preceitos constitucionais da livre iniciativa oriundos dos ideais de Liberdade, igualdade e fraternidade que por origem se fundam nos princípios tributários de Adam Smith.

#### 4.3 DISTORÇÕES NA LEGISLAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

Quando se observam os conceitos doutrinários e do Código Tributário Nacional quanto à definição do Lucro Presumido, verifica-se a primeira distorção, pois, quando se refere à apuração do imposto de renda pelo lucro na forma presumida, a doutrina majoritária, tem a intenção de conduzir o legislador aos casos em que o sujeito passivo da obrigação não tendo declarado corretamente o seu imposto de renda, ou apurado corretamente a sua contabilidade, apresenta sinais exteriores de riqueza, o que suscita a ação do fisco federal para cobrar o imposto com base na presunção legal da existência de lucro.

O texto da lei 9.249/1995, instituidora do Lucro Presumido traz um conceito diferente, tanto que já estipula a margem de lucro e a alíquota aplicável.

Assim, da interpretação do art. 44 do CTN, acompanhada pela doutrina, se **aduz que a forma de apuração presumida é punitiva e não facultativa.**

O que leva a concluir que, se o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas incide sobre o lucro devendo respeitar o princípio constitucional da capacidade econômica e contributiva, não se pode admitir a tributação desse imposto na presunção de lucro, calculado com base na receita bruta, pois tal procedimento penaliza as empresas prestadoras de serviços.

Outra distorção refere-se à instituição da cobrança da Contribuição social sobre o lucro líquido das empresas, com o objetivo de financiar a seguridade social nas atividades referentes aos segmentos a que se referem.

O legislador infraconstitucional ao legislar sobre o CSLL se baseou no art. 195, da CF:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; [...] § 9º. As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, **em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho** (BRASIL, 2008, p. 125-126, grifo nosso).

Do texto constitucional extrai-se a expressão : “[...] da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”, para demonstrar a segunda distorção em relação ao texto da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade em função da intensiva utilização da mão-de-obra.

Da interpretação do texto constitucional permite-se afirmar que a atividade econômica que usar mais mão de obra deverá contribuir em maior quantidade para a seguridade social.

Quadro 5 – Uma análise comparativa entre alguns segmentos.

| Atividades            | Período  | Utilização de Mão de Obra |
|-----------------------|----------|---------------------------|
| Indústria             | Jul/2008 | 415 mil pessoas           |
| Comércio              | Jul/2008 | 433 mil pessoas           |
| Educação              | Jul/2008 | 399 mil pessoas           |
| Prestação de Serviços | Jul/2008 | 336 mil pessoas           |

Fonte: Pesquisa Mensal de Emprego do IBGE, 2008.

Analisando os dados acima extraídos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), verifica-se que os setores que mais se utilizam de mão de obra são os que contribuem à razão de 12% (doze por cento) da receita bruta auferida e

os setores que menos se utilizam de mão de obra são os que mais contribuem, ou seja, à razão de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida (educação e serviços).

Assim, é possível questionar a violação ao texto constitucional bem como aos princípios da igualdade ou isonomia tributária, capacidade contributiva subjetiva e da vedação de confisco (impostos proibitivos).

#### 4.4 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO IRPJ E DA CSLL

A posição da Receita Federal, órgão arrecadador da União do Imposto ora estudado é que a majoração não fere a legalidade, respeitando o legislador o preceito constitucional.

Ora, este trabalho embora aborde todos os princípios constitucionais tributários e entre eles o princípio da legalidade, ele não é o cerne da discussão.

O que se questiona é a violação por parte do legislador infraconstitucional, no tocante, aos critérios adotados para a majoração dos tributos enfocados quando se fala em isonomia ou igualdade tributária, capacidade contributiva subjetiva e vedação de não confisco (impostos proibitivos).

O que se procura demonstrar é o questionamento quanto à apuração e a majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no tocante aos princípios retro mencionados.

Quadro 6 – Uma análise dos Questionamentos na Receita Federal.

| <b>Processo Administrativo</b> | <b>Assunto</b>                 |
|--------------------------------|--------------------------------|
| 10680.009763/2006-61           | CSLL – Lei 10.684/2003         |
| 10680.010944/2004-79           | CSLL – Lei 10.684/2003         |
| 12-19338                       | IRPJ – Prestadoras de Serviços |
| 10680.001196/2004-33           | CSLL – Lei 10.684/2003         |

Fonte: Receita Federal, 2008.

Os dados do Quadro 6 demonstram que a sociedade empresarial busca o remédio constitucional para garantir o direito de discutir a constitucionalidade da Lei que instituiu e principalmente majorou a alíquota da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição social sobre o Lucro Líquido na definição do Lucro Presumido.

Quadro 7 – Uma análise dos Questionamentos na Justiça Federal.

| <b>Processo</b>     | <b>Assunto</b>                                |
|---------------------|---|
| 2006.38.00.024694-3 | Mandado de Segurança – CSLL – Lei 10.684/2003 |
| 2004.38.00.032387-6 | Mandado de Segurança – CSLL – Lei 10.684/2003 |
| 2004.38.00.002428-8 | Mandado de Segurança – CSLL – Lei 10.684/2003 |

Fonte: Justiça Federal 1ª Região, 2008.

Corroboram e completam essa demanda as informações do Quadro 7 que mostram a insatisfação da atividade empresarial de Serviços e da Educação, postulando a atuação do Tribunal Regional Federal, através das diversas Ações de Mandado de Segurança.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Neste ponto, é preciso voltar às questões colocadas no início deste trabalho e resgataremos os principais argumentos discutidos ao longo do mesmo.

Este estudo procurou compreender os critérios adotados pela União, na definição da base de cálculo para a apuração dos tributos: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidentes sobre a atividade operacional das empresas prestadoras de serviços, no tocante ao Lucro Presumido.

Alguns questionamentos foram levantados, sendo que o eixo central era se o tratamento tributário concedido às empresas prestadoras de serviços é constitucional?

Na análise desenvolvida, percebeu-se que o tratamento tributário concedido às empresas prestadoras de serviços embora respeitando o princípio constitucional da legalidade, permite realçar a violação aos princípios: da igualdade ou isonomia tributária, da capacidade contributiva subjetiva e da vedação de confisco (enquanto proibitivo), porquanto inviabiliza a manutenção da atividade empresarial.

Além disso, também é possível afirmar a existência de divergências de tratamento entre as empresas prestadoras de serviços e, os outros segmentos

empresariais no tocante ao Imposto de Renda das Pessoas jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O tratamento tributário, em tese, não respeita o princípio constitucional da capacidade contributiva subjetiva defendida pelos ideais iluministas fundamentados nos princípios tributários de Adam Smith.

Pensamento diferente adotado pela Receita Federal, cujo critério utilizado pelo legislador constituinte para a fixação da base de cálculo do Imposto de Renda das Prestadoras de Serviços é o da atividade econômica desempenhada.

Mediante tal manifestação é possível afirmar que o legislador infraconstitucional considera que os segmentos empresariais tributados na base de 32% (trinta e dois por cento) possuem uma capacidade contributiva maior que os demais segmentos analisados.

Diante desse fato, assegurar que o critério utilizado é constitucional seria prematuro, pois permitiria a presunção de que as Prestadoras de Serviços teriam um custo menor o que se deve convir uma temeridade.

Haja vista, que o segmento é constituído de atividade calcada na figura do profissional, ou seja, a receita gerada é constituída de remuneração por serviços profissionais prestados e não atividade comercial que permite a especulação lucrativa.

## REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e complementada até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988: 10. ed. rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional nº 57, de 20 de setembro de 2007. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

BASTOS, C. R. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. ampl. e atual. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

CARRAZA, R. C.; FRANCO, V. H. de M. **Código tributário nacional, Código comercial, Código civil (excertos), Legislação tributária e empresarial, Constituição Federal**. 10. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

COELHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

IBGE. Pesquisa mensal de emprego. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pme\\_nova/default.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/trabalhoerendimento/pme_nova/default.shtm)>. Acesso em: 29 ago. 2008.

MACHADO, H. de B. **Comentários ao código tributário nacional**. Artigos: 96 a 138. São Paulo: Atlas, 2004. v.2.

MARTINS, I. G. da S. **Comentários ao código tributário nacional**. Artigos 1º a 218. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. V. 1 e 2.

MORAES, B. R. de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v.1.

\_\_\_\_\_. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 2.

RECEITA FEDERAL. Consulta/processos. Disponível em <<http://comprot.fazenda.gov/default.asp>>. Acesso em: 04 set. 2008.

SILVA, de P. e **Vocabulário jurídico**. Rev. e atual. por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

YOUNG, L. H. B. **Lucro presumido**. Coleção prática contábil. 8. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SMITH, A. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Com introdução de Edwin Cannan; apresentação de Winston Fritsh; tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983. v. 1.

SMITH, A. **A riqueza das nações**. São Paulo: Martins Flores, 2003. v. 2.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. Processos. TRF-1ª Região. Disponível em <<https://www.trf1.gov.br/processos/processosTRF/ctrf1proc/ctrf1proc.asp?proc=>>>. Acesso em 04 set. 2008.