

Denise de Cássia Daniel

O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
e a compensação dos prejuízos fiscais

Curitiba, 16 de janeiro de 2006.

Denise de Cássia Daniel

O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
e a compensação dos prejuízos fiscais

Dissertação de mestrado,
na área de Direito do Estado e Direito de Relações Sociais,
do Curso de Pós-graduação do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.
Orientadora Professora Doutora Betina Treiger Grupenmacher Federal do Paraná
Realizado pela aluna Denise de Cássia Daniel

Curitiba, 16 de janeiro de 2006.

“O Direito deve ser sempre uma tentativa de Direito justo”

Stammler

SUMÁRIO

Resumo	
Abstrat.....	
Introdução	8
Capítulo I - Princípios constitucionais que informam a tributação da renda.....	11
1. Noção de princípio.....	12
2. A estrita legalidade	14
3. O primado da igualdade tributária	16
4. A anterioridade legal: uma questão de previsibilidade.....	18
5. A irretroatividade das leis	20
6. A vedação ao confisco: um conceito indeterminado	22
7. Generalidade e universalidade: vocábulos sinônimos, significados diversos.....	24
8. Síntese.....	26
Capítulo II - O princípio da capacidade contributiva.....	27
1. Origem do princípio e evolução histórica do conceito	28
2. O conteúdo da expressão “capacidade contributiva”.....	30
3. Capacidade econômica e capacidade contributiva.....	34
4. Progressividade: a medida do princípio da capacidade contributiva	36
5. A capacidade contributiva das pessoas jurídicas	37
6. Síntese	40
Capítulo III - Mínimo isento: parcela não tributável da renda.....	41
1. Noções fundamentais	41
2. As teorias sobre o mínimo isento.....	42
3. O conceito de mínimo isento	45
4. O alcance do mínimo isento.....	46
5. O mínimo isento e a capacidade contributiva.....	48
6. Síntese.....	50
Capítulo IV - Noções sobre normas jurídicas.....	51
1. Norma jurídica e texto legal.....	52
2. A estrutura da norma jurídica	53
3. A atuação dinâmica da norma jurídica: o fenômeno da incidência	55
4. A norma jurídica tributária	56
5. Síntese.....	58
Capítulo V - A regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas	59
1. O imposto sobre a renda: noções históricas.....	60
2. O rigor científico dos vocábulos substitutos da expressão “fato gerador”	62
3. A questão interior: “critérios” ou “aspectos”.....	63
4. Hipótese tributária.....	65
4.1 Critério material	66

4.2	Critério espacial	68
4.3	Critério temporal	69
5.	Conseqüência tributária	72
5.1	O conteúdo do critério pessoal: sujeito ativo e sujeito passivo	74
5.2	O critério quantitativo: base de cálculo e alíquota.....	75
6.	Síntese.....	79
Capítulo VI – O Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e o conceito jurídico de renda .		80
1.	A evolução do conceito de renda	81
2.	O conceito de renda	86
3.	O conteúdo do conceito de renda.....	89
4.	Periodicidade da renda.....	92
5.	A renda das pessoas jurídicas	95
6.	Síntese.....	99
Capítulo VII – Presunções e Ficções no Direito Tributário.....		100
1.	Das presunções	103
2.	Espécies de presunções	105
2.1	Presunções legais absolutas	106
2.2	Presunções legais relativas.....	107
2.3	Presunções simples	108
3.	Das ficções	108
4.	Diferença entre presunção legal absoluta e ficção jurídica.....	109
5.	A presença das presunções e ficções na estrutura da regra-matriz de incidência	110
6.	Síntese.....	113
Capítulo VIII – O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e a compensação de prejuízos fiscais		114
1.	O lucro tributável: a dimensão temporal da renda da pessoa jurídica.	115
2.	Renda e patrimônio: distinção	117
3.	Lucro e prejuízo: realidades distintas, tratamento diferenciado	119
4.	A discricionariedade do legislador e a base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas	120
5.	A compensação de prejuízos e a realidade legislativa	122
6.	A restrição à compensação de prejuízos e os princípios constitucionais que informam a tributação	124
7.	Síntese.....	126
Conclusão.....		127
Referências bibliográficas.....		129

Resumo

O objetivo deste trabalho é investigar, cientificamente, a juridicidade de qualquer tipo de limitação impostas pelo legislador comum, através da conformação da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, à compensação dos prejuízos fiscais. Da análise das limitações constitucionais atribuídas ao exercício da competência tributária conferidas às pessoas políticas, inclusive à União, desde os princípios constitucionais que regem a tributação até a norma-padrão de incidência e, também, do conteúdo do conceito constitucional de renda, forma-se a convicção que o legislador comum não tem competência para restringir o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Fazendo-o, como o fez, incorreu em ilicitude insanável, com conseqüências lesivas e irreparáveis aos direitos constitucionalmente assegurados do contribuinte, o qual tem o dever de colaborar para os cofres públicos, na medida de sua capacidade.

Abstrat

The purpose of this work is to investigate, on a scientific basis, the legality of any kind of limitation imposed by the common legislator, through the adequacy of the legal entities' income tax basis to the tax-loss compensation. The conclusion that the common legislator does not have competence to restrict the right of tax-loss compensation is a consequence of an analysis of the constitutional limitations to the exercise of tax competence (which is an attribute of all political/public entities, including the Federal Government), that considered (i) constitutional principles that rules the tax activity; (ii) the "tax imposition pattern rule" (*norma-padrão de incidência*), and also (iii) the constitutional concept of "income". Thus, the legislator incurred in an illegality that is impossible to be solved, with prejudicial and irreparable consequences to the taxpayers', in opposition to brasilian constitution that assure rights of contributing to the Federal Revenue in equitable amount of their income.

Introdução

A compensação de prejuízos fiscais das pessoas jurídicas na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, embora não seja recente, continua sendo assunto dos mais controvertidos. Muitos debates já foram travados sobre a matéria, principalmente a partir da edição da lei nº 8.981/95, momento em que o problema voltou a ser atual. A lei em pauta, que estabeleceu a limitação quantitativa para a compensação daquele tipo de perda, imprimiu à matéria a mais severa das restrições, impondo ao contribuinte carga tributária maior, senão indevida, pelo menos insuportável, na maioria das vezes.

A compensação dos prejuízos acumulados representa um reconhecimento ao fato de ser a vida da empresa contínua, em que pese a periodização da renda que lhe é aplicada, por questões de política tributária e conjuntura econômica. Aliás, a periodização é uma ficção jurídica universalmente adotada para identificar, no sentido estático do termo, a renda das empresas. Ou seja, o acréscimo patrimonial ocorrido em determinado período.

A despeito de todas as considerações que foram firmadas sobre a compensação de prejuízos, a pretensão deste trabalho é buscar a juridicidade do gravame imposto pelo legislador comum, analisando a sua conformação aos preceitos insertos em nosso ordenamento jurídico, relativamente à sistematização do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, a qual deita raízes na Constituição.

A proposição é desenvolver investigação científica de caráter analítico, à luz do sistema tributário vigente, considerando a supremacia da Constituição Federal e os valores nela inseridos. O objeto de estudo recaiu sobre o direito positivo, em especial sobre conjunto de enunciados prescritivos que se relacionam com a matéria, direta ou indiretamente.

Para melhor desenvolvimento do tema, o trabalho foi dividido em oito capítulos. Inicialmente — capítulo I — foram citados os principais princípios tributários que informam a tributação em geral, com ênfase específica para a tributação da renda. Trata-se, na realidade, dos limites impostos pela Constituição à competência tributária outorgada às pessoas políticas, como forma de impedir que o legislador comum abuse do direito que lhe foi concedido. Dentro desta perspectiva, procura-se justificar as situações de validade e invalidade do tributo, estabelecendo os fundamentos primeiros que devem nortear a sua

criação ou majoração. Nesse momento se estabelece o primeiro parâmetro de juridicidade a ser considerado na análise do gravame imposto às pessoas jurídicas, relativamente à limitação da compensação dos prejuízos fiscais.

Em seguida — capítulo II — ainda dentro do mesmo enfoque, as limitações à competência tributária, destaca-se o princípio da capacidade contributiva, que, pela sua importância, merece o realce que lhe foi dado. Através da sua observação, o legislador ordinário comum acaba por realizar de forma definitiva o princípio da justiça social, já que ele complementa o princípio da igualdade, e o princípio da justiça fiscal, tendo em vista que a noção de capacidade contributiva está diretamente ligada ao poder de contribuir que possui cada contribuinte. Esse poder só é revelado no momento em que, da riqueza auferida é separada quantia necessária à subsistência — capítulo III — seja da empresa ou do indivíduo. No âmbito das empresas, esse mínimo é representado pelos custos e despesas necessárias à manutenção da fonte produtiva e desenvolvimento da atividade operacional. Em razão da convicção sobre existência do mínimo substancial também no âmbito das pessoas jurídicas, a elas também se atribui a capacidade de contribuir, a qual deve ser respeitada, como determina o princípio constitucional.

Expostos os limites impostos pela própria Constituição às pessoas políticas e, no caso do imposto sobre a renda, em especial à União, relativamente à instituição ou majoração dos tributos, cuida-se de apresentar a estrutura da norma jurídica — capítulo IV — e, em especial, a estrutura da norma jurídica em sentido estrito — capítulo V. Cada um dos elementos que devem, obrigatoriamente, compor a regra-matriz de incidência do imposto, bem como o seu conteúdo, previamente estabelecido pela Lei Maior, são neste tópico analisados.

No capítulo VI, inicia-se a análise direta do tema pelo estudo do conceito e do conteúdo do conceito de renda, assim entendida a hipótese tributária¹ do imposto sobre a renda, de forma geral. A análise é feita de maneira abrangente, de forma a demonstrar a existência de um único conceito constitucionalmente estratificado e aplicável às pessoas

¹ Expressão adotada por Paulo de Barros Carvalho em contraposição à expressão fato gerador e a outros vocábulos sugeridos pela doutrina, tais como: “situação-base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponible, hipótese de incidência”. Cabe ressaltar que se adota neste trabalho a terminologia emprestada à regra-matriz de incidência por Paulo de Barros Carvalho. Ver CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada Ver CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. rev. e atualiz.. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 238-341.

físicas e jurídicas. Posteriormente, analisa-se o direito limitado, também pela Constituição, que possui o legislador ordinário para conformar o lucro real, assim entendida a renda das pessoas jurídicas, à hipótese tributária do imposto.

Vinculado ao direito atribuído ao legislador comum, relativamente à conformação do lucro real, surge como parte integrante do objetivo deste trabalho, a validade da presença, na estrutura da regra-matriz de incidência², e, conseqüentemente, na base de cálculo do imposto, das presunções e ficções jurídicas. E, por fim, no último capítulo — VIII — analisa-se a juridicidade do gravame surgido como conseqüência direta da imposição de qualquer tipo de limitação ao direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais acumulados, confrontando-se a legislação ordinária com todos os elementos que embasaram a investigação.

Tudo, é certo, com o intuito de contribuir para o desenvolvimento do estudo de tão relevante tema, devido a sua influência direta sobre direitos constitucionalmente assegurados.

² Regra-matriz de incidência ou norma-padrão de incidência é o nome atribuído ao resultado do trabalho de composição, realizado pelo cientista do Direito, “dos preceitos que se dispersam pelo corpo do estatuto, visando a estruturação da “norma tributária em sentido estrito (...), que define a incidência fiscal”. Ver CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 235-237.

Capítulo I - Princípios constitucionais que informam a tributação da renda

Edmar Oliveira Andrade Filho afirma que a Constituição Federal é a fonte primordial do nosso sistema tributário, que o conforma e circunscreve, fixando seus limites, estabelecendo condições e as formas de seu exercício³. Segundo Roque Antonio Carrazza, esta é uma peculiaridade exclusiva da nossa rígida Carta Magna, que, em vez de conceder às pessoas políticas o poder tributário, que é incontestável e absoluto⁴, atribuiu-lhes apenas e tão somente a competência tributária.

A competência tributária pode ser entendida como uma força tributante estatal limitada, regrada e disciplinada pelo Direito e que busca o seu fundamento de validade no próprio texto constitucional. Considerando essa repartição, coube à União, entre outras, a competência exclusiva de criar imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Ao traçar minuciosamente a competência tributária de cada ente político, o legislador constituinte atribuiu a cada um deles um poder legislativo autônomo. Assim, a criação desse imposto, como de todos os demais tributos, deve ser feita através de lei que contemple todos os seus elementos essenciais. Essa lei deve, necessariamente, ser anterior à exigibilidade do imposto, mas sempre voltada para o futuro. Somente pode alcançar contribuintes que se encontrem em igualdade de condições, onerando-os dentro dos parâmetros da razoabilidade, sendo inadmissível que a imposição assumira o caráter de penalidade, na medida em que pretenda retirar do contribuinte sua capacidade de subsistência ou desenvolvimento.

Cada uma dessas características, como condicionantes à validade da lei instituidora do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, foram alçadas à categoria de princípio constitucional, atuando como verdadeiros obstáculos intransponíveis ao exercício das competências tributárias, instrumentos realizadores da segurança jurídica e da justiça fiscal.

³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 29.

⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. rev. ampl. e atualiz. até a emenda constitucional n. 39/2002, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 433-444.

1. Noção de princípio

O ordenamento jurídico, também denominado de sistema⁵, é formado por um conjunto de normas⁶, dispostas na forma piramidal⁷, de sorte a estabelecer um vínculo de subordinação obrigatório entre as normas inferiores, que se encontram na base da pirâmide e são em maior número, e as superiores, instaladas no topo da pirâmide, e em quantidade reduzida.

Contrariamente ao que se espera de uma estrutura assim formada, o que a suporta, o fundamento sob o qual o conjunto se estrutura, não é o que está na base, mas o que está no vértice da pirâmide. É a partir do vértice, onde estão as normas que irão dar fundamentos de validade e existência às demais, que, harmônica e ordenadamente, todas elas se agrupam para formar o nosso ordenamento jurídico. Por serem diferenciadas, finalísticas⁸, impregnadas de alta carga valorativa, essas normas superiores são denominadas, em Direito, de princípios.

Com origem determinada pelo vocábulo latino *principii*, princípio dá a idéia de começo, início, o fundamento sobre o qual se apóia alguma coisa ou a proposição elementar e essencial que serve de base a uma ordem de conhecimentos. Essa significação possibilita definir princípio, dentro do ordenamento jurídico, como norma fundamental, altamente vinculante, que serve de suporte a todo o sistema, direcionando a ordem jurídica e fixando o seu objetivo⁹. Ele é o fundamento que motiva a criação de todas as demais normas jurídicas, inclusive daquelas que criam ou aumentam tributos.

O princípio assume o caráter vinculante e determina as diretrizes do ordenamento jurídico, em decorrência do seu status de norma jurídica qualificada. Como norma qualificadora, os princípios possuem importância estrutural dentro do sistema jurídico.

⁵ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 174.

⁶ Não adentraremos as teorias que distinguem princípios, normas e regras. Adotaremos aqui o entendimento de Estevão Horvath, para quem os princípios são normas jurídicas. Existem dois tipos de normas jurídicas: a) as regras, que ele qualifica como norma jurídica de sentido estrito; e b) os princípios. HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 22.

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. Obra citada. p. 27.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38.

⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004, p. 1.

Com alto grau de abstração, são vagos e indeterminados, por conterem os principais modelos que devem nortear as investigações de coexistência pacífica da ordem jurídica.

No entendimento de Roque Antonio Carrazza, os princípios se caracterizam por não trazerem em seus enunciados um comportamento específico, mas apenas um padrão de interpretação das leis. Eles podem ser implícitos ou explícitos, cumprindo sua função informadora igualmente, independente de hierarquia. São encontrados em todo o sistema jurídico e nominados como constitucionais, legais e até infralegais¹⁰. Dentre todos, os princípios constitucionais são os mais importantes, sobrepondo-se aos demais. Essa importância fica ainda mais evidenciada quando falamos em tributação.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o Direito Tributário brasileiro é constitucionalizado¹¹. Roque Antonio Carrazza dele não discorda ao firmar que a Constituição brasileira, diferentemente de outras constituições, traz em seu texto todo o sistema tributário, legitimando, assim, não apenas a ordem jurídica como um todo, mas também a ordem jurídica tributária. São princípios constitucionais que informam toda a ação tributária das pessoas políticas, direcionando o teor das leis e os seus modos de aplicação¹².

A Constituição concedeu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para instituir e cobrar tributos. A outorga dessa competência nada mais é do que permitir ao destinatário da concessão expressamente designado a faculdade de legislar, na forma e nos limites pré-estabelecidos no Texto Magno. Assim, cabe ao legislador ordinário, no âmbito de cada uma das pessoas políticas, legislar dentro dos contornos da sua competência tributária, para criar os tributos que vão se constituir nas receitas, das quais necessita o Estado, para que possa realizar suas finalidades, que também estão estabelecidas na própria Constituição. Como instituir tributos representa exigir das pessoas físicas e jurídicas a entrega compulsória de parte de suas disponibilidades, o legislador ordinário tem uma liberdade limitada exatamente pelos princípios constitucionais, principalmente por aqueles que informam a tributação.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Obra citada. p. 34.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.44.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. Obra citada. p. 46.

2. A estrita legalidade

O princípio da legalidade não é exclusivo do Direito Tributário, já que está inserido no texto constitucional como um dos princípios básicos dos direitos e das garantias fundamentais. Só por ali constar já é motivo ou razão suficiente para garantir que a criação ou majoração de tributos também está condicionada à prévia existência de lei. O legislador constituinte, entretanto, voltou a mencioná-lo com redobrada força, no art. 150, I, da Carta Magna¹³, como um dos limites impostos ao poder de tributação concedido às pessoas políticas. Dada essa peculiaridade, convencionou-se chamá-lo, em Direito Tributário, de princípio da estrita legalidade¹⁴.

Nos primórdios da História, o ato de tributar era, na realidade, um ato de apropriação pura e simples, praticado pelos governantes em relação aos seus súditos. Segundo Victor Uckmar, a origem do princípio da legalidade é muito mais antiga do que a *Magna Charta*¹⁵, a qual, em geral, atribui-se a primeira afirmação da necessidade de deliberação dos órgãos legislativos para a imposição de qualquer prestação pecuniária. Muito antes já se verificavam situações específicas, nas quais a imposição do gravame era amplamente discutida, em reuniões e assembléias realizadas por aqueles que seriam onerados. Mas foi somente com a edição da *Magna Charta*¹⁶ que se consolidou expressamente o descontentamento do povo, que, de forma impositiva, exigiu que lhe fossem dadas concessões, para tutelar os seus direitos, diante da onerosidade e da injustiça fiscal. A partir daí, o primado da auto-imposição foi sendo disseminado pelas diversas formas de regramento social constituídas, até o efetivo reconhecimento pelas constituições francesa e americana¹⁷.

Como princípio universal da tributação, traz em seu bojo, ainda, o sentido primeiro de consentimento popular. É ainda mais forte esse sentido, quando considerado que tal princípio é o principal vetor sobre o qual se assenta toda a tributação na maioria dos países, inclusive no Brasil. O princípio da legalidade fundamenta tributo consentido. Ou seja, é o próprio povo, através e seus representantes, legalmente eleitos, quem determina e consente

¹³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 154.

¹⁵ Ressalvamos que a expressão está assim grafada na obra indicada na nota 17.

¹⁶ Vide nota 15.

¹⁷ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2 ed. rev. e atual. conf. a 2. ed. italiana. Tradução e notas ao Direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 20-30.

quais exações tributárias podem recair sobre o seu patrimônio e em que medida isso deve ser feito.

Alberto Xavier acompanha o entendimento corrente de tratar-se de um dos princípios básicos do Estado de Direito, mas admite a sua origem em épocas mais remotas. Também atribui o seu surgimento à idéia de consentimento popular, mas pondera sobre o enfraquecimento desse significado, com o advento do Estado Moderno. Para ele, no Estado Moderno, o princípio perdeu o seu significado original de tributação consentida, passando a significar apenas que a imposição tributária só poderá ser válida quando veiculada por meio de lei ordinária, emanada do poder legislativo¹⁸.

Em outras palavras, o princípio da legalidade traduz a necessidade de que qualquer cobrança efetuada pela Fazenda Pública a título de tributo deve ser precedida de lei prévia e validamente emanada do poder legislativo da pessoa política tributante. E, quando se fala em tributo, necessariamente são alcançadas todas as espécies existentes, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

Por se constituir num instrumento regulador do poder que o Estado tem de tributar, também é considerado como um limitador à atuação do fisco, pois a rigidez da nossa Constituição exige que a lei instituidora do tributo traga consignada toda a regra-matriz de incidência, previamente delineada na própria Carta Magna. Assim, não basta apenas a existência de lei ordinária. É necessário ainda que ela descreva abstratamente o tributo a ser criado, estabelecendo todos os elementos indispensáveis à determinação da relação jurídica tributária, delimitando concreta e exaustivamente o fato tributável¹⁹, sendo vedada às normas infralegais a complementação do perfil do tributo²⁰. Tem-se, portanto, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, o princípio da legalidade aliado ao princípio da tipicidade tributária²¹.

Seja qual for o seu real significado, é certo que o princípio da legalidade ainda hoje alberga a segurança jurídica dos contribuintes, pois impede que a relação de

¹⁸ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 5-11.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Obra citada. p. 213-222.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 60.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 60.

tributação seja apenas e tão somente uma relação de poder, sem qualquer submissão normativa.

3. O primado da igualdade tributária

A Constituição atual consagra o princípio da igualdade jurídica. Em seu art. 5º, estabelece que todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção. Ao tratar das limitações ao poder de tributar, concedido às pessoas políticas, o legislador constituinte, no art. 150, inciso II, mais uma vez reforçou essa garantia constitucional, vedando que elas tratem desigualmente aqueles que se encontram em igualdade de condições. Como princípio basilar de todo o nosso sistema constitucional e pressuposto primeiro de justiça fiscal, a igualdade tributária decorre do regime democrático adotado em nosso país.

A repetição feita pelo legislador do princípio da igualdade, no texto constitucional, segundo Américo Lacombe, tem o expressivo significado de afirmar a igualdade perante a lei, no *caput* do art. 5ª, e a igualdade na lei, destacada no inciso II, do art. 150. Lembrando Kelsen, Lacombe destaca que a igualdade perante a lei implica a aplicação da lei a todos, indiscriminadamente, independentemente do seu conteúdo. Já a igualdade na lei pressupõe tratar desigualmente aos desiguais, na medida de suas desigualdades, garantindo ao contribuinte tratamento uniforme, por parte da entidade tributante, àqueles que se encontrem em igualdade de condições. É possível que, muitas vezes, sejam criadas situações restritas a certo grupo social, sem que o princípio da igualdade seja ferido. Porém, essas situações de restrição devem observar uma vinculação lógica entre o diferencial escolhido e a desigualdade de tratamento conferida, em função dessa vinculação²²⁻²³.

A noção de igualdade tem dois sentidos distintos: um positivo e outro negativo. O sentido positivo representa a exigência de que certas finalidades sejam atingidas. O negativo, por sua vez, é a proibição de se estabelecer discriminações. A partir dessa

²² LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 17-19.

²³ Conforme consta na obra referida na nota anterior, o conceito de igualdade foi divulgado entre nós por Rui Barbosa, no texto denominado *Oração aos moços*. “A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam.” BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Coleção A obra-prima de cada autor. São Paulo: Martin Claret, 2003, p. s/n.

constatação, busca-se estabelecer o exato conteúdo do princípio, determinando-se os limites e critérios, para a fixação dos fatores de *discrímén*, dentro do permissivo legal.

Celso Antonio Bandeira de Mello propõe três questões para se estabelecer os critérios identificativos do desrespeito à igualdade. Na primeira questão, o elemento tomado como fator de discriminação é analisado. Dessa análise resulta a conclusão de que a lei não pode considerar como critério de diferenciação situação específica que possa singularizar, no presente, de forma absoluta e precisa, certo indivíduo, em certa situação. Admitido esse critério, a lei preverá uma situação única, materialmente inviável, que jamais se repetirá no futuro. Além disso, a lei não alcançará outros indivíduos, já que previamente direcionada. O fator de discriminação eleito pela lei deve ser próprio de pessoas, situações ou coisas e o elemento tempo não poderá ser considerado como *discrímén*, mas apenas as situações que nele transcorrem. Desse raciocínio extrai-se que a finalidade única do princípio é promover a garantia individual e impedir favoritismos²⁴.

Num segundo momento, o autor trata da identificação ou não da existência de correlação lógica entre o fato distintivo e a discriminação que ele provoca, comparando o critério distintivo com os efeitos pretendidos pela lei. A inexistência dessa correlação afronta o princípio da igualdade²⁵.

Por fim, o autor destaca a necessidade de conformidade entre a discriminação e os interesses constitucionalmente protegidos. Assim, não basta apenas a existência de vínculo racional e lógico entre o traço distintivo e os efeitos pretendidos. É necessário que ele esteja de acordo com os fins constitucionais. Deve-se considerar, ainda, que nem sempre algumas situações expressamente previstas na lei devem ser interpretadas como desigualdades. Ou seja, circunstâncias ocasionais, fortuitas ou acidentais não podem ser consideradas como fatores discriminantes²⁶.

Para Hugo de Brito Machado, a grande dificuldade que os estudiosos encontram para melhor compreender o princípio da igualdade é saber quais são as desigualdades que o Direito deve prestigiar, elegendo-as como fatores discriminantes. Para

²⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

²⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Obra citada.

²⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Obra citada.

ele, se analisado sob uma óptica formalista, o princípio é facilmente compreendido, quando se reconhece que ele tem como premissa básica determinar o caráter hipotético das normas jurídicas. É a hipoteticidade da norma que acarreta a mesma consequência jurídica para todos aqueles que se encontrem na situação que ela descreve. Esse entendimento obriga o intérprete a identificar com precisão quem é o destinatário do princípio. Se a norma hipotética não pode contemplar discriminações, quando aplicada genericamente, o destinatário deve, necessariamente, ser o legislador ordinário. Cabe a ele identificar qual é o critério mais justo para estabelecer as discriminações²⁷.

Em matéria tributária, o traço diferencial eleito pelo legislador constituinte para graduar a carga tributária que será imposta a cada contribuinte é a medida da sua riqueza. O fator de discrimen, portanto, é a capacidade que cada um tem de entregar recursos para o Estado. Esse critério está claramente definido no princípio da capacidade contributiva, que será analisado no capítulo II, dada a sua importância para o desenvolvimento deste estudo.

4. A anterioridade legal: uma questão de previsibilidade

A Constituição Federal exige um lapso temporal entre a publicação da lei que criou ou majorou o tributo e a sua cobrança. A regra geral, inserida no art. 150, III, b²⁸, vincula este interregno ao exercício financeiro. Na regra específica para as contribuições sociais, inserida no art. 195, § 6º²⁹, o intervalo exigido é de noventa dias.

É o chamado princípio da anterioridade da lei tributária, originário da Emenda Constitucional nº 18/65, em substituição ao extinto princípio da anualidade, aplicável à época exclusivamente para imposto sobre o patrimônio e a renda. Tendo o seu campo de abrangência ampliado, para alcançar os demais tributos, foi inserido, na Carta Magna de 1988,

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 57.

²⁸ 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.

²⁹ Art. 195 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: § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

contrariamente ao desejo da maioria dos doutrinadores, para os quais o princípio da anualidade tinha maior importância tributária e política.

Para Paulo de Barros Carvalho³⁰ e Hugo de Brito Machado³¹, o princípio da anterioridade está relacionado exclusivamente com a vigência das normas tributárias no tempo. Contrariamente advogam Mizabel Derzi³² e Roque Antonio Carrazza³³, quando afirmam que o princípio da anterioridade posterga a eficácia de lei já vigente para o primeiro dia do exercício financeiro seguinte.

Com a inserção do princípio da anterioridade em seu texto, a Lei Maior proíbe a surpresa tributária, preferindo o planejamento, o qual é assegurado pela obrigatoriedade de conhecimento antecipado das novas exações, reforçando, assim, de forma taxativa, o princípio da segurança e da certeza jurídica. Ao contribuinte é assegurado constitucionalmente o direito de conhecer a lei que criou ou majorou tributos antes do início do exercício financeiro em que eles serão exigidos. Para que isso seja possível, é necessário que a lei seja publicada em tempo hábil, para que, conhecendo-a, possa ele adequadamente planejar como deverá se adaptar às novas exigências.

Mesmo respeitando tecnicamente o princípio da anterioridade, a legislação tributária à vezes não permite o planejamento e nem ao menos evita a surpresa tributária. Nos últimos anos, com raras exceções, os contribuintes se depararam, no primeiro dia do exercício financeiro (1º de janeiro), com um emaranhado de novas regras. Embalados pelas comemorações do ano que se inicia, não percebem que, no último dia do ano, na última hora, são editadas inúmeras leis aumentando ou majorando tributos. Assiste razão à Mary Elbe Queiroz, quando, comentando esse procedimento absurdo, põe em dúvida o efetivo cumprimento do princípio da anterioridade como forma de assegurar, ao contribuinte, a certeza e a não-surpresa jurídica³⁴.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 85.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. rev. atualiz. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 80.

³² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por DERZI, Mizabel Abreu Machado. 11. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.104.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Obra citada. p. 175.

³⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. Obra citada. p. 21

Além das contribuições sociais e da contribuição provisória sobre movimentações financeiras – CPMF, que foram privilegiadas com uma anterioridade excepcional, a própria Constituição cuidou de estabelecer expressamente as demais exceções aplicáveis ao princípio.

5. A irretroatividade das leis

O Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica pela proibição de prática de ato arbitrário que venha a quebrar a confiança que os cidadãos têm no Poder Público. O princípio da irretroatividade foi inserido de forma ampla como direito fundamental, no art. 5º, inciso XXXVI³⁵ e no âmbito do Direito Tributário, de forma específica, no art. 150, III, a³⁶. Como garantia fundamental do contribuinte, o princípio da irretroatividade realiza a segurança jurídica, preservando, segundo Mary Elbe Queiroz, a estabilidade social³⁷.

A lei que institui ou aumenta o tributo deve estar sempre voltada para o futuro, não sendo possível ao legislador ingressar no segmento de eventos sociais já consumados, sendo-lhe vedada a instituição de leis que alcancem fatos pretéritos. Dessa forma, a Constituição consolida, para os contribuintes, a certeza de que o passado não é passível de modificação, garantindo, também, que o Estado não cometerá arbitrariedades que possam resultar em afronta ao Estado Democrático de Direito.

O princípio da irretroatividade, para R. Limongi França, está intimamente ligado à idéia de proteção ao direito adquirido³⁸, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. É o princípio da irretroatividade, juntamente com o princípio da anterioridade legal, que

³⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

³⁶ 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: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

³⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. Obra citada. p. 23.

³⁸ FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 4. ed. rev. e atualiz. do “Direito intertemporal Brasileiro”. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 231. A autor assim conceitua direito adquirido: “é a consequência de uma lei, por via direta ou por intermédio de fato idôneo; consequência que, tendo passado a integrar o patrimônio material ou moral do sujeito, não se fez valer antes da vigência de lei nova sobre o mesmo objeto”.

consolida, para o contribuinte, a certeza de que o passado não será modificado, permitindo que se instale, entre o fisco, pela sua previsibilidade, e o contribuinte, uma relação de confiança.

As leis são elaboradas para vigorar no futuro, não sendo admitidas leis com efeitos retroativos, para fins de exigibilidade de tributos. A lei não pode alcançar fatos ocorridos antes da sua criação. O contribuinte não pode ser surpreendido, sendo-lhe garantido o direito de que sua conduta estará sempre legitimada pelo direito positivo vigente à época de sua ocorrência. Paulo de Barros Carvalho, destaca que as únicas hipóteses de retroatividade das normas jurídicas estão contidas expressamente no artigo 106 e incisos³⁹, do Código Tributário Nacional.

A primeira delas — inciso I — refere-se às leis interpretativas, editadas com a finalidade de corrigir imperfeições de outras leis preexistentes. Pela função desempenham em nosso ordenamento, as normas contidas nas leis interpretativas serão sempre retroativas, exceto quanto à aplicação das penalidades à infração dos dispositivos interpretados, conforme excetuado pelo próprio inciso⁴⁰. Francisco Amaral ensina que a lei interpretativa ao estabelecer critérios para alcançar o sentido da norma, embora posterior à lei interpretada, deve ser considerada como sendo a ela contemporânea⁴¹. Roque Antonio Carrazza, ao contrário, é taxativo ao afirmar que a rigorosidade dos princípios constitucionais não admite leis interpretativas. Uma lei sempre vai inovar a ordem jurídica e a função de interpretá-la é do aplicador do Direito. O autor somente admite a irretroatividade quando a lei corrige inconstitucionalidade de lei anterior, porém, sem agravar a situação do contribuinte, prejudicando o seu direito adquirido, a ato jurídico perfeito ou a coisa julgada⁴².

Num segundo momento — inciso II — o Código trata do ato ainda não julgado definitivamente, admitindo a retroação da lei apenas nos casos em que o ato deixe de ser infração e de penalidade mais benéfica. Cabe destacar que embora sejam três as alienas do

³⁹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 91.

⁴¹ AMARAL, Francisco. *Direito Civil — Introdução*. 5. ed. rev. atualiz. e aumentada de acordo com o novo Código Civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 74.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. Obra citada. p. 320.

inciso II do referido artigo, adota-se o entendimento expressado por Paulo de Barros Carvalho, relativamente à redundância das alíneas “a” e “b”⁴³.

6. A vedação ao confisco: um conceito indeterminado

De Plácido e Silva, a respeito do significado do termo “confisco” registra: “Confisco ou confiscação é vocábulo que deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”.⁴⁴ O vocábulo em si dá o sentido de penalidade. Porém, não é com esse sentido que o legislador constituinte positivou expressamente o princípio, já que as situações em que o confisco é utilizado como penalidade são raras e estão todas expressamente autorizadas no texto Constitucional.

No entender de Paulo de Barros Carvalho, a grande dificuldade em relação a esse princípio é estabelecer um conceito que contenha as linhas demarcatórias dos limites a partir dos quais um tributo passa a ser confiscatório. Por essa razão, o autor admite reconhecê-lo apenas como uma advertência ao legislador de que existe um limite de tolerância para a carga tributária⁴⁵.

Para Estevão Horvath, a Constituição, ao utilizar a expressão “efeito confiscatório”, não quis se referir ao confisco como pena. Ou seja, o tributo não pode ser tão oneroso a ponto de consumir toda a renda que lhe deu origem, alcançando o patrimônio do contribuinte. A vedação ao confisco implica, numa interpretação restrita, na forma de proteger a propriedade de tributos excessivos ou proibitivos⁴⁶.

A teoria do confisco tributário, no entender de Sacha Calmon Navarro Coêlho, está intimamente ligada ao direito de propriedade, garantido constitucionalmente, significando que não apenas é vedada a expropriação sem justa indenização, como também a expropriação pela tributação abusiva. Para ele, o não-confisco somente pode ser argüido no âmbito da fiscalidade. Na extrafiscalidade, o princípio não tem aplicabilidade, já que a

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 92.

⁴⁴ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico – v. I*. São Paulo: Forense, 1993, p. 395.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 158.

⁴⁶ HORVATH, Estevão. Obra citada. p. 46-52.

tributação exacerbada nesse âmbito tem exatamente a finalidade de coibir condutas ou induzir comportamentos⁴⁷.

O princípio do não-confisco, para Roque Antonio Carrazza, tem como principal fundamento o princípio da capacidade contributiva⁴⁸. Segundo o autor, as leis que criam os tributos e não levam em conta a capacidade de contribuir das pessoas tendem a esgotar a riqueza tributada. Por essa razão, cabe ao legislador ordinário observar parâmetros de conduta regidos pela moderação na quantificação dos tributos, de sorte a preservar a justiça tributária⁴⁹.

Assim, o princípio de que se trata veda que o Estado, valendo-se da sua competência para criar ou aumentar tributos, extrapole a capacidade de colaborar de cada contribuinte, ferindo os limites da razoabilidade, que deve nortear o agir do legislador ordinário. A exigência de tributos não pode ser de tal forma proibitiva a ponto de inviabilizar o crescimento individual ou o desenvolvimento de uma determinada atividade econômica.

Ainda sobre esse princípio, Estevão Horvath, partindo da análise da Constituição espanhola, que, ao tratar do confisco, refere-se ao sistema tributário como um todo, analisa o alcance da expressão “efeito de confisco” no Direito pátrio. Duas teorias podem ser consideradas para justificar a existência ou não de norma que contrarie a princípio da vedação ao confisco. A primeira consiste em entender que a vedação de confisco alcançaria cada tributo individualmente. A segunda teoria considera como parâmetro de verificação a consideração global, isto é, a soma de todos os tributos existentes no sistema. Para o autor, é praticamente inviável, no Brasil, um Estado Federal, aferir a confiscatoriedade do sistema. Primeiro, por não se ter a medida exata ou o momento exato, a partir do qual um sistema passaria a ser confiscatório. Em segundo lugar, pela dificuldade que tal tarefa representa, pois, se aferir um tributo como confiscatório é difícil, que se dirá de todo um sistema. E, em terceiro lugar, tratando-se o Brasil de um Estado Federal, não é possível controlar a criação ou o aumento de tributos nas várias esferas de governo⁵⁰.

⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Obra citada. p. 246.

⁴⁸ Ver capítulo II.

⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Obra citada. p. 89-90.

⁵⁰ HORVATH, Estevão. Obra citada. p. 34 e 35.

Já Ives Gandra da Silva Martins é taxativo ao afirmar que a Constituição não fez distinção, vedando o tributo e o sistema confiscatório, como forma de proteção ao cidadão. Para ele, somente o exame da universalidade de tributos que compõem a carga tributária imposta a um contribuinte indicará a existência de confisco. Nesse caso, todo o sistema deve ser revisto. Como também deve ser revisto, em especial, aquele tributo que, ao somar-se aos demais, extrapolou a capacidade contributiva do cidadão⁵¹.

Embora de difícil execução, o controle do confisco deve ser feito duplamente — em relação a todo o sistema e, individualmente, observando as peculiaridades de cada tributo — sempre em função de casos concretos e considerando situações fáticas e jurídicas. Considerando que a tributação excessiva pode inviabilizar negócios e empresas, a previsão expressa na Carta Magna de tributo que caracteriza confisco aparece, na verdade, como um direito do contribuinte. O direito que ele tem de não estar obrigado a suportar tributo exacerbado que lhe retire a capacidade de se sustentar ou de se desenvolver, revelando claramente a idéia de justiça do sistema tributário.

7. Generalidade e universalidade: vocábulos sinônimos, significados diversos

A Constituição de 1988 trouxe, no inciso I, do parágrafo 2º, do art.153⁵², uma inovação, ao estabelecer que o imposto sobre a renda será informado, pelo critério da progressividade, que será analisado juntamente com a capacidade contributiva, por estar a ela intimamente ligado, e pelos critérios da generalidade, universalidade. Esses critérios funcionam como princípios que atuam sobre a base de cálculo e a alíquota do imposto, complementado, inclusive e principalmente, o princípio da isonomia e, por consequência, o princípio da capacidade contributiva, já que o segundo é um desdobramento do primeiro.

A generalidade e a universalidade, em tese, possuem o mesmo significado lexical. Generalidade é “a qualidade do que é geral, do que abrange uma totalidade de coisas

⁵¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 141.

⁵² Artigo 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (...).

ou do que é considerado em toda a sua extensão”⁵³. Universalidade é “o caráter do que é universal, geral, total”⁵⁴. É comum, portanto, não se estabelecer entre os termos qualquer distinção.

Embora generalidade e universalidade possuam o mesmo significado, a utilização dos termos no texto constitucional só tem algum fundamento, quando se atribui a cada um deles a função de tratar igualmente conceitos distintos, já que o legislador adotou os dois como princípios diferenciados. Em princípio, generalidade alcança as pessoas e universalidade, as rendas. Mary Elbe Queiroz defende a idéia de que generalidade refere-se às rendas e universalidade, às pessoas⁵⁵. Ricardo Mariz de Oliveira, por sua vez, entende que generalidade refere-se às rendas e universalidade, ao patrimônio como um todo⁵⁶.

Não há como se determinar o sentido exato, pretendido pelo legislador constituinte, para cada um dos termos. Por essa razão, adota-se o que é de uso comum. Generalidade, assim, refere-se às pessoas na sua totalidade, no sentido de que todos têm o dever de contribuir com os gastos públicos. Logicamente que, dentro da amplitude semântica do termo, sua abrangência deve ser reduzida pelo princípio da igualdade e, conseqüentemente, da capacidade contributiva. Assim, a generalidade alcança qualquer pessoa que, além de realizar em concreto o fato descrito abstratamente na hipótese tributária, detenha todas as qualidades para figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária. As exceções são aquelas contempladas no texto constitucional (imunidades) ou em leis ordinárias (isenções).

A universalidade, quando alçada à categoria de princípio, tem o seu uso mais comum referido às rendas. Ou seja, todas as rendas e proventos auferidos em determinado período devem ser tributados igualmente, desde que representativos de acréscimo patrimonial, sem fracionamento ou individualização, respeitados apenas os casos de imunidade e isenção.

⁵³ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1.441.

⁵⁴ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. Obra citada. p. 2.807.

⁵⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. Obra citada. p. 35.

⁵⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Obra citada. p. 213-214. “Generalidade significa que o imposto deve tratar por igual todo e qualquer tipo de renda ou provento, melhor dizendo, todo acréscimo patrimonial deve receber o mesmo tratamento. (...). Universalidade diz respeito à totalidade dos elementos positivos e negativos que compõem um determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar ou diminuir esse mesmo patrimônio num dado período de tempo, fixado em lei.”

Toda renda ou provento de qualquer natureza que se apresente, efetivamente, como acréscimo patrimonial, fato ínsito e necessário à natureza jurídica do imposto sobre a renda, deve receber tratamento idêntico. Como no princípio da isonomia, segundo o qual os indivíduos que se encontram em situações de igualdade devem ser tratados igualmente, também a universalidade impede que os acréscimos patrimoniais, sejam eles derivados do trabalho, do capital, e até mesmo os advindos de atividades ilegais, recebam tratamento diferenciado.

Por essa razão, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que a tributação exclusiva na fonte, ante o princípio da universalidade, é inexecutável, mesmo quando aplicadas alíquotas progressivas⁵⁷. Ou seja, o imposto sobre a renda, quando retido na fonte, deve servir apenas ao instituto da antecipação. Se assim não for, se a retenção tiver a conotação de definitividade, o princípio da universalidade restará ferido em toda a sua amplitude, uma vez que o tributo não pode recair sobre fatos isolados.

8. Síntese

A Constituição Federal concedeu às pessoas políticas — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — a competência para tributar. A outorga dessa competência permite que as pessoas políticas exercitem a faculdade de legislar, criando ou aumentando tributos. A competência tributária de cada uma delas, entretanto, está rigidamente adstrita à forma e aos limites pré-estabelecidos no Texto Magno.

A forma e os limites impostos ao exercício da competência tributária são materializados pelos princípios constitucionais informadores da tributação e que, juntos, quando devidamente observados, realizam o princípio da justiça tributária. São eles: o princípio da estrita legalidade, da isonomia, da anterioridade legal, da irretroatividade, da vedação ao confisco, da generalidade, da universalidade, da capacidade contributiva e, como medida da capacidade contributiva, também, o princípio da progressividade.

⁵⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Obra citada. p. 215.

Assim, o tributo só é válido quando legalmente instituído. A lei que cria o tributo, por via transversa, deve ainda observar o princípio da tipicidade tributária, trazendo em seu bojo toda a regra-matriz de incidência, previamente delineada pela própria constituição. Ela deve contemplar a todos, desde que se encontrem em igualdade de condições, sendo assegurado, ainda, a cada contribuinte, o direito de conhecer antecipadamente a lei que o criou ou majorou. Por essa razão, nenhum tributo pode ser cobrado, salvo aqueles regidos pelo princípio da anterioridade nonagesimal, no mesmo exercício financeiro em que foi criado ou aumentado. Esse direito, quando devidamente observado, realiza os princípios da não-surpresa, da segurança e da certeza jurídica. É também a segurança e a certeza jurídica que determinam que a lei que institui ou aumenta tributos deve ser sempre voltada para o futuro. Por fim, o tributo jamais pode esgotar a riqueza tributada, sob pena de, excedendo a capacidade de contribuir, retirar do Estado de Direito a idéia de justiça social.

Tributo é gênero do qual impostos, taxas e contribuições são espécies⁵⁸. Assim, o imposto que incide sobre renda e proventos de qualquer natureza, como espécie de tributo, está inserido na competência tributária exclusiva do ente político União e somente pode ser instituído mediante a observação dos princípios constitucionais que informam a tributação. O princípio constitucional da capacidade contributiva, como principal critério informador do imposto sobre a renda, embora tenha sido aqui explicitamente considerado, pelo grau de importância que lhe é atribuído no âmbito deste trabalho, será analisado com mais vagar, no próximo capítulo.

Capítulo II - O princípio da capacidade contributiva

O princípio da isonomia exige que a lei não discrimine contribuintes que se encontrem em situações jurídicas idênticas e trate da mesma maneira, na medida de suas desigualdades, contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. Nos limites do Direito Tributário, esses objetivos são alcançados pela obrigatoriedade de o legislador levar

⁵⁸ Geraldo Ataliba classifica os tributos como sendo vinculados e não-vinculados, valendo-se do critério jurídico da consistência do aspecto material da hipótese de incidência. São vinculados todos os tributos cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal. Não vinculados, por sua vez, são os tributos que têm como hipótese de incidência um fato qualquer que não comporte uma atuação estatal. Dessa forma, impostos são não vinculados e taxas e contribuições, vinculados. Ver ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed., 6. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 109-120.

sempre em conta a capacidade contributiva das pessoas físicas ou jurídicas, no momento da instituição dos tributos.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, todos os contribuintes são tributados de acordo com a sua capacidade de pagar tributos. O ônus tributário será proporcional ou progressivo, dependendo do tipo de contribuinte. Sendo contribuinte a pessoa jurídica, o encargo será proporcional à sua capacidade de realizar a contribuição. No caso de contribuinte pessoa física, a obrigação é progressiva. Ou seja, quanto maior a capacidade de contribuir, maior o tributo.

Como princípio que visa ordenar a contribuição coletiva de acordo com a força econômica de cada um, sem qualquer distinção, a capacidade contributiva realiza, no Direito Tributário, o princípio da igualdade, o que lhe empresta função niveladora e ressalta os ideais de justiça distributiva.

1. Origem do princípio e evolução histórica do conceito

Extraí-se dos ensinamentos de Regina Helena Costa que a origem desse princípio é atribuída ao próprio surgimento do tributo⁵⁹, que remonta à Antiguidade. Segundo Emilio Giardina, a expressão “capacidade contributiva” é muito antiga, podendo-se dizer que ela tem sua raiz na origem dos estudos das ciências das finanças, através de métodos científicos⁶⁰. Inicialmente, de acordo com Alfredo Augusto Becker, o núcleo do princípio estava limitado ao dever de pagar tributos⁶¹.

A noção de capacidade contributiva para Carlos Palao Taboada, seguiu a tendência natural de evolução e passou a ser expressa de várias formas, porém sempre relacionada à idéia de que os impostos devem estar relacionados com a riqueza do contribuinte⁶². O não acolhimento dessa idéia, em alguns momentos da nossa História, acarretou o exagero das exigências fiscais, provocando injustiça e abuso de poder, em relação

⁵⁹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. atual., ver. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 15.

⁶⁰ GIARDINA, Emilio. *Le base teoriche del Principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961, p. 6.

⁶¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed.. São Paulo: Lejus, 1998, p. 480.

⁶² TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 4, p.126.

à fixação e arrecadação de impostos, em todo o mundo civilizado, tendo em vista a concessão de privilégios. Tais desmandos da legislação e da praxe fiscal duraram até o fim do século XVIII, quando as Constituições nacionais⁶³ passaram a adotar a regra constante da *Déclarations de Droits*, de 1789, reiterada pela *Déclaration de l'Homme et de les Citoyens*, de 1791, que determinava a repartição de impostos de acordo com a capacidade de cada cidadão de pagá-los⁶⁴.

Inicialmente, as expressões empregadas nos textos constitucionais expressavam apenas um princípio elementar de justiça, daí a conclusão a que chegou Carlos Palao Taboada, que a idéia primitiva do princípio, relativamente à relação entre os tributos e a capacidade do contribuinte, não foi concebida com a intenção de positivar o princípio da igualdade, pois os legisladores da época não tinham intenção de ligar um princípio ao outro, mas apenas exprimir a noção de justiça social. Num segundo momento de sua evolução, a noção de capacidade contributiva passa pela idéia de complementação do princípio da igualdade, como um critério material de justiça que determinaria os casos de igualdade e desigualdade⁶⁵.

O enriquecimento evolutivo do princípio da capacidade contributiva em suas relações com o princípio da igualdade, para Carlos Palao Taboada, pode ser fracionada em duas fases distintas: a primeira fase, na qual princípio conhece o seu apogeu e absorve completamente a noção do princípio da igualdade, como critério exclusivo de justiça tributária; e a segunda, quando ocorre o abandono dessa concepção, passando a atribuir-se a cada um dos princípios um conteúdo autônomo e funções distintas⁶⁶.

⁶³ No Brasil, o princípio da capacidade contributiva aparece, pela primeira vez, no inciso 15, do art. 179, da Constituição de 1824 (Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.(...) XV. Ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.) e só retorna com a Carta de 1946, cujo art. 202 assim dispõe: "Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte". Com a reforma tributária, a Emenda Constitucional 18, de 11.12.65, retirou do texto constitucional aquele dispositivo. Apenas com a Constituição de 1988, o princípio da capacidade contributiva volta ao cenário constitucional, por força do § 1º, do art. 145. A nossa Constituição consagra, ainda, em outros dispositivos, desdobramentos do princípio da capacidade contributiva. Ver: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao.

⁶⁴ COSTA, Regina Helena. Obra citada. p. 16.

⁶⁵ TABOADA, Carlos Palao. Obra citada. p.126.

⁶⁶ TABOADA, Carlos Palao. Obra citada. p. 127.

2. O conteúdo da expressão “capacidade contributiva”

A expressão “capacidade contributiva” é tão antiga quanto a ciência das finanças. Foi usada em leis medievais e nos primeiros séculos da Idade Moderna. Como princípio que informa a contribuição coletiva, é decorrente do princípio da isonomia aristotélica, que consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades⁶⁷.

Desde o início, a doutrina destacou a imprecisão dos vocábulos, que segundo Emilio Giardina, é uma *scatola vuota*, possível de ser preenchida com qualquer tipo de conteúdo⁶⁸. Originalmente, “capacidade contributiva” foi considerada como sinônimo de “renda” e “patrimônio”. Ou seja, aquele que tinha renda ou patrimônio estava habilitado ao pagamento do tributo.

A ambigüidade da expressão dificultou o desenvolvimento do conceito de capacidade contributiva, levando os autores a construções fundamentadas nos mais diversos critérios. Inicialmente, ela foi ligada ao princípio do sacrifício. Para alguns doutrinadores, a capacidade contributiva traz em seu bojo, de forma implícita, o princípio do sacrifício. Ou seja, para atender à capacidade contributiva, o princípio da justiça fiscal determina que o imposto deve ser pago de tal forma que implique sacrifício igual para cada um dos contribuintes que realizam o fato imponible. A explicação para a igualdade de sacrifício pode ser encontrada em Siligman.

Segundo o autor, as necessidades individuais não são iguais, variam das indispensáveis, passando pelas de mera subsistência, até as supérfluas, que são satisfeitas apenas para que o indivíduo possa manter o luxo necessário a determinado padrão de existência. O grau de sacrifício se verifica quando o pagamento dos tributos acaba por privar os indivíduos da satisfação de suas necessidades. Ele será maior quando as necessidades atingidas forem básicas, indispensáveis a sua sobrevivência. Será menor o sacrifício que apenas priva o contribuinte das necessidades supérfluas, que o impede de usufruir o luxo⁶⁹.

⁶⁷ Ver nota 23.

⁶⁸ GIARDINA, Emilio. Obra citada. p. 3

⁶⁹ SILIGMAN, Edwin R. A.. *El impuesto progresivo. Em la teoria y em la práctica*. Madrid: Librería General del Victoriano Suárez, 1913, p. 247.

A teoria do sacrifício distorceu a capacidade contributiva, na medida em que a analisava exclusivamente em relação ao consumo, à satisfação que se podia extrair da riqueza produzida. Nesse nível, a aptidão para contribuir com os encargos públicos implicava em privação daquela satisfação, não se revelando adequada ao fundamento do justo imposto. Posteriormente, a idéia de sacrifício foi excluída, mas o fundamento continuou atrelado ao consumo. Quando a capacidade contributiva é considerada somente sobre o aspecto da aquisição, cresce em proporção aritmética, relativamente à renda e ao capital, já que os elementos relativos ao consumo não requerem tributação proporcional e nem se opõem à tributação progressiva⁷⁰.

Passou-se, então, à consideração da satisfação das necessidades individuais e da necessidade de poupança. Somente integra o conteúdo da expressão “capacidade contributiva” a parte do rendimento que restar, depois de satisfeitas as necessidades básicas e a economia necessária à melhoria das condições de sobrevivência do indivíduo e de sua família. Quanto maior o montante do excedente de renda, maior será a disponibilidade para contribuir com os encargos públicos. Essa fundamentação explica a capacidade contributiva em razão da progressividade, mas aceitá-la equivale a renunciar a qualquer explicação lógica para a repartição igualitária dos tributos, pois os mais ricos apresentam menor necessidade de economizar parte da renda bruta para melhorar suas condições de vida. Dessa forma, eles pagam mais tributos, já que têm mais disponibilidade. Por outro lado, a consideração da poupança na base da capacidade contributiva não estimula os menos abastados a acumular recursos, mas sim ao consumo⁷¹.

Essa conjectura, embora não se apresentasse perfeita à medida da capacidade contributiva, colaborou para sinalizar a direção correta à formulação do conceito adequado. A gradação dos impostos deve considerar não apenas a capacidade objetiva da riqueza de fornecer os meios necessários à satisfação da obrigação tributária, mas a capacidade que ela tem de satisfazer, em primeiro lugar, as necessidades essenciais dos indivíduos. A tributação do acréscimo patrimonial que o rendimento excedente proporciona constitui sustentáculo do ordenamento tributário justo. Surge, então, o conceito de capacidade contributiva, fundado na noção de riqueza disponível.

⁷⁰ GIARDINA, Emílio. Obra citada. p. 25.

⁷¹ GIARDINA, Emílio. Obra citada. p. 25.

A norma que impõe a observância do princípio da capacidade contributiva na instituição ou majoração de tributos, ensina Victor Uckamar, está presente nas constituições da maioria dos países, de forma implícita ou explícita⁷². Quando a constituição não traz essa diretriz, é possível encontrá-la no plano infraconstitucional. No direito brasileiro, a capacidade contributiva, além de se encontrar explícita, no texto constitucional, foi alçada à categoria de princípio do sistema tributário.

Essa consciência universal empresta à capacidade contributiva a condição inquestionável de norma realizadora da justiça fiscal. O princípio da capacidade contributiva foi formulado para ser seguido pelo legislador, a quem incumbe, sempre que possível, ao instituir tributos, observá-lo, independentemente de se encontrar explícito ou não no texto constitucional. Ao legislador é imposto o dever de considerar as manifestações objetivas de riqueza de cada contribuinte.

A capacidade contributiva, segundo Hugo de Brito Machado, é um critério valorativo do princípio da isonomia, que também realiza o princípio da justiça⁷³. O princípio da capacidade contributiva, para Ricardo Lobo Torres, identifica-se com justiça social e fiscal. Enquanto a justiça social se realiza pela distribuição de rendas e pela garantia do mínimo existencial⁷⁴, a justiça fiscal encontra sua melhor expressão na capacidade contributiva⁷⁵.

Helenilson Cunha atribui à capacidade contributiva o dever informar toda a atividade tributária, de forma a construir uma sociedade livre, justa e solidária⁷⁶. A força econômica, ensina Emílio Giardina, constitui o substrato da fórmula da capacidade contributiva, o que lhe empresta o significado de possibilidade econômica de pagar o tributo⁷⁷.

Como princípio constitucional, a capacidade contributiva refere-se

⁷² UCKMAR, Obra citada. p. 79.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. Obra citada. p. 73.

⁷⁴ O mínimo existencial representa a parcela de renda necessária à satisfação das necessidades básicas de um pessoa e daqueles que dela dependem economicamente ou à manutenção da fonte produtiva da pessoa jurídica. Ver Capítulo III.

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Justiça Distributiva: Social, Política e Fiscal*, In: Revista de Direito Tributário n. 70, p. 28.

⁷⁶ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 105.

⁷⁷ GIARDINA, Emílio. Obra citada. p. 434.

concretamente a um potencial econômico que proporciona ao indivíduo a possibilidade de contribuir com os gastos públicos. Para se obter um critério formal e individualizado da força econômica que constitui a capacidade contributiva, o legislador elege, segundo critérios de conveniência e oportunidade, fatos impositivos que revelam sinais de riqueza.

A capacidade contributiva, no entendimento de José Maurício Conti, pode ser conceituada também segundo os seus aspectos estrutural e funcional. De acordo com o aspecto estrutural, a capacidade contributiva se revela na aptidão que o indivíduo demonstra para arcar com o tributo. Já, sob o ângulo funcional, a expressão labora como um critério diferenciador subjetivo que proporciona identificar os iguais e os desiguais⁷⁸.

José Marcos Domingues de Oliveira, por sua vez, analisa o termo “capacidade contributiva” levando em consideração os seus dois sentidos: objetivo ou absoluto e subjetivo ou relativo. Quando absoluta, a capacidade contributiva implica a “existência de uma riqueza apta a ser tributada”. O sentido relativo importa em critério de graduação da parcela da riqueza que será efetivamente tributada, considerada a capacidade subjetiva daquele que deve sofrer a imposição tributária. Paulo de Barros Carvalho, sinteticamente, explica que a realização do “princípio” da capacidade contributiva absoluta ou objetiva transparece na eleição dos fatos que irão compor o critério material da hipótese. A materialização do “princípio” da capacidade contributiva relativa ou subjetiva delimita o grau de capacidade específica de cada contribuinte, operando na distribuição equitativa do encargo tributário⁷⁹.

Atuando como medida restritiva à discricionariedade do legislador na eleição de fatos que ensejarão o nascimento da obrigação tributária, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva limita a sua escolha dentre aqueles que, manifestadamente, demonstrem riqueza. São, no dizer de Alfredo Augusto Becker, os fatos-signo presuntivos de riqueza⁸⁰. Isso significa dizer que os tributos não podem ter, na hipótese tributária, fato que não tenha caráter econômico, que não representem parcela de renda excedente ao mínimo indispensável.

Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva atua na

⁷⁸ CONTI, José Maurício. *Princípio tributário da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 33.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 333.

⁸⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Obra citada. p. 263.

gradação de tributo, pois está intimamente relacionada com a distribuição da carga tributária. Por essa razão, Sacha Calmon Navarro Coelho entende que a capacidade contributiva relativa ou subjetiva assume, em relação aos tributos, função limitadora⁸¹. Ou seja, estando adstrita à aptidão específica de contribuir de cada um, fixa a carga tributária dentro dos limites da razoabilidade.

De forma bastante simplificada, a capacidade contributiva absoluta refere-se à hipótese tributária, enquanto a relativa, à norma jurídica impositiva. Dessa forma, a realização da segunda sempre pressupõe a concretização da primeira.

O conceito de capacidade contributiva, assim considerado, implica na necessidade de separar o rendimento em duas porções: a porção que demonstra apenas a capacidade econômica do contribuinte e aquela que revela a sua capacidade contributiva. A capacidade econômica pressupõe a existência de renda e a capacidade contributiva, a possibilidade de pagar tributos.

3. Capacidade econômica e capacidade contributiva

Estabelecer o conceito de “capacidade contributiva” não é tarefa simples, o que leva a maioria dos autores a relacioná-lo com capacidade econômica. Na verdade, trata-se de um atributo pessoal do contribuinte, que não deve ser confundido com a sua capacidade econômica, em que pese a Constituição Federal referir-se, no § 1º, do art. 145⁸², à capacidade econômica como sendo a capacidade contributiva. É importante esclarecer que se tratam de expressões distintas.

Ives Gandra da Silva Martins leciona que capacidade contributiva é atributo do contribuinte que está obrigado à determinada imposição tributária, derivada de sua relação jurídica com o poder tributante. Já a capacidade econômica é a capacidade que esse mesmo

⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 3. ed. rev. e ampl.. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 90-104.

⁸² Art. 145. A União, Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 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.”

contribuinte tem, de suportar a carga tributária que lhe é imposta, em razão de sua peculiar condição⁸³.

No entendimento de José Maurício Conti, capacidade contributiva é a capacidade econômica específica⁸⁴. Enquanto a capacidade econômica é a aptidão para obter receitas, a capacidade contributiva é a aptidão para suportar o ônus tributário. Francesco Moschetti⁸⁵, ao estabelecer a distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica, estabelece que a capacidade econômica é apenas condição para a existência da capacidade contributiva.

Hugo de Brito Machado discorda de Moschetti, usando o argumento de que considerar a riqueza do contribuinte sempre em razão dos interesses coletivos acarreta a destruição do princípio da capacidade contributiva, pela simples razão de se outorgar ao Estado, pela imprecisão do conceito de interesse público, excessivo poder na concessão de isenções⁸⁶.

As pessoas que auferem alguma renda podem ter capacidade econômica, sem ter capacidade contributiva. Quando a renda auferida for totalmente consumida, com o mínimo necessário à sobrevivência do indivíduo e sua família, desaparece a capacidade contributiva, subsistindo apenas a capacidade econômica. A capacidade contributiva, no entendimento de Gisele Lemke, só se manifesta, quando, considerada a mesma parcela de riqueza, em função de determinado tributo, revela-se superior ao mínimo existencial⁸⁷.

A distinção entre as expressões está fundamentada no mínimo vital. Aquele cujos rendimentos permitem apenas suprir suas necessidades básicas certamente tem capacidade econômica, mas não tem capacidade contributiva para suportar qualquer gravame tributário, por menor que ele seja.

⁸³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Capacidade econômica e capacidade contributiva*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias – Capacidade contributiva*, v. 14. (Coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 34.

⁸⁴ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 35-36.

⁸⁵ MOSCHETTI, Francesco. *Obra citada*. p. 76-79.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Obra citada*. p. 73-74.

⁸⁷ LEMKE, Gisele. *Obra citada*. p. 40.

4. Progressividade: a medida do princípio da capacidade contributiva

A progressividade está incluída no inciso I, do § 2º, do art. 153⁸⁸, da Constituição Federal, como um dos critérios informadores do imposto sobre a renda e que a doutrina alçou à categoria de princípio⁸⁹. Paulo de Barros Carvalho não a considera inerente ao tributo, mas apenas uma técnica para se alcançar “uma incidência tributária racional”⁹⁰.

A progressividade, tecnicamente, consiste em elevar a alíquota do imposto, na medida em que aumenta o rendimento. Como critério de fixação de alíquotas, os percentuais crescem, de acordo com o aumento da capacidade de contribuir. Da mesma forma que na maioria das constituições atuais, também no Direito pátrio o critério da progressividade acompanha o princípio da capacidade contributiva. A progressividade materializa, na atividade tributária, segundo ensina Paulo de Barros Carvalho, a aplicabilidade da teoria do sacrifício⁹¹. Ou seja, o sacrifício de entregar parte de seus recursos ao Estado, para suportar os gastos públicos, é dividido igualmente entre todos os indivíduos que possuem capacidade contributiva. Somente a progressividade pode expressar a capacidade de contribuir, de sorte a estabelecer a igualdade na tributação e, por via oblíqua, alcançar uma política mais justa e racional.

A análise da progressividade requer, ainda, adentrar na definição da proporcionalidade, que consiste, basicamente, em estabelecer alíquota única para diferentes bases de cálculo. Por trazer implícita a regra da uniformidade, não poderia ser aplicada, por exemplo, ao imposto sobre a renda, pela sua natureza progressiva constitucionalmente expressa. Havendo uniformidade no sacrifício de entregar recursos para o Estado o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, o princípio da igualdade, é afrontado em toda a sua extensão. Considerando que 10% (dez por cento) quando aplicado sobre R\$

⁸⁸ Ver nota n. 52.

⁸⁹ HORVATH, Estevão. Obra citada. p. 79. “Poderia a progressividade parecer uma simples técnica de tributação, para ser aplicada a certos tributos. Não se nos afigura que assim seja, todavia. Com efeito, a Constituição Brasileira, por exemplo, ao cuidar do Imposto sobre a Renda, reza que ele deve ser informado, dentre outros, pelo *critério* da progressividade. Ora, se é verdadeiro que a progressividade decorre da capacidade contributiva, ainda que Inexistisse essa previsão constitucional expressa, esse imposto teria de ser, obrigatoriamente, progressivo. Este argumento basta, a nosso ver, para levar-nos a concluir que, mais que um mero critério, uma simples técnica, a progressividade é um princípio e, como tal deve ser interpretado e aplicado à matéria tributária.” No mesmo sentido, QUEIROZ, Mary Elbe. Obra citada. p. 40.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Legalidade*, In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário - São Paulo, 1991. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 58.

⁹¹ HORVATH, Estevão. Obra citada. p. 78.

1.000,00 (mil reais) produz o mesmo impacto tributário como quando aplicado sobre R\$ 10.000,00 (dez mil reais), aqueles que detêm uma capacidade de contribuir maior entregarão ao Estado o equivalente àquele que teve menor lucratividade.

Onerar tributariamente os mais ricos através do princípio da progressividade realiza a justiça fiscal, proporcionando a redistribuição da renda e, conseqüentemente, reduzindo a desigualdade social. A ineficácia das alíquotas proporcionais como instrumento de política fiscal distributiva da carga tributária, em especial no imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, a afasta o ideal de igualdade na tributação e, conseqüentemente, do princípio da capacidade contributiva.

5. A capacidade contributiva das pessoas jurídicas

A noção de pessoa, leciona Washington de Barros Monteiro, está atrelada à noção de sujeito de direito, não sendo possível conceber Direito sem pessoa. Embora seja possível identificar pessoa como ente humano, na sua acepção mais comum, na acepção jurídica “pessoa é o ente físico ou moral, suscetível de direitos e obrigações”⁹².

A idéia de pessoa moral, para o autor, corresponde à de instituição social e a de pessoa jurídica, à de sujeito de direito formalmente reconhecido. Isso leva ao entendimento de que não apenas os seres humanos estão presentes em relações jurídicas, contraindo direitos e obrigações. Delas também participam organizações ou coletividades, às quais o direito atribuiu faculdades análogas às da pessoa humana ou natural e que são comumente denominadas de pessoas jurídicas⁹³.

A capacidade jurídica da empresa é atributo inerente a sua personalidade. O Novo Código Civil acatou expressamente a teoria da personificação da pessoa jurídica, quando, em seu art. 52, assegurou às sociedades a aplicação, no que couber, para a proteção dos direitos da personalidade. O assunto é controverso. Danilo Doneda, entretanto, reconhece

⁹² MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – parte geral*. 5. ed. rev. e aum.. São Paulo: Saraiva, 1966, p. 56.

⁹³ MONTEIRO, Washington de Barros. Obra citada. p. 102.

que, “embora a pessoa jurídica seja estranha a todo o processo histórico formador dos direitos da personalidade, ela partilha com a pessoa humana em torno de si situações jurídicas”⁹⁴.

Trata-se, na realidade, de uma técnica jurídica utilizada para solucionar problemas surgidos quando indivíduos se reúnem para criar uma sociedade. Se essa sociedade não tiver personalidade jurídica, todos os direitos e as obrigações serão atribuídos aos sócios. Foi para justificar a existência e a natureza da pessoa jurídica e, também, o processo de personificação que surgiram diversas teorias, reunidas por Francisco Amaral⁹⁵, em dois grandes grupos: o da ficção e o da realidade, cada um deles subdividido doutrinariamente.

Para o direito, entretanto, as justificações teóricas têm pouca importância. A pessoa jurídica existe no mundo e para o mundo das relações jurídicas. Sua vontade é distinta da vontade individual dos membros que a compõem. Seu patrimônio, constituído por afetação de bens ou pelo esforço dos associados, é diverso, também, do patrimônio de seus sócios. A pessoa jurídica é uma realidade, qualquer que seja a fundamentação teórica, reconhecida pelo direito positivo como sujeito de direito, e, portanto, personalizada, cuja capacidade é limitada à consecução de seus fins, pelo fenômeno da especialização.

O estudo da capacidade contributiva das empresas é centrado na análise da figura da pessoa jurídica como titular de direitos fundamentais, os quais são determinantes para a sua inserção no mundo jurídico, como sujeito de direitos e obrigações. Para Julio Salas Sánchez, na medida em que as pessoas jurídicas são o meio que o ser humano utiliza, para a consecução de suas necessidades, se lhes são reconhecidos direitos fundamentais, é porque, por intermédio delas, as pessoas naturais atuam e expressam seus próprios direitos e assumem suas próprias obrigações⁹⁶. Tal reconhecimento leva ao entendimento, pela comunidade denominada Estado, do direito à liberdade de associação e do direito à livre contratação, direitos fundamentais, que legitimam o processo natural de reunião de seres humanos, em busca de objetivos que lhes são comuns.

⁹⁴ DONEDA, Danilo. *Os direitos da personalidade no Código Civil. In: A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva Civil-Constitucional*, 2. ed. rev. e atualiz.. (Coord.) TEPEDINO, Gustavo Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 54.

⁹⁵ AMARAL, Francisco. Obra citada. 281-284.

⁹⁶ SÁNCHEZ, Julio Salas. *Personas jurídicas, tributación y derechos fundamentales. In: Primeras jornadas internacionales de tributación y derechos humanos*. Lima: Asociación Internacional de Tributación Y Derechos Humanos, 1990, p. 118

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, o direito à liberdade de associação para fins lícitos e o uso da expressão “pessoa jurídica” como designação de empresa denotam expressamente o reconhecimento da existência de pessoas jurídicas, inclusive como titulares de direitos fundamentais próprios.

A relevância do reconhecimento de direitos fundamentais, mesmo que específicos, à pessoa jurídica, pode ser analisada sob dois fundamentos distintos, embora correlacionados: o fundamento político-econômico e o fundamento jurídico. Ainda na opinião de Julio Salas Sánchez, o primeiro chama atenção para o fato de que, no mundo contemporâneo, a porção majoritária da arrecadação tributária do Estado provém da subsunção dos lucros advindos da atividade empresarial à hipótese tributária de tributos enunciadas por aquele ente⁹⁷. Sob o enfoque jurídico, é absurdo pensar em não reconhecer os direitos fundamentais dos principais contribuintes do Estado, posto que tal hipótese leva também à negação da universalidade dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da proteção ao mínimo existencial.

Embora a progressividade esteja constitucionalmente vinculada ao imposto sobre a renda, a ele não se aplica de forma generalizada. Em se tratando de tributação das pessoas jurídicas, o critério da progressividade é substituído pela proporcionalidade.

O princípio da capacidade contributiva, como limite mínimo da tributação, leva ao afastamento da incidência tributária sobre os rendimentos necessários à satisfação das necessidades básicas e essenciais para a manutenção de uma vida digna pelo ser humano, de modo a dar eficácia aos direitos previstos no art. 6º, da Constituição Federal⁹⁸.

Contrariamente às teorias que defendem uma capacidade contributiva distinta e autônoma em relação às pessoas físicas, também no âmbito das pessoas jurídicas a tributação deve preservar a imunidade das despesas necessárias à continuidade da atividade econômica, sob pena de estrangular a garantia à livre iniciativa, prevista no art. 170, da Constituição⁹⁹⁻¹⁰⁰.

⁹⁷ SÁNCHEZ, Julio Salas. Obra citada. p. 124.

⁹⁸ Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

⁹⁹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I

6. Síntese

O princípio da capacidade contributiva, dentre todos os princípios constitucionais que regem a instituição do imposto sobre a renda, é, sem sobra de dúvida, aquele que, mesmo quando isoladamente considerado, assume a condição inquestionável de norma realizadora da justiça fiscal.

Costumeiramente confundida com capacidade econômica, inclusive pelo legislador constituinte, a capacidade contributiva se materializa na aptidão para suportar o ônus tributário, de acordo com a força econômica disponível de cada um.

Considerado pela maioria dos doutrinadores como um atributo específico da pessoa humana, é aqui analisado como predicado atribuível também às pessoas jurídicas. Esse entendimento tem seus pilares na possibilidade de ser também a pessoa jurídica como titular de direitos fundamentais, os quais são determinantes para a sua inserção no mundo jurídico, como sujeito de direitos e obrigações.

Diante disso, a capacidade contributiva, como limite mínimo da tributação direta e, principalmente, do imposto sobre a renda, deve ser considerada como característica de qualquer contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, obrigado à determinada exação. Assim, o princípio da capacidade contributiva, além de afastar a incidência tributária dos rendimentos das pessoas físicas, necessários à satisfação das necessidades básicas e essenciais à manutenção de uma vida digna, deve também preservar a imunidade de recursos suficientes às despesas necessárias à manutenção da fonte produtora e à continuidade da atividade produtiva das pessoas jurídicas.

soberania nacional; II propriedade privada; III função social da propriedade; IV livre concorrência; V defesa do consumidor; VI defesa do meio ambiente; VII redução das desigualdades regionais e sociais; VIII busca do pleno emprego; IX tratamento favorecido para empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único, é assegurado a todos o exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

¹⁰⁰ Admitem que também as pessoas jurídicas devem demonstrar capacidade contributiva para suportar o ônus tributário Sacha Calmon Navarro Coêlho, Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez. Ver: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Obra citada. p. 95.

A parte dos rendimentos, assim considerada, recebe a denominação de mínimo existencial, mínimo vital ou ainda, mas apropriadamente, quando válida também no âmbito da pessoa jurídica, mínimo isento.

Capítulo III - Mínimo isento: parcela não tributável da renda

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, “o problema do mínimo existencial se confunde com a questão da pobreza e tem importância muito grande na história da fiscalidade moderna”¹⁰¹.

Durante o período conhecido como Estado Patrimonial, que se desenvolveu até o século XVIII, a imunidade tributária não atendia à situação de pobreza dos cidadãos. Todos contribuía(m) de forma igual, independentemente da situação financeira. Isso foi fruto da doutrina arraigada na época, de que a tributação estaria subordinada à idéia de justiça comunitária. Porém, nos últimos momentos da concepção de Estado Patrimonial, modificou-se o enfoque dado à questão da pobreza, que passou a ser tributada moderadamente, ao passo que a sua proteção foi transferida ao Estado. Com o advento da doutrina liberal e do capitalismo, o tratamento dado à pobreza foi extremamente rígido, culminando com a fase atual, que procura dar uma nova óptica aos direitos fundamentais, fazendo-se respeitar o mínimo isento.

1. Noções fundamentais

Como ponto de partida para a análise do mínimo isento, é importante considerar que a Constituição Federal reconhece a necessidade de uma tributação em consonância com a capacidade contributiva de cada pessoa, para pôr em prática o brocardo latino *primum vivere, deinde tributum solvere*, que evidencia que o direito ao mínimo existencial representa uma exigência primordial, pautada no princípio da dignidade e na necessidade de manutenção da atividade produtiva privada, que se antepõe ao interesse do Estado na obtenção de receitas.

¹⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 122.

O princípio da capacidade contributiva é o limite mínimo da imposição tributária. Por isso, não basta que o contribuinte manifeste capacidade econômica pura e simples, para assumir integralmente a imposição tributária. Ele deve, antes de tudo, manifestar uma capacidade econômica que ultrapasse o conceito de mínimo isento, delimitando um nível de riqueza justo, a ser alcançado pela tributação.

Dito princípio, entretanto, não é o fundamento do mínimo isento. Ele está aquém da capacidade contributiva, pois funciona única e exclusivamente como um balizamento, um limite mínimo, a partir do qual o Estado pode fazer incidir a sua força impositiva. A relevância dessa distinção se dá em razão do enfoque constitucional positivo, conferido pelo § 1º, do artigo 145 da Lei Maior, ao determinar que “sempre que possível os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Em análise inversa, nota-se que o enfoque negativo do princípio pressupõe a não imposição tributária diante da insuficiência de capacidade contributiva. O fundamento do mínimo isento, portanto, tem matriz nos direitos fundamentais e todas as espécies tributárias devem respeitá-lo.

2. As teorias sobre o mínimo isento

Como fundamento do mínimo isento, os autores sustentam duas teorias: teoria objetiva e teoria subjetiva. Segundo a teoria objetiva, a mensuração da incidência tributária deve integrar exclusivamente a riqueza resultante, após a dedução de todos os gastos, para reintegração das fontes produtivas, seja essa riqueza advinda do capital ou do trabalho. Essa teoria reduz a noção de mínimo isento à noção do próprio custo com a produção.

Tal concepção está intimamente ligada ao “capitali-cose”¹⁰². Os rendimentos têm como destinação principal e primeira a manutenção das fontes produtivas, representadas pelos elementos que compõem o patrimônio. Assim, os rendimentos devem, num primeiro momento, repor o capital investido. Tributar os ganhos brutos, antes de recompor por inteiro a

¹⁰² GIARDINA. Emilio. Obra citada. p. 207.

base da atividade produtiva, implica descumprir princípios constitucionais básicos da tributação.

Na teoria subjetiva, uma determinada parcela da renda fica livre da incidência tributária. O montante não tributável deve ser suficiente para prover gastos imprescindíveis e urgentes, considerados como necessidades vitais do ser humano. É o que Emilio Giardina chama de “teoria della reintegrazione del capitale-uomo”¹⁰³. O fundamento básico dessa teoria é que o mínimo isento equipara-se a uma despesa de produção. Os valores se destinam a recompor a energia física consumida no trabalho executado, para obtenção dos ganhos. A explicação de Emilio Giardina leva ao entendimento que a teoria subjetiva aplica-se exclusivamente ao contribuinte pessoa física, uma vez que o montante isento refere-se à quantia necessária à satisfação de necessidades ligadas à subsistência do indivíduo como pessoa humana. Tal proposição reporta-se à aceitação do postulado teórico, que enuncia: a estrutura de utilidade da renda é decrescente frente ao seu incremento.

Essa teoria é duramente criticada, na medida em que os recursos destinados à manutenção do trabalho, ainda que inerentes ao ser humano, são considerados, na sua substância, como bens de consumo e não despesas de produção. Para Emilio Giardina, ainda, bens de consumo e despesas de produção, quando se trata de manutenção de fonte produtiva, são, no mínimo, sinônimos. Para ele, a questão mais crítica é que a teoria subjetiva não consegue explicar o mínimo isento, quando considerado em relação aos ganhos de capital e rendimentos daqueles que não possuem uma atividade produtiva.

A teoria objetiva e a teoria subjetiva mostram com clareza a generalidade do mínimo isento em duplo sentido. Por um lado, toda renda que alcance determinado nível deve estar imune da incidência tributária, independentemente de ter sido originada do trabalho ou de atividades empresariais. Noutro sentido, é preciso que os contribuintes possam deduzir do valor recebido, parcela que corresponda à quantificação do mínimo isento.

Ao mínimo isento também é possível atribuir o encargo de preservar a função assistencial do Estado. Ou seja, a tributação da renda estritamente necessária à manutenção dos indivíduos e das pessoas jurídicas tem como consequência transferir ao

¹⁰³ GIARDINA, Emílio. Obra citada. p. 213.

Estado a incumbência de assistir aos cidadãos que não possuam recursos para a própria subsistência. Uma empresa, cuja atividade econômica é deficitária, pela sua incapacidade de pagar tributos, gera para o Estado apenas prejuízos, já que ele tem, por obrigação, iniciar, em tempo hábil, procedimentos cabíveis à cobrança, mesmo ciente da sua insolvência.

Ainda que a cobrança de tributos pendentes de pagamento em nada se confunda com a visão de contraprestação estatal, do ponto de vista teleológico, não há dúvida que o fundamento é pertinente, pois de nada adianta o Estado tributar o mínimo isento e depois arcar com gastos relativos a medidas assistenciais. Do mesmo modo, não há sentido em manter a tributação do mínimo isento, para depois desfalcocar a arrecadação com a concessão de subsídios, anistias e outros incentivos para as pessoas jurídicas. A mesma linha de raciocínio, com fundamento no princípio da economia dos gastos públicos, é seguida por Klaus Vogel, citado por Emílio Cencerrado Millán¹⁰⁴.

Observam-se, assim, dois elementos básicos do mínimo isento: objetivo e subjetivo. O elemento objetivo é formado pela ausência ou insuficiência de riqueza e o elemento subjetivo é aquele que conduz à valoração da ausência ou insuficiência de riqueza, dentro da perspectiva do tributo como um instrumento jurídico e apto a pôr em prática os fundamentos do ordenamento nacional.

Fernando Aurélio Zilveti considera a preservação do mínimo isento essencial ao alcance da plenitude do respeito à capacidade contributiva¹⁰⁵, como forma de realização da justiça fiscal. A aptidão de contribuir somente é verificada, depois de satisfeitas as necessidades básicas do cidadão ou deduzidas as despesas de produção.

¹⁰⁴ VOGEL, Klaus. *La hacienda pública y el Derecho Constitucional, en Hacienda pública española, n. 59, 1979, p. 20.* Apud MILLÁN, Emílio Cencerrado. *El mínimo exento en el sistema tributario español.* Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 23. “(...) el sistema tributaria y el de cargas sociales se encuentran íntimamente unidos. Si la tributación de los rendimientos del trabajo personal (como sucede hoy en Alemania Federal) comienza a partir de un nivel de ingresos a cuyo beneficiario el Derecho social lo considera como necesitado y le proporciona una determinada ayuda social, parece claro que en este punto la relación entre Derecho tributario y el Derecho que regula las prestaciones sociales es incongruente. No parece tener sido sentido alguno recaudar impuestos de aquellos sujetos a los que al mismo tiempo tiene que serles garantizada una ayuda social con el fin de asegurarles el mínimo de existencia.”

¹⁰⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Capacidade contributiva e o mínimo existencial.* In: SCHOERI, Luis Eduardo & ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado.* São Paulo: Dialética, 1998, p. 45.

3. O conceito de mínimo isento

É na doutrina espanhola, nas lições de Emílio Cencerrado Millán, que, indiscutivelmente, se encontra o mais adequado conceito de mínimo isento. Para ele, em tradução livre, a justiça tributária conclamada na constituição se realiza através da preservação do mínimo isento. Diante da ausência ou insuficiência de riqueza, o Estado fica impedido de exercer a sua força impositiva, pela falta do elemento básico que lhe serve de fundamento, desobrigando, assim, de forma legítima, do dever de contribuir, o titular daquela riqueza¹⁰⁶.

Em princípio, mínimo isento representa a parcela de renda necessária à satisfação das necessidades básicas de uma pessoa e daqueles que dela dependem economicamente ou à manutenção da fonte produtiva da pessoa jurídica. Porém, o próprio princípio de capacidade contributiva exige que antes de estabelecer tal afirmativa como conceito de mínimo isento, seja definido o que é indispensável para que um cidadão e sua família possam sobreviver com dignidade, ou o que é necessário para manter produtiva a empresa, ainda que deficitária. Ou seja, quais são as necessidades básicas que devem ser satisfeitas à sobrevivência do indivíduo ou da empresa? A definição de mínimo isento, portanto, está intimamente atrelada à identificação do que é necessidade básica.

Infelizmente não é possível descrever com exatidão o que seja necessidade básica, já que não se trata de um conceito estanque. A necessidade básica, como instrumento de manutenção (de um indivíduo ou de uma empresa), pode variar, de acordo com o momento histórico e com os contextos social, cultural e econômico. Em que pese tal dificuldade, é imprescindível que o legislador estabeleça parâmetros para que se determine qual parcela de riqueza de um cidadão ou de uma pessoa jurídica não pode ser alcançada pela tributação, posto que se revela apenas suficiente à manutenção das necessidades básicas e à sobrevivência de qualquer um daqueles sujeitos de direito. Dessa forma, somente aquilo que excede esse mínimo necessário é passível de tributação.

Segundo José Maurício Conti, para se chegar ao justo valor do mínimo

¹⁰⁶ MILLÁN. Emilio Cencerrado. Obra citada. p. 63. “(...) el mínimo exento constituye, a nuestro juicio, el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza.”

necessário a uma existência digna, o legislador deve basear-se no que, “numa sociedade dada, razoavelmente se repute necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família”¹⁰⁷.

É facial que o conceito de mínimo isento deve ser aplicado dentro das condicionantes de tempo e espaço e de acordo com as circunstâncias econômicas, sociais e culturais de um país, levando em consideração a baixa renda da população e a constante elevação dos gastos públicos. Por conseguinte, a definição do mínimo isento não comporta grande flexibilidade, em razão das diversidades econômicas e sociais, presentes em todos os países e cuja única forma de adequação seria a regionalização.

Entretanto, há que se enfatizar que aquela definição também não comporta qualquer forma de arbítrio, sob pena de subverter o próprio conceito de renda líquida, como hoje se verifica na atual legislação do imposto sobre a renda, que fixa valores e limites para a dedução com gastos essenciais, sem qualquer critério de razoabilidade, frente à atual conjuntura econômica e social.

4. O alcance do mínimo isento

Prevalece na doutrina estrangeira e, também, na doutrina pátria a idéia de que apenas as pessoas físicas estão sujeitas à tributação, com o reconhecimento do mínimo isento, sendo desnecessário o desmembramento do conceito, para atender à tributação das pessoas jurídicas. Inclusive, os tradicionalistas mitigam o conteúdo do mínimo isento, que abrangeria apenas gastos essenciais para a pessoa física, como o vestuário, a alimentação e a moradia.

Como exigência constitucional à aplicação da justiça fiscal, o mínimo isento, entretanto, não se aplica apenas às pessoas físicas. Ele deve ser considerado, sempre que houver manifestação de riqueza tributável, independentemente de quem seja o titular dessa riqueza. Nenhum sujeito de direito que tenha ingressos que se prestem apenas à sua manutenção básica pode ser constrangido a contribuir com os gastos públicos.

¹⁰⁷ CONTI, José Maurício. Obra citada. p. 55.

A aplicação do mínimo isento deve ressaltar o caráter solidário ínsito ao dever de contribuir, sobre o qual se fundamenta a teoria do princípio da capacidade contributiva. Esse princípio traz implícita a exigência de observação ao princípio da justiça fiscal, ao pressupor a anterior existência de capacidade econômica. De acordo com o entendimento de Emilio Cencerrado Millán, a capacidade para contribuir com os gastos públicos somente é considerada, após a satisfação do básico necessário à manutenção da atividade produtiva da pessoa jurídica ou à sobrevivência do indivíduo e seus familiares¹⁰⁸.

Assim, toda a manifestação de riqueza que não alcance determinado nível deve ser isenta de impostos, independentemente de ser originária do trabalho assalariado, da remuneração do capital, ou da atividade empresarial. Também a tributação das pessoas jurídicas deve ser pautada pelo mínimo isento¹⁰⁹, já que a ausência de renda também impede a sobrevivência da empresa, pela impossibilidade de exercício da atividade econômica a que se destina.

A observação do mínimo isento, no âmbito da pessoa jurídica, resulta da aplicabilidade dos princípios constitucionais inerentes à tributação e da inegável distinção entre a capacidade contributiva da empresa e a capacidade contributiva das pessoas físicas que as compõem. As pessoas jurídicas possuem uma capacidade contributiva própria e diversa da de seus sócios e, em razão disso, somente podem ser submetidas tributação, quando respeitados os vetores da justiça tributária.

Sobre a determinação quantitativa do mínimo isento das pessoas jurídicas, ensinam Perez de Ayala e Eusebio Gonzáles, deve-se verificar, no âmbito de cada uma delas, a presença de renda suficiente para contribuir, na medida em que viabilize a manutenção da atividade econômica¹¹⁰ e o crescimento almejado da capacidade contributiva, de forma razoável. Assim, não é possível estabelecer um valor determinado e genérico, pois cada pessoa jurídica possui uma realidade e recursos distintos. A fixação de percentual aplicável ao total dos recursos obtidos durante o exercício social poderia solucionar a questão, entretanto, para não esvaziar o conteúdo do mínimo isento, é imprescindível vincular a fruição

¹⁰⁸ MILLÁN, Emilio Cencerrado. Obra citada. p. 50.

¹⁰⁹ A aplicação do mínimo isento à pessoa jurídica é defendido também por Perez de Ayala, Eusebio Gonzáles e Sacha Calmon Navarro Coelho. Vide nota 110.

¹¹⁰ AYALA, Perez de. e GONZALEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Derecho Financiero, 1980, tomo II, LIX, *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 95.

da reserva assim constituída apenas à manutenção da atividade produtiva, impedindo, assim, que os sócios se apropriem desse tipo de recurso. Paralelamente à vinculação, é necessário, ainda, impor a obrigação de manter, como disponibilidade imediata, o exato montante.

5. O mínimo isento e a capacidade contributiva

O mínimo isento só tem relevância tributária, só é considerado, quando há capacidade contributiva, e só há capacidade contributiva quando existe renda. Quando o indivíduo apresenta apenas capacidade econômica, não se pode falar em renda. Todo ser humano necessita de um mínimo para subsistir e esse mínimo é traduzido sempre em valores monetários. Ocorre, muitas vezes, que alguns indivíduos — embora sejam produtivos, desenvolvendo algum tipo de atividade remunerada, seja ela resultantes de sua capacidade física ou mental — não auferem renda. Mesmo recebendo alguma remuneração pelo seu trabalho, não conseguem ultrapassar o limite do mínimo necessário para a sua subsistência e, na maioria das vezes, de sua família. Esses indivíduos detêm apenas a capacidade econômica. Como não conseguem acumular nenhuma riqueza, já que tudo que recebem é aplicado na satisfação de necessidades básicas a sua sobrevivência, não possuem capacidade contributiva.

Esse raciocínio aplica-se também às pessoas jurídicas, no que tange à manutenção da atividade produtiva. Ou seja, também as pessoas jurídicas somente podem ser tributadas na medida em que demonstrem possuir capacidade contributiva. Auferir recursos suficientes apenas para manter a atividade econômica da empresa, sem lhe acrescentar patrimônio, não importa em auferir renda passível de tributação.

A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 3º, inciso II, 6º e 7º, inciso IV¹¹¹, traz preceitos que justificam a existência do mínimo isento. No Brasil, portanto, o mínimo isento não é proclamado de forma genérica e aberta, como revela, por exemplo, o

¹¹¹ Artigo 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...). Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

tratamento dado à matéria, nas Constituições da Suíça¹¹² e de Liechtenstein¹¹³. Porém, nem sempre foi assim. A Constituição Federal de 1946, em seu art. 15, § 1º, dispunha que “são isentos de imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (*sic*)”.¹¹⁴

É importante que se diga que, em países como Itália, Alemanha e Espanha, apesar de a Lei Fundamental não fazer nenhuma menção ao mínimo isento, trata-se de um conceito justificado e acolhido pelo Poder Judiciário como uma simples decorrência da previsão de capacidade contributiva. Na Alemanha, inclusive, o *Karl Bräuner Institut* encaminhou proposta de emenda à Constituição de Bonn, para acrescentar a previsão de que o mínimo isento é imune a impostos (*das existnzminimunn ist steuerfrei*), como noticia Ricardo Lobo Torres¹¹⁵.

Como fez a doutrina alemã, a dedução do mínimo isento é extraída da conjunção de vários valores, quais sejam a proteção da dignidade da pessoa, a proteção à família, o princípio da igualdade e da capacidade contributiva e o caráter de Estado Social presente na Constituição de 1988. Como corolário desses quatro princípios, chega-se à mesma conclusão alcançada pela jurisprudência alemã, de que o mínimo existencial constitui uma autêntica exigência constitucional.

Logo, a proteção do mínimo isento, no plano do Direito Tributário, coaduna-se com os conceitos que condicionam o exercício da liberdade e o princípio da igualdade. Como se trata de um limite para a ânsia de arrecadação do Estado, o mínimo isento possui características de imunidade, ou seja, parcela de renda que as competências tributárias previstas no texto constitucional não podem alcançar.

¹¹² Artigo 41 da Constituição da Suíça, de 29 de maio de 1874: “El impuesto federal directo a que se refiere el apartado c) del párrafo 1 se establece con arreglo a las siguientes normas (...) c) al fijarse los tipos se tendrá en cuenta de modo adecuado la carga constituida por los impuestos directos de los cantones y de los municipios. El impuesto importará como máximo: - 11,5 por 100 de la renta de las personas físicas; la sujeción comienza inmediatamente en cuanto la renta neta alcance 9.700 (nueve mil setecientos) francos para los solteros y 12.200 (doce mil doscientos) francos para las perdonas casadas”.

¹¹³ Artigo 24, da Constituição de Liechtenstein, de 05 de outubro de 1924: “El Estado establecerá por vía legislativa un sistema tributario equitativo mediante la fijación de un mínimo vital exento y una mayor imposición de las fortunas y rentas más altas.”

¹¹⁴ BARRETO, Carlos Eduardo (Org.). *Constituições do Brasil*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, rev. e atualiz., v. 2, 1971, p. 11.

¹¹⁵ Apud TORRES, Ricardo Lobo. Obra citada. p. 125.

6. Síntese

O mínimo isento tem sua pedra angular nos direitos fundamentais. Por essa razão, a sua preservação é essencial ao respeito da capacidade contributiva e, conseqüentemente, à realização da justiça fiscal.

Duas são as teorias formuladas pelos doutrinadores — objetiva e subjetiva — para explicar o fundamento do mínimo isento. Enquanto a teoria objetiva equipara o mínimo isento aos custos de produção, na teoria subjetiva ele é comparado às despesas de produção.

Analisando os termos “custo de produção” e “despesa de produção” sob a óptica econômica, pode-se dizer que o primeiro é utilizado no produto, enquanto o segundo é utilizado para o produto. Ou seja, se não houver custo de produção, necessariamente não haverá produto, já que dele é parte integrante. Ao contrário, o produto pode existir, independentemente de despesa ser realizada ou não.

Dessa forma, a teoria que mais bem explica o conteúdo do mínimo isento é a teoria objetiva. O rendimento, antes de ser oferecido à tributação, tem como primeira e principal destinação a recomposição patrimonial. Recomposto o patrimônio eventualmente utilizado para auferir renda, é necessário, ainda, que o capital utilizado seja reintegrado totalmente. Somente após recuperar integralmente todos os recursos despendidos para a obtenção da renda é que se terá a base de cálculo do tributo.

Na transposição desse raciocínio para o âmbito da pessoa física, chega-se ao mesmo resultado. O patrimônio tem aqui o mesmo sentido. Já o capital da pessoa física é representado pela força física e capacidade intelectual. Havendo renda, seja em função da utilização do patrimônio ou resultado do trabalho, a tributação só pode alcançar o montante que sobrar após recomposição do primeiro ou satisfeitas as necessidades básicas do indivíduo para manter a sua força laboral. Como necessidades básicas entenda-se o necessário para uma vida digna e saudável, consideradas as condicionantes sociais, culturais e as diversidades econômicas presentes no substrato social ao qual o indivíduo pertence.

O mínimo isento não tem, portanto, seu fundamento, no princípio da capacidade contributiva, mas sim nos direitos fundamentais. Embora seja inerente à capacidade de contribuir, a ela se antepõe, de forma a lhe emprestar a noção de riqueza disponível.

No caso específico do imposto sobre a renda, o fato de o contribuinte possuir riqueza disponível, materializada no princípio da capacidade contributiva, além de ser um dos fatores determinantes para que o Estado possa exigir o tributo, se constitui também no critério material da hipótese tributária daquele imposto, já que a conduta hipoteticamente descrita na regra-matriz de incidência é “auferir renda e proventos de qualquer natureza”.

Capítulo IV - Noções sobre normas jurídicas

O estudo de um tributo, inclusive do imposto sobre a renda, implica necessariamente conhecer a estrutura das normas jurídicas. São elas as responsáveis por levar para dentro do sistema, através dos chamados veículos introdutórios¹¹⁶ — leis, decretos, etc. — a regra-matriz de incidência.

“Norma jurídica” é um conceito que encontra aplicação na Teoria Geral do Direito. Hans Kelsen, em estudo muito bem aceito pela doutrina, distinguiu a norma jurídica da proposição jurídica. Embora ambas sejam proposições, juízo que se exprime por palavras, a norma jurídica é uma proposição prescritiva emitida pelo legislador e a proposição jurídica, com caráter descritivo e explicativo, é enunciada pelo jurista. Como se tratam de dois discursos lingüísticos distintos, pode-se dizer que a ciência do Direito é uma metalinguagem, posto que discorre sobre a linguagem do Direito positivo, através da aplicação do empirismo, que lhe é peculiar¹¹⁷.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. rev. e atualiz..São Paulo: Saraiva, 2002, p. 83.

¹¹⁷ Do ponto de vista semiótico, a experiência e a linguagem se complementam. A primeira tem forma de proposição elementar, imbuída de verdade ou falsidade. Por retratar um estado de coisa, é sempre impregnada de significado. A linguagem, ao contrário, como é proposição lógica em sentido simbolizado é considerada verdade vazia, pois representa fato, significado ou estado de coisas que podem ou não acontecer no mundo real.

A partir daí, o jusfilósofo da Escola de Viena distinguiu, pela primeira vez, o plano do Direito positivo do Plano da ciência do Direito. Para ele, a norma jurídica é uma norma dupla e, por isso, complexa.

1. Norma jurídica e texto legal

Geraldo Ataliba afirma que a instrumentalidade do Direito¹¹⁸ é qualidade que se explica pela função reguladora que ele exerce sobre as relações intersubjetivas advindas de fenômenos produzidos na sociedade. Para fazer essa regulação, o homem impõe a si, e a seus pares, condutas pré-determinadas, formuladas em estruturas sintáticas que alteram o mundo social, direcionando comportamentos. Essas estruturas gramaticais, também denominadas de textos legais, integram o direito positivado, ou seja, o conjunto de regras e comandos que impõe comportamentos pretendidos. A partir dessas regras, sintaticamente estruturadas, são construídas as normas jurídicas.

Não é por acaso o cuidado com a construção do parágrafo anterior, quanto ao emprego da expressão “norma jurídica”. Houve época, entretanto, em que era comum, em textos jurídico-científicos, a utilização indistinta e casual do termo. De forma geral, as normas jurídicas não se materializam apenas em estruturas gramaticais contidas em textos legais, mas também no resultado da interpretação de uma ou mais dessas estruturas.

Conforme explica Fábio Ulhôa Canto, Kelsen foi quem primeiro despertou para a necessidade de diferenciar essas duas realidades. O texto legal, que ele denominou de proposição prescritiva, revelava a norma emanada do poder estatal competente. Ele traz um comando, permissão, proibição ou pertença, por que é dado por quem, dentro do meio social, tem poderes para tanto, e o seu sentido está limitado à expressão das palavras justapostas. As normas jurídicas, por sua vez, resultam de um juízo condicionado, fundado em hipóteses. Como objeto de estudo da Ciência do Direito, os textos legais são interpretados pelos cientistas, na busca da significação necessária à construção da norma jurídica.

Essa teoria distintiva foi aperfeiçoada por Kelsen na obra *Teoria Pura do*

¹¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25.

Direito. Norma jurídica, então, passa a ser um imperativo e uma proposição, o resultado de um juízo hipotético¹¹⁹.

As categorias apresentadas por Kelsen não passaram incólume pela crítica doutrinária. Lourival Vilanova apontou a inexatidão da terminologia kelseniana, argumentando que ambos os significados são suscetíveis à expressão lógica “proposições”, sendo possível convencionar que é designação exclusiva da estrutura metalingüística, em razão dos valores verdadeiro e falso, que lhes são inerentes¹²⁰.

Paulo de Barros Carvalho constrói a sua crítica afirmando que também as normas jurídicas, e não apenas as proposições, estão impregnadas de juízos hipotéticos¹²¹. Nessa mesma linha, para designar norma jurídica e proposições, José Roberto Vieira confere correção lógica aos termos “proposições prescritivas” e “proposições descritivas”, respectivamente¹²². A linguagem em que se expressam, a norma e o texto legal, é a linguagem jurídica, considerada em seus dois níveis¹²³. Enquanto a linguagem dos textos legais, do direito positivo, é prescritiva, a linguagem da norma jurídica, da ciência do Direito, é descritiva. A norma jurídica descreve as condutas impositivas prescritas na literalidade dos textos.

2. A estrutura da norma jurídica

Estabelecida a diferença entre norma jurídica e textos legais, inicia-se agora uma viagem ao interior da norma, buscando conhecer a sua estrutura. Utilizando as mesmas expressões criadas por Kelsen, mas adotando a designação funcional proposta por Cóssio e, posteriormente, também admitida por Kelsen, segue-se a teoria dualística da estrutura das normas, que secciona a norma jurídica em: normas primárias e normas secundárias.

¹¹⁹ COELHO, Fábio Ulhôa. *Para entender Kelsen*. São Paulo: Max Limonade, 1995, p. 26 e segs.

¹²⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de Direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 92.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 26.

¹²² VIEIRA, José Roberto. *IPI - A regra-matriz de incidência: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 56.

¹²³ Segundo Lourival Vilanova, “a expressão linguagem jurídica é ambígua. Refere-se a dois níveis de linguagem: a do direito positivo e a da Ciência do Direito, que tem o direito positivo como objeto de conhecimento (dogmático)”. VILANOVA, Lourival. Obra citada. p. 25.

As normas primárias prescrevem deveres e as normas secundárias, sanções. As primeiras, tidas como normas principais, prescrevem as condutas juridicamente devidas e que devem ser observadas. As segundas aparecem como conseqüência do descumprimento das primeiras, sancionando o comportamento indesejado. Pode-se afirmar que as normas secundárias servem para assegurar o cumprimento das normas primárias. O corte didático, segundo Paulo de Barros Carvalho, não fere a realidade única e indivisível da norma jurídica. Juntas, as duas entidades formam uma norma completa de orientação de conduta¹²⁴.

Todas as normas jurídicas têm a mesma estrutura lógica, que as individualiza em normas primárias e secundárias, e cada uma delas possui os mesmos componentes internos: antecedente, hipótese ou descritor e conseqüente ou prescritor. Assim, as normas primárias e secundárias possuem a mesma conformação. O antecedente, hipótese ou descritor prevê abstratamente um fato e o conseqüente ou prescritor indica¹²⁵ as implicações da ocorrência desse fato, sob a forma de efeitos jurídicos. Os efeitos jurídicos que o conseqüente prescreve estão condicionados à ocorrência do fato abstratamente previsto na norma jurídica, no mundo real.

Os dois segmentos internos de cada uma das realidades da norma, firmados inicialmente como hipótese e conseqüente, estão ligados por um vínculo de imputação, representado pelo “dever ser” de um juízo hipotético: dado um fato, deve ser uma certa conseqüência. Essa conseqüência contém os efeitos jurídicos do fato, cuja irradiação está condicionada a sua realização. O dever ser que vincula os elementos da estrutura interna da norma (hipótese e conseqüente) é, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, um dever ser interproposicional¹²⁶ neutro, que, de acordo com Lourival Vilanova, não pode ser modalizado¹²⁷. Contrariamente ao que ocorre nas leis naturais, nas quais a relação é de causalidade, os elementos da estrutura interna das normas jurídicas estão vinculados por uma relação de causalidade jurídica.

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 32.

¹²⁵ Adotamos, para hipótese e conseqüência, as funções que lhes são atribuídas por Lourival Vilanova: “a norma jurídica tem composição híbrida: uma parte, o descritor sendo p-declarativa; a outra onde se prescrevem as condutas em relação recíproca, o prescritor, sendo uma p-prescritiva”. VILANOVA, Lourival. Obra citada. p. 44.

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 339.

¹²⁷ VILANOVA, Lourival. Obra citada. p. 90 e 91.

3. A atuação dinâmica da norma jurídica: o fenômeno da incidência

Considerada a estrutura interna da norma jurídica como calcada em hipótese e conseqüente, observa-se a norma em sua condição estática. O fenômeno da incidência representa a norma em movimento e se verifica em todos os domínios do Direito, não se constituindo em especificidade exclusiva do Direito Tributário. É na incidência que ocorre a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, uma operação lógica que deve se realizar entre iguais¹²⁸.

Já foi dito que a hipótese tributária prevê abstratamente um fato. Trata-se de um fato que, embora hipoteticamente esteja contido numa norma jurídica, ainda não é jurídico. Da mesma forma, relembramos que o conseqüente da norma prescreve para esse fato efeitos jurídicos que, por sua vez, são condicionados. Eles ocorrem se e quando o fato se realizar no mundo real. Para que os efeitos jurídicos se irradiem, não basta apenas que o fato se realize. A sua realização deve ser plena, completa, com todos os elementos contidos na previsão da hipótese. Quando isso acontece, dá-se a subsunção. Paulo de Barros Carvalho ensina que basta faltar ao fato realizado apenas um dos elementos contidos na sua previsão abstrata, para que o fenômeno da incidência seja frustrado¹²⁹.

No momento em que se dá a subsunção do fato realizado no mundo fático ao conceito da norma, ocorre a incidência. A norma jurídica incide sobre o fato realizado, jurisdicizando-o. É pela incidência da norma que o fato previsto abstratamente na hipótese da norma, e já realizado, torna-se jurídico. O fato não-jurídico, realizado no mundo fático, ingressa no mundo jurídico, pela incidência da norma, e irradia os efeitos jurídicos previstos na conseqüência, fazendo nascer obrigações de fazer ou não fazer. Ainda para Paulo de Barros Carvalho, somente a compreensão perfeita do fenômeno da incidência torna possível o conhecimento jurídico¹³⁰.

¹²⁸ Até a 15ª edição do *Curso de Direito Tributário*, Paulo de Barros Carvalho firmava o entendimento de que se dá a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, pois se tratava de uma operação lógica que só se realizava entre iguais. Na 15ª edição, mudou o seu posicionamento e iniciou o tópico da fenomenologia da incidência, reconhecendo que a subsunção não ocorre só entre iguais, mas também entre linguagens de níveis diferentes. Como fato e norma configuram linguagens, é correta a assertiva de que o fato subsume-se à norma. Importa esclarecer, para melhor entendimento da posição do autor, que, em sede de Direito Tributário, só quando o evento for descrito na linguagem competente — lançamento — é que ele tornar-se-á um fato. Antes, ele é apenas um evento. CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 242.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 242.

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 243.

Trata-se, efetivamente, de uma criação intelectual que acontece apenas em pensamento e que permite acompanhar os movimentos da norma sobre o fato e a sua conseqüente transformação em fato jurídico, pois apenas fatos jurídicos podem irradiar os efeitos jurídicos previstos no conseqüente. Existe, portanto, um lapso temporal ínfimo entre a ocorrência do fato no mundo real e a sua juridicização. Nesse momento infinitesimal, que materializa um intervalo entre realidade social e realidade jurídica, dá-se o fenômeno da incidência, o que faz com que a norma recaia sobre o fato já realizado no mundo real e irradie os efeitos para ele previstos. Os efeitos do fato juridicizado materializam-se pelo estabelecimento de uma relação jurídica, que pode ou não ter cunho patrimonial, dependendo do seu objeto.

A Teoria Geral do Direito define a relação jurídica como o vínculo jurídico que se estabelece entre dois sujeitos, em relação a um determinado objeto. Um deles, o sujeito ativo, possui o direito subjetivo de exigir o objeto. O outro, o sujeito passivo, tem o dever jurídico de prestá-lo. A prestação imposta ao sujeito passivo pode ser um comportamento de fazer ou não fazer, expresso ou não em valores econômicos. Ante a possibilidade de apreciação econômica ou não do objeto da relação jurídica, critério que não encontra respaldo unânime na doutrina¹³¹, é possível individualizá-la em duas categorias distintas: relações jurídicas obrigacionais e não obrigacionais.

4. A norma jurídica tributária

Uma vez determinadas a estrutura lógica e a atuação dinâmica da norma jurídica em geral, importa agora direcionar este estudo para o âmbito do Direito Tributário, focalizando, especificamente, a norma jurídica tributária. Como norma jurídica, ela é estruturada pelo mesmo arcabouço lógico que sustenta todas as demais normas jurídicas. Apenas os domínios em que estão inseridas é que as diferenciam e esses já vêm determinados por adjetivação.

¹³¹ Observou-se que o critério da patrimonialidade é aceito por Paulo de Barros Carvalho e criticado por José Souto Maior Borges e Marçal Justen Filho.

Para José Roberto Vieira, as normas tributárias equiparam-se, em termos de juridicidade¹³², a todas as outras normas jurídicas, seja qual for o ramo do Direito a que se refiram. Cabe aqui, desde já, confirmar a superação das divergências doutrinárias quanto à unicidade do Direito, firmando o entendimento de que a sua repartição em ramos é utilizada apenas para fins didáticos¹³³.

Tipificar as normas jurídicas, inclusive as tributárias, alinhando-as em classificações, constituiu afã diligente dos doutrinadores durante longo tempo. Dentre todos os critérios apresentados, elege-se o critério do grupo constitucional proposto por Paulo de Barros Carvalho¹³⁴. Pelo critério eleito, as normas jurídicas tributárias são agrupadas em três categorias: a) normas que enunciam princípios; b) normas que determinam as incidências tributárias; c) normas que estabelecem outras providências administrativas.

Ainda lembrando Paulo de Barros Carvalho, o número de normas identificadas em cada grupo leva à outra ordenação, mais específica, que opta pela disposição em duas outras classes: normas tributárias em sentido amplo e normas tributárias em sentido estrito¹³⁵.

Em maior quantidade, as normas tributárias em sentido amplo são aquelas que norteiam a atividade tributária do Estado e estabelecem os meios de operacionalização dessa atividade. São normas que fazem nascer vínculos não obrigacionais, cujo objeto se materializa pelo fazer ou não-fazer, insuscetível de avaliação patrimonial. Denominadas indevidamente, no âmbito do Direito Tributário, de obrigações acessórias, são, na realidade, deveres instrumentais ou formais¹³⁶, impostos, pelo Estado, ao cidadão, com o objetivo de viabilizar imposição e arrecadação dos tributos.

Encontradas em número infinitamente menor, uma apenas para cada figura tributária, são as normas de sentido estrito. Consideradas por Paulo de Barros Carvalho como

¹³² VIEIRA, José Roberto. Obra citada. p. 59.

¹³³ Nesse sentido: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 28; VIEIRA, José Roberto. Obra citada. p. 59; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 31; CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 15.

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 234.

¹³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 235.

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 284.

as normas que “marcam o núcleo do tributo”, as normas tributárias de sentido estrito foram por ele designadas de “regra-matriz de incidência fiscal”¹³⁷. Contrariamente às normas tributárias de sentido amplo, essas normas dão origem às relações jurídicas obrigacionais, uma vez que têm por objeto a obrigação de pagar um tributo.

5. Síntese

O Direito tem institutos que devem ser ordenados e sistematizados. O ordenamento jurídico e o pensamento sistemático destacam-se por se concretizarem na questão central da Ciência do Direito, assim entendida a busca de um Direito que traga certeza na sua aplicação e estabilidade aos governados de um determinado Estado, visando sempre à idéia de justiça social. Esse fundamento essencial do Direito irradia-se incondicionalmente, em todo o plano jurídico, inclusive no Direito Tributário. A idéia de uma sociedade justa está atrelada ao ordenamento e a sua sistematização.

Logicamente que cada um dos pontos, cujo exame mal foi esboçado, mereceria um estudo mais aprofundado, porém, diligentemente, tentou-se alcançar todos os aspectos considerados importantes, sem, entretanto, pretender o esgotamento dos temas que rondam a matéria. A partir daí, demonstrou-se a importante distinção que existe entre norma jurídica e texto legal e, no plano da estrutura da norma jurídica, consubstanciando-se na melhor doutrina, evidenciou-se a hipótese tributária — no plano normativo — e a consequência — no plano jurídico. Essa decomposição da norma jurídica permitiu visualizar a norma em sua forma estática e em sua atuação dinâmica. Posteriormente, mantendo-se uma coerência, necessária em disposições aplicáveis a qualquer ramo do Direito, fez-se uma análise pormenorizada dos alicerces estruturais da regra-matriz de incidência, haja vista a sua importância para o correto reconhecimento dos tributos que devem ser suportados pelo contribuinte e que são impostos unilateralmente pelo Estado, visando arrecadar recursos financeiros, para realizar o bem comum.

Apesar da diferença de conteúdo, as normas que compõem a norma jurídica têm a mesma estrutura composta por critérios que trazem consigo um juízo formulado de

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 235.

acordo com a lógica deôntica. Ou seja, seguem a forma “se A deve ser B”. Não se trata de algo inevitável, conforme se verifica no princípio da causalidade. A norma jurídica traz em si a possibilidade do descumprimento e, entranhado em seu conteúdo, o princípio da imputação. Logo, tanto na norma primária, como na secundária, o legislador, através do operador deôntico, imputa um resultado para determinado comportamento. Na verdade, concretizado o comportamento descrito no antecedente, pelo fenômeno da incidência, difundem-se os efeitos do conseqüente, instaurando-se, assim, um vínculo jurídico específico.

Considerando especificamente as normas jurídicas tributárias, alinhando-as na classificação do grupo institucional e, em razão da quantidade de normas que são encontradas em cada grupo, destacando, especificamente, normas tributárias em sentido estrito, tem-se a norma nuclear do tributo, também denominada regra-matriz de incidência.

Capítulo V - A regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas

Ao Estado a Constituição atribui um rol de funções básicas que visam suprir necessidades coletivas, realizando assim o bem comum. Para desempenhar adequadamente essas funções, é necessário que ele disponha de recursos, inclusive, e, principalmente, financeiros. É essa, portanto, a razão primordial de o Estado desenvolver uma atividade eminentemente financeira, com objetivos específicos de obtenção e gestão de receitas e realização de despesas.

A realização da despesa faz-se pelo custeio e pela manutenção dos serviços públicos, indispensáveis ao suprimento das necessidades coletivas. As receitas são requisitadas de particulares, que contribuem, de forma impositiva, com parte de seu patrimônio. O principal instrumento de que o Estado dispõe para obter recursos de particulares é o tributo¹³⁸. O tributo, portanto, é o meio através do qual o Estado obriga determinada pessoa a entregar aos cofres públicos certa quantia em dinheiro.

¹³⁸ O conceito de tributo é constitucional, mas a definição legal de tributo é dada pelo art. 3º, do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A requisição compulsória, entretanto, num Estado de Direito, não pode ser exercitada de forma arbitrária e discricionária. Impõem-se ao Poder Público limites, delineados através de normas procedimentais que disciplinam a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos. Esse conjunto de normas, que tem como núcleo o conceito de tributo, é denominado de Direito Tributário. No Brasil, ele está estruturado, de forma rígida e exaustiva, na Constituição Federal. É na Constituição que vamos encontrar a regra-matriz, a norma padrão de incidência de cada exação.

Somente as pessoas políticas autorizadas constitucionalmente, por intermédio de suas casas legislativas, poderão editar leis que criem tributos. Qualquer exação que tenha origem diferente não poderá ser caracterizada como uma contribuição consentida pelos administrados, que têm no poder legislativo o seu mais legítimo representante.

A Constituição, entretanto, contrariamente ao que ensina José Souto Maior Borges¹³⁹, não cria tributo. Repartindo regiamente as competências tributárias, ela autoriza as pessoas políticas — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — a criarem tributos. Além de autorizar a sua criação, a Constituição também delimita a matéria fática sobre a qual ele poderá ser instituído, determinando, ainda, a hipótese tributária possível e os sujeitos possíveis de figurarem nos pólos ativo e passivo da relação jurídica que se instalará, após a realização do fato descrito na hipótese. Essas diretrizes são dadas através do desenho constitucional da regra-matriz de incidência, que deverá ser fielmente seguido pelo legislador infraconstitucional, quando da criação do tributo “in abstrato”.

1. O imposto sobre a renda: noções históricas

Noticia Aliomar Baleiro que o imposto sobre a renda tem suas origens fincadas na necessidade de arrecadar recursos para custear, em 1798, a defesa da Inglaterra

¹³⁹ “Uma vez posta na Constituição, norma fundamental em sentido jurídico-positivo, é iniciada a criação de um tributo (...) Não cabe para Infirmar a tese da criação constitucional do tributo, estabelecer, como o faz tradicionalmente a doutrina do Direito Tributário, uma distinção absoluta entre o momento da outorga de competência tributária, pela Constituição, e a disciplina Integrativa do tributo, pela lei tributária material”. BORGES, José Souto Maior. *ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada*. In Revista de Direito Tributário, n. 2, p. 64 e 65.

contra as investidas dominadoras de Napoleão Bonaparte¹⁴⁰. Criado, inicialmente, como um imposto de guerra, teve sua extinção decretada tão logo findou o estado de beligerância, em 1916. Essa extinção, entretanto, não foi duradoura, pois, como fonte inesgotável de recursos, o imposto sobre a renda sempre vinha à baila em situações emergenciais¹⁴¹, até que, a partir de 1842, foi, definitivamente, consolidado no ordenamento britânico.

A implantação do imposto sobre a renda, em outros ordenamentos jurídicos, foi acontecendo de forma sucessiva, sendo que em alguns países, como França e Estados Unidos, sua adoção demandou grandes discussões. Nada, entretanto, no entendimento de Aliomar Baleeiro, impediu que o imposto sobre a renda, como um dos mais importantes elementos do sistema tributário, fosse universalmente adotado. No Brasil, não foi diferente. Vários estudos sobre a implantação de um imposto que tributasse as rendas de uma forma geral já se arrastavam pelos tempos, desde a época do Império, em razão da influência que a economia inglesa exercia sobre o pensamento de homens públicos e politicamente influentes à época¹⁴².

Até meados do século XIX, informa Gisele Lemke, a intenção de implantar o imposto sobre a renda, nos mesmos moldes daquele adotado pelos ingleses, foi exteriorizado de diversas maneiras, inclusive através de comissões especialmente formadas para o estudo do assunto. Mas todos os esforços foram em vão, inclusive o de Ruy Barbosa, que, em extenso relatório, elaborado em 1891, defendeu a conveniência da implantação de semelhante tributo na constituição republicana, como forma da realização da justiça buscada pelos princípios democráticos. Enquanto isso, as rendas eram tributadas, desde o Império, por impostos isolados e que recaíam apenas sobre determinados tipos de rendas, alcançando, da mesma forma, apenas alguns contribuintes¹⁴³.

Segundo Aliomar Baleeiro, em 1922 o imposto, incidindo sobre a renda de forma global e não mais de forma parcial e fracionada, foi inserido em dispositivo contido no bojo da lei nº 4.625. Inicialmente, sua cobrança foi feita timidamente, mas o seu aprimoramento era constante, inclusive com a inserção dos critérios de proporcionalidade e

¹⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à ciência das finanças*. 8ª ed. revista e adaptada à Constituição de 1969, ao Código Tributário Nacional e à legislação posterior. Rio de Janeiro: Forense, 1972, p. 20.

¹⁴¹ LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 14.

¹⁴² BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 20 e 282.

¹⁴³ LEMKE, Gisele. Obra citada. p. 14.

progressividade em sua estrutura, através da lei nº 4.894, em 1925¹⁴⁴. Mas, segundo Gisele Lemke, foi apenas após a edição do Decreto nº 17.390, que lhe deu os contornos do imposto vigente na França, desde 1917, que a sua cobrança ganhou força¹⁴⁵.

Não tendo sido contemplado, na discriminação de receitas, pelo constituinte de 1891, foi deixado no campo da competência residual da União e dos Estados. Em 1934 que tomou assento definitivo no texto constitucional, no qual se mantém até hoje, sofrendo apenas pequenas alterações na sua nomenclatura, ao longo dos tempos. Mas é com a designação primeira, “imposto e proventos de qualquer natureza”, que pode ser encontrado no texto constitucional atual.

De 1922 até os dias de hoje, muitas foram as mudanças experimentadas, o que fez com que o imposto sobre a renda tivesse sua técnica de apuração aprimorada, de acordo com a legislação de cada país, adquirindo, assim, cada vez mais, o caráter complexo que hoje lhe empresta a multiplicidade de aspectos que se encontra na economia contemporânea. Nessa evolução, nosso sistema tributário, seguindo tendência universal, separou os contribuintes em pessoas físicas e jurídicas, os quais submete a regimes jurídicos de tributação diferenciados.

2. O rigor científico dos vocábulos substitutos da expressão “fato gerador”

A regra-matriz de incidência tributária, inclusive a do imposto sobre a renda, assim como todas as normas jurídicas, tem uma estrutura dual, conforme já explicado. Compõe essa estrutura, como primeiro elemento, a hipótese tributária. Muitas são as denominações sugeridas para qualificar esse elemento¹⁴⁶. Na doutrina pátria, poucos foram aqueles que não sucumbiram aos encantos da expressão “fato gerador”¹⁴⁷. A acolhida,

¹⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 282.

¹⁴⁵ LEMKE, Gisele. Obra citada. p. 15.

¹⁴⁶ Algumas das expressões sugeridas pela doutrina: situação-base, pressuposto de fato do tributo (do italiano *fattispecie tributaria*), suporte fático (do alemão *steuertatbestand*), fato imponible (do espanhol *hecho imponible*), hipótese de incidência, fato gerador. A escolha, entretanto, recaiu sobre a expressão “fato gerador”, por influência de um artigo do publicista francês Gaston Jèze, vertido para o português e publicado na RDA n. 2.

¹⁴⁷ Para Alfredo Augusto Becker, dada a sua ambigüidade, a expressão “fato gerador” “não gera coisa alguma além de confusão intelectual”. Obra citada. 1998, p. 318. Por entender que um trabalho científico não pode prescindir de um vocabulário técnico, Geraldo Ataliba propôs designar o fato abstrato como hipótese de incidência e o fato concreto como fato imponible. Obra citada. p. 54. Apontando as várias designações sugeridas

entretanto, mereceu severas críticas, todas dirigidas à ambigüidade do termo. “Fato gerador” designa duas realidades distintas a um só tempo: qualifica a descrição legal do fato descrito na hipótese e, também, a sua ocorrência fática.

Paulo de Barros Carvalho, em princípio, pôs fim à polêmica, ao reconhecer que a problemática da denominação era o que menos importava, já que em todas as situações haveriam de significar sempre o fato hipoteticamente descrito, que, quando realizado no mundo fático, dará origem ao vínculo jurídico previsto na consequência¹⁴⁸. Por uma questão de rigor científico, entretanto, ele sugeriu que a descrição do fato fosse designada de “hipótese tributária” e o fato concreto, de “fato jurídico tributário”¹⁴⁹. A adjetivação nortearia o reconhecimento imediato do campo de atuação da norma jurídica e a ligação do fato à instituição do tributo. Essas são as expressões adotadas neste trabalho.

3. A questão interior: “critérios” ou “aspectos”

Na sua dualidade estrutural, a regra-matriz de incidência carrega, dentro do seu bojo, a hipótese tributária e o consequente. Cada um desses alicerces, por sua vez, embora caracterizados, no dizer de Geraldo Ataliba, como unidade lógica incindível¹⁵⁰, como o é também a norma jurídica, detém, em seu interior, determinadas qualidades, previamente selecionadas pelo legislador, que dá a conhecer os conceitos utilizados na criação da norma, estabelecendo as diretrizes da hipótese e da consequência. Apontar esses predicados, isolando-os, para melhor examiná-los, não implica na decomposição da hipótese ou consequência. Por essa razão o cuidado em nominá-los, evitando identificá-los apenas como partes ou elementos.

para o termo, Paulo de Barros Carvalho, esclarece a Influência de Gaston Jèze na adoção da expressão “fato-gerador” pela nossa doutrina, ao mesmo tempo em que critica a sua dúbia significação, recusando a proposta de Geraldo Ataliba, por entender que o fato, depois de realizado, não é mais imponível. Obra citada. p. 238 e 239.

¹⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 241.

¹⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 241.

¹⁵⁰ “Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é una e indivisível”. ATALIBA, Geraldo. Obra citada. p. 65. “ (...) os enunciados conotativos do antecedente das normas gerais e abstratas, e os denotativos, do suposto das normas individuais e concretas, possuem a integridade lógica de todos os conceitos, jurídicos ou não.” CARVALHO, Paulo de Barros, Obra citada. p. 246. “ (...) ambos os termos do juízo hipotético, assim também a própria norma, como conceitos que são, gozam de Inteiraza lógica, mostrando-se unidades Indivisíveis (...)” VIEIRA, José Roberto. Obra citada. p. 60.

Embora a reunião desses atributos dê unidade à hipótese ou conseqüência da regra-matriz de incidência, vale lembrar Alfredo Augusto Becker¹⁵¹, que observa a possibilidade de tais qualidades se apresentarem juntas, num mesmo texto legal, ou isoladas, cada qual inserida em vários outros textos, implícitas ou explícitas, já que a norma é construída a partir dos textos legais.

Voltando à questão da denominação das qualidades da hipótese e da conseqüência, a escolha deve ser de tal forma cautelosa, para não privá-las (a hipótese e a conseqüência) do caráter unitário que lhes é conferido. Geraldo Ataliba¹⁵², ao se defrontar com o problema, afastou a possibilidade de qualificá-las como elementos¹⁵³, por entender que a força dessa expressão sugere cada uma das partes de um todo, o que não estaria adequado à unicidade pretendida. Ele preferiu a denominação “aspectos”, por designar a observação do todo pela parte.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho, “critério” é o vocábulo que melhor sintetiza as qualidades dos conceitos de hipótese e de conseqüência. Os “critérios” podem ser identificados e analisados separadamente, sem, entretanto, retirar dos conceitos a incidibilidade que lhes é inerente. São critérios, portanto, as qualidades que permitem à hipótese determinar os sujeitos, o local e o momento da relação jurídica que terá por objeto determinada obrigação tributária, que só o conseqüente, através de seus critérios, detém as propriedades quantificadoras.

A especificidade de cada regra-matriz de incidência é dada pelos critérios existentes no conteúdo de sua hipótese e/ou da sua conseqüência. Basta que apenas um desses elementos detenha, em seu bojo, critérios que lhe confirmem sentido exclusivo para se operar a distinção. E isso sempre acontece, já que para cada tributo existe apenas e tão somente uma única regra-matriz de incidência. Mesmo quando duas hipóteses ou duas conseqüências possuem o mesmo conteúdo, a relação jurídica sempre será diferente, ante a obrigatoriedade

¹⁵¹ “Não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a regra, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota etc.; tudo isso integra a estrutura lógica de uma única regra jurídica, resultante de diversas leis ou artigos de leis (fórmula literal legislativa).” BECKER, Alfredo Augusto. Obra citada. p. 299.

¹⁵² ATALIBA, Geraldo. Obra citada. p. 76.

¹⁵³ Para Alfredo Augusto Becker, a hipótese de incidência possui núcleo e elementos adjetivos. O núcleo é o fato descrito hipoteticamente e os elementos adjetivos são as coordenadas de tempo e lugar, que condicionam a realização da hipótese. Obra citada. p. 329. Gianini identificou apenas dois elementos dentro do que ele denominou de *presupposto dell'imposizione*: um elemento material e outro pessoal. GIANINI, A. D. *Instituzioni di diritto tributario*. 9. ed. Milão: Giuffrè, p. 149.

de existirem critérios diferentes, nos segmentos complementares respectivos, sob pena de se instalar, naquela norma jurídica, o vício da inconstitucionalidade. Isso decorre do fato de que, por imposição constitucional, sobre o mesmo fato não pode recair o mesmo tributo que foi ou será suportado pelo mesmo sujeito passivo.

4. Hipótese tributária

A hipótese tributária instala-se no plano normativo. A obrigação tributária não depende da vontade das partes, é impositiva, uma obrigação *ex lege*. Ela surge com seu objeto, no momento em que nasce a relação jurídica tributária. A hipótese tributária descreve hipoteticamente o fato escolhido pelo legislador, dentre todos os existentes no mundo real, e esse, quando realizado por uma pessoa física ou jurídica, dará origem a um vínculo jurídico obrigacional. Ou seja, a realização desse fato desencadeará o fenômeno da incidência tributária, que vai jurisdicizá-lo, fazendo-o parte do mundo jurídico, e apto a irradiar os efeitos, também jurídicos, previstos na consequência da regra-matriz de incidência.

A obrigação tributária, sob o enfoque jurídico, nasce, por força da lei, pela realização da hipótese contida na regra-matriz de incidência¹⁵⁴. Ocorrido o fato que a hipótese descreve abstratamente, a norma incide, fazendo irromper o vínculo jurídico que une dois sujeitos de direito. Esse vínculo, denominado relação jurídica tributária, tem como objeto a obrigação tributária representada pelo direito subjetivo do sujeito, que figura no pólo ativo da relação jurídica e pelo dever daquele que se instala no pólo passivo. No caso específico da relação jurídica tributária, esse dever está representado pela obrigação do contribuinte em relação à pretensão correlativa do fisco: dever do contribuinte, de pagar o tributo e direito subjetivo do Estado, de percebê-lo.

A identificação do fato hipoteticamente descrito na norma e que compõe a hipótese tributária somente é possível pela segregação de seus critérios identificadores e

¹⁵⁴ Existem divergências na doutrina quanto à natureza constitutiva ou declaratória do lançamento. Isto é, a obrigação tributária nasce pela ocorrência do fato imponível ou pela prática de um ato administrativo. Ver: VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Roque Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 152 e 153; LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 39 a 62; GIANINI, A. D.. Obra citada. p. 179-186.

qualificadores. São apenas três os critérios — material, espacial e temporal — suficientes, como será visto posteriormente, à caracterização da hipótese.

4.1 Critério material

É possível afirmar que o critério material é o primeiro dos critérios da hipótese tributária em precedência, já que os demais, para José Roberto Vieira, podem ser considerados apenas seus condicionantes de tempo e lugar, no âmago da hipótese¹⁵⁵. Essa precedência, entretanto, não significa reduzir a importância dos demais critérios na conformação do fato, mas apenas ordená-los sequencialmente, para facilitar o entendimento das suas significações. O critério material da hipótese é também denominado de núcleo, posto que é a informação mais importante que o legislador fornece à identificação do fato.

Geraldo Ataliba, equivocadamente, ao descrever o critério material da hipótese, acaba descrevendo o todo pela parte¹⁵⁶. Conforme bem assinala Paulo de Barros Carvalho, o critério material é parte integrante da hipótese e não se confunde com a sua inteireza¹⁵⁷. Também é comum, principalmente aos partidários da “escola da glorificação do fato gerador”¹⁵⁸, a identificação de outros critérios na hipótese, que não apenas o material, espacial e temporal, critérios esses próprios do dever tributário que a realização da hipótese acarreta e cuja localização adequada é na consequência.

O critério material representa uma ou mais condutas, um ou mais comportamentos, que o legislador descreve, invariavelmente, utilizando-se de um verbo pessoal transitivo, direto ou indireto. Pelo seu caráter pessoal e transitivo, o verbo pede que lhe seja atribuído, necessariamente, um complemento, sob pena de não expressar completamente a conduta ou o comportamento pretendido. Não cabe, em nosso ordenamento, onerar com tributo conduta ou comportamento genérico. É necessário que o proceder venha especificado pelo complemento. Impõe-se, ainda, que essa conduta seja lícita e, sendo impositiva, não pode depender da vontade da parte.

¹⁵⁵ VIEIRA, José Roberto. Obra citada. p. 62.

¹⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. Obra citada. p. 106.

¹⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 250.

¹⁵⁸ VIEIRA, José Roberto. Obra citada. p. 62

Tome-se como exemplo o verbo “realizar”. Se o legislador inserir, no critério material da hipótese, esse verbo, sem qualquer complemento, não se tem, de forma individualizada, qual a conduta onerada. Todos que realizarem algo ou alguma coisa devem pagar tributo? A mesma imprecisão se tem com qualquer outro verbo que não esteja adequadamente acompanhado de um complemento. É imprescindível que o legislador diga o que se deve realizar para pagar tributo. Além de dizer o que se deve ou não fazer, concretamente e completamente, o legislador deve dizer também quando e onde fazer ou não fazer. O fato, portanto, deve ser descrito abstratamente e detalhadamente qualificado pelas coordenadas de tempo e lugar.

No imposto sobre a renda, de forma geral, o verbo do critério material é “adquirir” e o complemento, “renda e proventos de qualquer natureza”. O artigo 43 do Código Tributário Nacional, diploma complementar à Constituição, estabelece que a hipótese tributária do imposto sobre a renda é “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (a) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou (b) de proventos de qualquer natureza assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos nesse conceito de renda”. A hipótese tributária, assim descrita, impõe, necessariamente, a busca do sentido jurídico da expressão “aquisição de disponibilidade”, seguindo-se a questão de como distinguir a aquisição da disponibilidade econômica da aquisição da disponibilidade jurídica.

Muito já se falou sobre a questão da aquisição da disponibilidade da renda e das suas espécies. Adquirir disponibilidade, como pacificado na doutrina, significa a obtenção do direito de dispor alguma coisa, em virtude de deter-lhe a posse. Embora essa afirmação possa parecer uma verdade tão evidente que sequer mereça ser declarada, ela tem o mérito de destacar o caráter incisivo da expressão “disponibilidade”. Ou seja, o legislador não cogitou sobre a possibilidade de dispor, mas sobre a disposição concreta e efetiva.

As expressões “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica” são autônomas e, por essa razão, não se confundem. Enquanto a disponibilidade econômica é imediata e real, a disponibilidade jurídica é mediata e potencial. A disponibilidade econômica revela uma situação em que o contribuinte, detentor da posse da renda ou de proventos de qualquer natureza, deles pode se utilizar, poupar, consumir, não só em razão da sua detenção

legal, mas também física, a título definitivo e incondicional. Detenção “física” significa dizer que o valor foi recebido em moeda corrente ou em títulos que detenham alto grau de liquidez.

Enquanto a disponibilidade econômica pressupõe a posse real, física, da renda, o seu efetivo recebimento, a disponibilidade jurídica representa apenas a posse de um direito em potencial ao recebimento da renda. Porém, apenas o direito à percepção não basta para configurar a disponibilidade jurídica. É necessário que esse direito venha revestido das qualidades de liquidez e certeza. Embora o contribuinte ainda não tenha a posse física da renda, ele já reuniu todas as condições necessárias ao seu recebimento. A condição implícita na disponibilidade jurídica, portanto, não é subjetiva, mas de caráter temporal.

Frente aos princípios constitucionais já estudados, principalmente o da capacidade contributiva e, também, considerando a questão do mínimo isento, não é simples captar o substrato do complemento do critério material do imposto sobre a renda. O conceito de renda e proventos é extremamente complexo, já que não se tem um arquétipo constitucional do que é renda e proventos para fins de tributação. O artigo 43 do Código Tributário Nacional é lacônico em suas definições. Por essa razão, relativamente a esses conceitos, proceder-se-á análise mais detalhada, oportunamente, no capítulo VI.

4.2 Critério espacial

O critério espacial dá a identificação do lugar onde o fato deve acontecer, para ser considerado juridicamente relevante, e representa a coordenada de tempo que qualifica a ocorrência do fato. Se ele for verificado, em local distinto daquele eleito pelo legislador, para figurar no critério espacial da hipótese, não se dará o nascimento da relação jurídica tributária, pois o fato ocorrido não irradiou efeitos jurídicos, simplesmente porque não se tornou jurídico. Não ocorreu a jurisdicação pela ausência do fenômeno da incidência, uma vez que o fato ocorrido, por faltar-lhe uma propriedade específica, não se encaixou perfeitamente no desenho da norma. Não havendo incidência, nada aconteceu no mundo jurídico, dada a inoperância da norma jurídica.

O lugar do fato pode, a critério do legislador, estar implícito ou explícito na norma jurídica. Em algumas normas, pode até parecer que o legislador esqueceu de, mesmo

implicitamente, indicá-lo, tão sutil são os seus vetores existenciais. Explícito ou implícito, o critério espacial deve, obrigatoriamente, ser indicado, sob pena de incompletude da hipótese a tributária.

É comum a associação do critério espacial ao âmbito territorial de validade e eficácia na norma¹⁵⁹. Tratam-se de entidades distintas, que não devem ser confundidas, do que resulta um princípio de identificação estanque, que leva a equívocos, quando considerado que o aspecto espacial pode ser amplo, restrito a determinadas áreas específicas, ou, ainda, claramente determinado. Alternativa irrepreensível à correta identificação do critério espacial fornece Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁰, ao adotar a classificação dos tributos, de acordo com o grau de elaboração do critério espacial. Com essa classificação, os tributos terão, na hipótese, critério espacial, com uma das seguintes compleições: genérica, específica ou determinada.

Existem, portanto, tributos que possuem, como critério espacial, a indicação de um determinado local (recintos alfandegários, no IPI), outros, cujo critério espacial revela-se em uma área especificamente indicada (zona urbana, no IPTU), e, outros, ainda, nos quais a generalidade do território da lei instituidora do tributo é acolhida. Os exemplos citados demonstram claramente que, embora coincidências existam, nem sempre o critério espacial pode ser identificado, com âmbito territorial de validade da lei.

No caso específico do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o critério espacial não está restrito ao território nacional que, em tese, é o âmbito territorial de validade da lei. Não só os lucros apurados no Brasil são tributados, mas também aqueles apurados no exterior, pelas sucursais e filiais, considerados disponibilizados, nos termos do artigo 74, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na data do balanço, no qual tiverem sido apurados.

4.3 Critério temporal

O critério temporal revela o átimo em que se reputa ocorrido o fato da hipótese, o exato momento em que se instala o vínculo jurídico que une os sujeitos ativo e

¹⁵⁹ “ (...) a h. i. só qualifica um fato como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando esse fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário”. ATALIBA, Geraldo. Obra citada. p. 104.

¹⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 105.

passivo. Cabem aqui as mesmas considerações apontadas no critério espacial. Ou seja, se o fato se realizar em momento diverso daquele que determina o legislador, a sua ocorrência pode desencadear qualquer outro efeito, menos os efeitos jurídicos que se esperam e que estão previstos na consequência. Há uma imperfeição na conformação do fato do mundo real ao fato da hipótese, o que impede a fenomenologia da incidência. E, conforme já dito, não havendo incidência, o mundo jurídico não é alterado. A sua falta, da mesma forma, acarreta a inoperância da norma jurídica.

Os textos legais são criados pelos legisladores, legítimos representantes dos cidadãos nacionais, ou nacionalizados, em perfeito gozo de seus direitos políticos, eleitos pelo voto obrigatório, direto e secreto. Porque vivemos numa democracia, qualquer do povo, desde que preencha as condições mínimas estabelecidas pela Constituição, está apto a se candidatar para exercer essa representação. Assim, não existe uma categoria específica e diferenciada de cidadãos, especialmente preparados para exercer um cargo representativo. Disso resulta que o poder legislativo de qualquer esfera de governo seja composto de uma diversidade de pessoas, subtraídas das mais diversas áreas de atuação, sem qualquer conhecimento técnico jurídico. Essa multiformidade de saberes faz nascer textos nos quais os vocábulos nem sempre são empregados adequadamente, ou, ainda, com graves erros gramaticais, que podem, inclusive, distorcer a pretensão do Estado, o direito que ele pretende dizer.

Assim é que, não tendo noção da inadequação que um vocábulo ou uma sentença pode adquirir, quando adentra ao mundo jurídico, grassa, em nosso meio, , segundo Paulo de Barros Carvalho, o habitualismo (dos legisladores) de descrever como fato o aspecto temporal da hipótese¹⁶¹. É assim no ICMS e IPI, em que a legislação diz claramente que o “fato gerador”¹⁶² desses impostos é a saída da mercadoria ou do produto industrializado do estabelecimento do sujeito passivo. Enquanto, no critério material, a parte é descrita pelo todo (hipótese), aqui o todo é descrito pela parte¹⁶³, ensina José Roberto Vieira.

No âmbito do imposto sobre a renda e, especificamente, no imposto sobre a renda da pessoa jurídica, a determinação do critério temporal vem acompanhada,

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 258. Ver ainda VIEIRA, José Roberto. Obra citada. p. 64.

¹⁶² A expressão “fato gerador” foi adotada incondicionalmente pelo Código Tributário Nacional, denominando assim, o legislador, a ocorrência de um fato, abstratamente previsto, que vai desencadear efeitos no mundo jurídico.

¹⁶³ VIEIRA, José Roberto. Obra citada. p. 64.

inicialmente, da análise na natureza jurídica da sua hipótese tributária. Segundo a doutrina, as hipóteses de incidência tributária — “fatos geradores” — são classificadas em instantâneos, continuados e complexivos. Os instantâneos acontecem e se esgotam num determinado momento, dando origem, a cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma. Os continuados são aqueles que, de forma duradoura, se desdobram no tempo, em intervalos regulares ou não. Os complexivos têm, no seu processo de formação, a ocorrência sucessiva de vários fatos num determinado lapso de tempo.

Para Paulo de Barros Carvalho, o termo “complexivo” não faz parte do nosso vernáculo, é um vocábulo italiano — *complessivo* — empregado no sentido de “completo”, “integral”, “inteiro”. E, analisando a hipótese tributária assim designada, o autor conclui que os fatos que a compõem somente têm virtude jurídica, para fazer nascer a relação jurídica obrigacional tributária, quando conjuntamente considerados. O lime obrigacional somente nasce, no instante em que todos os fatos estiverem concretizados. Antes disso, nada de jurídico existe. Com fundamento na constatação de que todos as hipóteses, instantâneas, continuadas ou complexivas somente fazem nascer a relação obrigacional, no exato momento em que se completam, o autor afirma que só existe hipótese tributária instantânea¹⁶⁴.

Para a legislação tributária, como regra geral, o critério temporal do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, devido a sua hipótese tributária complexa, se verifica no momento exato em que ela se completa, ou seja, no dia 31 de dezembro. O legislador ordinário adotou a periodicidade anual, exigida pela Constituição Federal para o imposto sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas, identificando-o com o período-base de apuração do imposto sobre a renda. Isso porque é somente ao final do exercício financeiro, que atualmente coincide com o exercício social, que o conjunto de eventos, que se desenvolvem nesse período, apresentará um resultado, materializando, assim, a hipótese tributária do imposto.

O lucro das pessoas jurídicas, que constitui a hipótese tributária do imposto sobre a renda, é complexo e sucessivo e se realiza durante um determinado lapso de tempo, que a legislação denomina de período-base. Como hipótese tributária, apresenta uma unidade indissolúvel, haja vista que não se trata de uma realidade isolada, e sim de um universo de fatos entrelaçados e inseparáveis, sendo impossível determinar sua ocorrência de forma fracionada.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 261-264.

Como a sua formação se processa ao longo de um lapso de tempo e envolve um conjunto de fatos e circunstâncias, quando considerados isoladamente, são irrelevantes e impróprios para confirmar a sua existência. É o desenrolar dos fatos, dentro do período-base, que gera a realidade do lucro. Isso se justifica, inclusive, pela extrema mutabilidade financeira das empresas. Antonio Roberto Sampaio Dória, citado por Geraldo Ataliba em sua obra, ao examinar a hipótese tributária em causa, ensina que não se deve “jamais perder de vista que o objeto do imposto não é o fato isolado, que produza até mesmo acréscimos patrimoniais, mas sim o conjunto de tais fatos isolados, verificados num certo lapso de tempo. Assim, jamais dissociar, na sistemática do imposto sobre a renda, o elemento fato do elemento tempo, nem olvidar que o tributo incide sobre uma situação constatada após o decurso de um período e não anteriormente a ele”¹⁶⁵.

Devido à natureza continuativa, o lucro, como hipótese tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, é de natureza complexa. É impossível a sua aferição, em períodos isolados, uma vez que todos os atos, fatos e as situações que integram o seu processo formativo possuem estreita ligação entre si e convergem todos para um determinado momento, quando, então, ele será determinável. É exatamente nesse átimo, quando exaurido o limite final do período, no caso em 31 de dezembro do período-base, é que se verifica o critério temporal do imposto, momento em que nasce a obrigação de pagar o tributo, com força impositiva.

5. Conseqüência tributária

Para Antonio Berliri, o vértice da pirâmide hierárquica no Direito Tributário deve ser ocupado pelo estudo da hipótese tributária¹⁶⁶. Cumprindo fielmente a sugestão de Berliri, os doutrinadores se debruçaram sobre ela, tentando dissecar, da melhor forma possível, o seu conteúdo. Tanta foi a importância que lhe foi dispensada pelos estudiosos que chegou mesmo a ser glorificada¹⁶⁷, dando azo a especulações sobre a existência de uma

¹⁶⁵ Apud ATALIBA, Geraldo. Obra citada, p. 103.

¹⁶⁶ BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, vol. 2., T. II, 1957, p. 206.

¹⁶⁷ “Neste ensaio de teoria geral de Direito Tributário material toda análise ocorre, então, tendo como centro o pressuposto de fato da obrigação tributária, o fato imponível. Trata-se da glorificação do pressuposto, ainda mais acentuada que a caracterizada no célebre tratado de Albert Hensel, e as monografias de Geyler, e que tem sido mal compreendida e por isso criticada por alguns autores”. JARACH, Dino. *O fato imponível: Teoria geral do Direito Tributário substantivo*. Tradução de Djalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 85.

“escola de glorificação do fato gerador”¹⁶⁸. A especial atenção dispensada à hipótese teve como resultado imediato o esvaziamento da consequência da regra-matriz de incidência, pelo deslocamento de seus critérios essenciais para a hipótese. Tanto se esgotou a consequência, que lhe foi deixada, no ápice da glorificação, apenas a alíquota como conteúdo apto a identificar a relação jurídica que a jurisdicização do fato instaurou.

Coube a Paulo de Barros Carvalho a recuperação do conteúdo da consequência, devolvendo-lhe os critérios necessários à identificação da relação jurídica e à quantificação de seu objeto, o tributo. Mesmo tendo reabilitado a consequência, ele recebeu críticas, por ter “apequenado” a sua fundamentação, frente à existência, em nosso ordenamento, de tributos sem base de cálculo e outros, que exigem um número maior de elementos, para a sua valoração¹⁶⁹.

Paulo de Barros Carvalho instalou na consequência da regra-matriz de incidência o critério pessoal e no critério quantitativo, além da alíquota (que lá já estava), inseriu a base de cálculo, devolvendo-lhe a função plena, identificadora do laço obrigacional, que vinculará uma pessoa, denominada sujeito ativo, que tem dever subjetivo de exigir de outra pessoa, denominada de sujeito passivo, determinada prestação¹⁷⁰.

No interior do consequente, existe também o operador deôntico “dever ser”, chamado por Paulo de Barros Carvalho, pela sua localização (entre duas proposições), de “dever-ser intraproposicional”¹⁷¹ que, ao contrário do “dever ser interproposicional”¹⁷², será modalizado, quando da instalação do vínculo obrigacional, em “obrigado”, “proibido” e “permitido”, esclarecendo de que forma o sujeito passivo deve cumprir a prestação que lhe cabe. Assim, o sujeito passivo pode ser obrigado a alguma coisa, proibido de fazer alguma coisa, ou, ainda, pode ser que lhe seja permitido fazer alguma coisa.

¹⁶⁸ 1) Ver nota 157 2) A expressão “fato gerador” foi adotada pela grande maioria dos doutrinadores, inclusive pelo Código Tributário Nacional. Ver nota 161.

¹⁶⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado & COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 101 e 102.

¹⁷⁰ VIEIRA, José Roberto. Obra citada. p. 65.

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 339.

¹⁷² Que aparece ligando a hipótese à consequência. Ver CARVALHO. Paulo de Barros. Obra citada. p. 3.

5.1 O conteúdo do critério pessoal: sujeito ativo e sujeito passivo

O critério pessoal perfaz a sua integridade, pela existência de dois componentes, materializados por sujeitos de direitos e deveres, partícipes do vínculo obrigacional que se instalará pelos efeitos do fato tornado jurídico.

Em razão da pessoalidade do vínculo obrigacional, nesse critério sempre existirão pessoas, ligadas por interesses antagônicos e que, justamente por isso, colocam-se em pólos opostos — pólo ativo e pólo passivo. No pólo ativo, tem-se o “titular do direito subjetivo de exigir a prestação”¹⁷³, o sujeito ativo, de índole exclusivamente normativa. De fácil identificação, em que pese a sua implicitude no texto legal, pode ser vinculado diretamente à pessoa política competente, para a edição da norma jurídica, salvo quando, no texto legal, outra pessoa vem expressamente indicada pelo legislador, em razão da parafiscalidade¹⁷⁴. Em ambos os casos, entretanto, pode-se dizer que, via de regra, será sempre pessoa jurídica de direito público, detentora de competência tributária ou capacidade tributária ativa, não existindo, em nosso ordenamento, impedimento para que, nesse pólo, figure, também, pessoa física.

Instalado no pólo passivo da relação jurídica, o sujeito passivo será qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, necessariamente devedora, pois será dele o dever de satisfazer o direito subjetivo do sujeito ativo. Considerando que a norma jurídica tributária dá nascimento a uma relação jurídica¹⁷⁵⁻¹⁷⁶, que tem por objeto uma obrigação tributária, cujo núcleo é o tributo, o dever do sujeito passivo pode ser explicado como o dever de pagar o tributo, enquanto que o direito do sujeito ativo materializa-se no direito de exigí-lo.

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 294.

¹⁷⁴ A parafiscalidade é a atribuição, pela pessoa política competente, de capacidade tributária a pessoas públicas ou privadas, para que arrecadem tributos e disponham do produto arrecadado, para a consecução das finalidades ou interesses públicos que persigam.

¹⁷⁵ Segundo ensina Paulo de Barros Carvalho, as relações jurídicas podem ser obrigacionais e não-obrigacionais. O critério utilizado para estabelecer a distinção, inclusive por ele, é a patrimonialidade. Assim quando o objeto da relação jurídica for passível de avaliação econômica tem-se uma relação jurídica obrigacional. Porém, quando ao objeto da relação jurídica estabelecer deveres, ela será não-obrigacional. Não acatam o critério da patrimonialidade para estabelecer distinção entre as relações jurídicas José Souto Maior Borges e Marçal Justen Filho. Ver CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 283.

¹⁷⁶ Além da relação jurídica que faz nascer a obrigação de pagar o tributo temos relações jurídicas, também, tributárias, que são chamadas equivocadamente de obrigações acessórias, pelo Código Tributário Nacional pois não têm como objeto uma obrigação suscetível de avaliação econômica, mas apenas deveres. Esses deveres consistem em providências, positivas ou negativas, que auxiliam a administração pública a controlar o cumprimento das obrigações tributárias. Paulo de Barros Carvalho os denomina de deveres instrumentais, por lhes faltar dimensão econômica. Ver CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 286-287.

Pagar tributo, para o sujeito passivo, tem o mesmo significado que entregar ao sujeito ativo uma parte de sua renda.

O sujeito passivo, ao contrário do sujeito ativo, não está especificamente indicado pelo legislador, implícita ou explicitamente. Não há, na norma, indicação precisa sobre esta ou aquela pessoa, mas apenas indícios para a sua identificação. O que a norma fornece é o sujeito passivo possível, nunca o determinado. A sua determinação se concretiza, depois de ocorrido o fato, e, após, ainda, da sua transformação em fato jurídico. Veja-se que não basta a ocorrência do fato, para que o sujeito passivo seja determinado. É necessário que ele se realize e se torne jurídico, pois só assim nascerá a relação jurídica tributária e a conseqüente determinação do sujeito ativo. Via de regra, será uma pessoa intimamente vinculada ao fato, seja pela participação direta ou indireta na sua realização.

Por se tratar de imposto incluído na sua competência privativa, o sujeito ativo do imposto sobre a renda em geral, e não apenas do relativo à pessoa jurídica, é a União. Em relação ao sujeito passivo, como o próprio nome já esclarece, no imposto sobre a renda das pessoas jurídicas o sujeito passivo é a empresa, denominada tecnicamente “pessoa jurídica”.

5.2 O critério quantitativo: base de cálculo e alíquota

A base de cálculo, eleita pelo legislador para compor o critério quantitativo da conseqüência da regra-matriz de incidência, traz em seu âmago o conjunto de subsídios suficientes à reprodução do fato descrito na hipótese, único elemento capaz de realizar a função objetiva que a ela é atribuída.

Segundo Alfredo Augusto Becker, a hipótese traz em si todos os elementos fundamentais da norma e a base de cálculo nela desempenha a função de núcleo¹⁷⁷. Ao conseqüente resta apenas a alíquota. Paulo de Barros Carvalho, como o jurista que reabilitou o conseqüente da norma jurídica, definitivamente esvaziado pelos seus pares, tomando por base a questão nuclear da hipótese, conclui que “o fato tomado como antecedente normativo e o

¹⁷⁷ BECKER. Alfredo Augusto Becker. Obra citada. p. 329.

fato recolhido como base de cálculo não de reter porção comum do suporte fático”¹⁷⁸, ou seja, “feixe de proposições prescritivas que estruturam a hipótese tributária, de um lado, e aquelas que dão compostura à base de cálculo, de outro, desenvolvem-se sobre o mesmo objeto, operando com idêntico conteúdo”¹⁷⁹. A principal diferença é que o “fato jurídico tributário”¹⁸⁰ e o “fato da base de cálculo” “são delineados por proposições diversas”. O primeiro “será o antecedente da norma individual e concreta” e o segundo “estará no conseqüente dessa mesma regra”.

A partir daí, o autor estabelece, com bastante competência, a sutil diferença entre o fato descrito na hipótese, que se transforma em jurídico, pela sua realização no mundo real e posterior incidência da norma jurídica, e o fato jurídico existente na base de cálculo. Segundo ele, “o elemento distintivo repousa no modo de aproximação: mais distante, mais genérico, menos comprometido no suposto; mais incisivo, mais rígido, mas objetivo, na base de cálculo”¹⁸¹.

Na continuidade da sua exposição, Paulo de Barros identifica, na base de cálculo, tal como na hipótese, também o fenômeno da incidência. A base de cálculo, de igual forma, contém fatos do mundo real que serão por ela, juntamente com a alíquota, jurisdicizados, definindo, em termos pecuniários, o valor do tributo¹⁸². A base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, dentro dessa óptica, tem como fato jurídico o lucro, assim entendido “montante, real, arbitrado ou presumido de rendas e proventos de qualquer natureza”¹⁸³, conforme determina o Código Tributário Nacional.

O lucro real é a regra geral, enquanto o lucro presumido e o arbitrado são exceções, que se constituem em permissivos legais de livre exercício do contribuinte, já que, como técnica de cobrança, frente aos princípios constitucionais informadores da tributação, não podem ser impostas pelo poder tributante.

¹⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação dos produtos vegetais*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 37. São Paulo: Dialética, p. 124.

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 124.

¹⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 126.

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 124.

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 125 e 126.

¹⁸³ Art. 44 do Código Tributário Nacional.

O regulamento do imposto de renda — Decreto nº 3.000/99 — estabelece que a pessoa jurídica será tributada de acordo com o lucro real, determinado anualmente, a partir das demonstrações financeiras. Isso demonstra a estreita ligação que existe entre a apuração da base de cálculo do imposto e a contabilidade. Por essa razão, alguns mestres do Direito Tributário, como, por exemplo, Rubens Gomes de Souza, mencionam a prevalência da teoria dos balanços, que consiste na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, pela comparação do patrimônio existente, no início e no final do período-base definido na legislação. Esse entendimento se contrapõe à teoria das fontes, já que não leva em consideração a origem das parcelas que compõem o acréscimo patrimonial.

Não existe precedência dos qualificadores desse critério — base de cálculo e alíquota — para fins de estudo, mas é indiscutível a supremacia da base de cálculo dentro da consequência. É a base de cálculo que vai, em concurso com a alíquota, aquilatar a obrigação, emprestando-lhe, via de regra, expressão pecuniária, já que se trata de tributo. Multifuncional, além de fornecer o montante do tributo, a base de cálculo detém, ainda, segundo Paulo de Barros Carvalho, as funções: objetiva, mensuradora e comparativa¹⁸⁴.

No desempenho de sua função mensuradora, a base de cálculo presta-se a “medir as proporções reais do fato”¹⁸⁵, pela apreensão de índices indicativos de valoração da obrigação, que o legislador elege, dentre os vários aspectos que compõem a conduta que fará realizar o fato. Apreendidos esses aspectos valorativos na base de cálculo, o legislador deve indicar qual a proporção que deve ser tomada, para determinar, objetivamente, o valor da dívida¹⁸⁶.

Por fim, identifica-se, ainda, na base de cálculo, a utilidade comparativa. O nome dado à exação não lhe confere natureza tributária. Por isso, não é raro encontrar contribuição que não é contribuição, imposto que não é imposto e taxa que não é taxa. Para identificar exatamente a natureza jurídica de uma exigência tributária, é necessário comparar a base de cálculo com o critério material da hipótese. Comparada, a base de cálculo deve

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 324 a 329.

¹⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 325.

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 324 a 329.

confirmar o critério material, quando com ele harmonizar-se; infirmar, quando com ele for inconciliável; e afirmar, quando não houver clareza na sua descrição¹⁸⁷.

Para Paulo de Barros Carvalho, padece de inconstitucionalidade o tributo instituído sem base de cálculo, pois afronta o princípio da tipologia tributária¹⁸⁸, implicitamente contido nos artigos 145, § 2º, e 154, I, da Constituição Federal¹⁸⁹. Segundo esse princípio, o tipo tributário identifica-se pelo binômio¹⁹⁰: hipótese tributária e base de cálculo. Reconhecidos e segregados esses dois fatores, é possível indicar, com absoluta certeza, qual a espécie ou subespécie do gênero “tributo” que se está a analisar. Assim convencido, Paulo de Barros Carvalho justifica o uso da expressão “base de cálculo”, aceitando, pela simples razão de existirem, os tributos fixos, admitindo, inclusive, que não requerem cálculo, por se tratar de imposição já quantificada pelo próprio legislador, o que acontece também com inúmeras taxas. Porém, enfatiza, que para essas entidades, que trazem em seu bojo valor antecipadamente definido, não se fala em base, sendo adequada tal referência apenas para “tributos que não os fixos”, aos quais o cálculo é necessário¹⁹¹.

A função da alíquota é, juntamente com a base de cálculo, fornecer o montante tributário. Essa função se realiza por uma típica operação matemática, na qual a base de cálculo, no exercício da sua função objetiva, é a grandeza sobre a qual é aplicado o percentual representado pela alíquota. Do resultado dessa operação surge o *quantum debeatur* da obrigação, a exata quantia que pode ser exigida do sujeito passivo pelo sujeito ativo, a título de tributo.

As alíquotas podem ser fixas, progressivas ou regressivas. Quando fixas, as alíquotas são constantes, qualquer que seja a dimensão da base de cálculo sobre a qual ela será aplicada; são progressivas quando, aumentando a base de cálculo, aumenta o fator percentual; e regressivas quando o aumento da base de cálculo se reflete na diminuição da proporção.

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 324 a 329.

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 331.

¹⁸⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos; Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no art. anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculos próprios dos discriminados nesta Constituição.

¹⁹⁰ Sobre a adequação entre base de cálculo e hipótese de Incidência, ver ainda: ATALIBA, Geraldo. Obra citada. p. 112; VILLEGAS, Hector. Obra citada. p. 132; VIEIRA, José Roberto. Obra citada. p. 67; AYALA, José Luis Perez de. *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970, p. 112.

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 331.

Podendo ser fixada em qualquer uma das modalidades citadas, a alíquota desempenha, assim, não apenas a função específica de fator proporcional, mas também o de elemento realizador da justiça fiscal imposta pelo princípio da igualdade tributária. Dentro dessa perspectiva, cabe ao legislador a tarefa de bem manejá-la, evitando que o tributo alcance as raias do absurdo confisco.

Como regra geral, no imposto sobre a renda, atendendo ao critério da progressividade, as alíquotas, quando se fala em tributação das pessoas físicas, são progressivas, o que, embora seja uma determinação constitucional, não ocorre no imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, que tem apenas uma alíquota fixa de 15%. Há, também, um adicional, calculado à alíquota fixa de 10%, que incide sobre certa parcela excedente do lucro.

No caso da pessoa jurídica, a base de cálculo, que deve, necessariamente, traduzir acréscimo patrimonial, é denominada pela legislação ordinária de “lucro tributável”¹⁹². Deve-se ter presente que o patrimônio da pessoa jurídica, conceituado pelo Código Civil como sendo uma universalidade de direitos e obrigações, somente recebe acréscimo, quando um novo direito for a ele integrado.

Quanto à alíquota, em que pese o total do imposto ser fracionado em imposto propriamente dito e adicional ao imposto sobre a renda, cuja incidência alcança apenas alguns contribuintes, pois depende do montante do lucro apurado, o critério utilizado pelo legislador, contrariando o disposto na constituição, que é impositivo, é o critério da proporcionalidade. Alíquotas fixas incidem sobre bases de cálculo diferenciadas.

6. Síntese

Conhecidos a estrutura da regra-matriz de incidência e os aspectos que integram cada um dos pilares dessa estrutura, é possível realizar a sua aplicação prática sobre o imposto sobre a renda. Extraída, cuidadosamente, do texto normativo, a regra-matriz desse

¹⁹² O lucro tributável, na sistemática do lucro real que é a regra geral de tributação das pessoas jurídicas, é o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. O lucro líquido é a diferença apurada na contabilidade entre receitas e despesas. Ver capítulo VI, item 5.

imposto demonstra, em apertada síntese, que, de sua hipótese, consta a descrição hipotética de auferir rendas e proventos de qualquer natureza.

Na conseqüência da regra-matriz do imposto está prescrita uma relação jurídica que se instalará entre a União, figurando no pólo ativo, e as pessoas jurídicas em geral, no pólo passivo. O objeto dessa relação jurídica será uma prestação pecuniária, definida pela aplicação de uma alíquota fixa sobre a base de cálculo, denominada, nesse caso, de lucro tributável.

Revela-se importantíssimo, pois, o acurado exame da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, já que é ela a responsável pela exteriorização da ocorrência ou não de riqueza nova, da existência de acréscimo patrimonial, em exata consonância com o fato descrito abstratamente, no critério material da hipótese da regra-matriz de incidência do tributo. Qualquer desvio na sua determinação descaracteriza-a como expressão de acréscimo patrimonial, possibilitando, assim, que o tributo incida sobre fato diverso.

Capítulo VI – O Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e o conceito jurídico de renda

Nos capítulos anteriores, tentou-se demonstrar que o princípio da capacidade contributiva, sem prejuízos dos demais princípios estudados, é o primado constitucional mais importante a ser considerado na instituição do imposto que incide sobre a renda, seja das pessoas jurídicas ou físicas. Partiu-se, também, da premissa de que a capacidade de contribuir está intimamente ligada com a noção de “renda disponível”, já que o seu conceito deve considerar, em primeiro lugar, o mínimo isento. Registrou-se, ainda, que o Brasil adotou a medida universal de separação dos contribuintes em pessoas físicas e jurídicas e os submete a tratamentos jurídico e de tributação diferenciados.

Discute-se, inclusive, em razão da distinção que a lei faz entre contribuinte pessoa física e contribuinte pessoa jurídica, a existência de dois conceitos de renda diferentes: “o primeiro é utilizado pela lei para apurar a renda da pessoa física e outro é empregado na determinação da renda da pessoa jurídica”. A existência desses dois conceitos, para Aliomar

Baleeiro, é exatamente o que justifica a ambigüidade e a complexidade do conceito de renda adotado pelo Código Tributário Nacional, já que a intenção era alcançar tratamentos jurídicos diferenciados¹⁹³.

Em princípio, tal entendimento não encontra respaldo na doutrina, conforme verificar-se-á na seqüência. Existe, e isso é incontestável, uma amplitude, inclusive de sinais lingüísticos, no conceito do Código, mas que não leva a existência de dois conceitos de renda. Verifica-se, isto sim, que a legislação ordinária, considerando que o imposto incide sobre a renda global, vale-se de terminologias distintas, para qualificar a renda tributável das pessoas físicas e das pessoas jurídicas. Assim, a renda sobre a qual deve incidir o imposto das pessoas físicas é rendimento. No âmbito das pessoas jurídicas, renda é lucro. “Rendimento” ou “lucro”, seja qual for o termo, cada qual deve expressar fielmente o conteúdo do conceito jurídico de renda.

Definir “lucro” ou “rendimento”, entretanto, não basta, para apreender o real conteúdo de renda. Para melhor compreendê-la, é importante que se estabeleça o conceito de renda adotado pelo Direito e que comporta a sua identificação, não apenas com o fato abstratamente descrito na hipótese, mas também com o fato jurídico que compõe a base de cálculo do imposto sobre a renda.

1. A evolução do conceito de renda¹⁹⁴

A intenção de Rubens Gomes de Souza, ao produzir o trabalho que serve de suporte a esse tópico, era verificar se, desde o momento em que surgiram as primeiras tendências à criação e implantação de um imposto geral sobre a renda, até a época (1951), as “modernas” técnicas fiscais de imposição do imposto poderiam demonstrar se o conceito de renda apresentava uma revolução ou apenas uma evolução. Em que pese decorridos cinquenta e quatro anos, ainda hoje é possível chegar às mesmas conclusões expostas no trabalho, razão pela qual tal estudo merece aqui ser destacado.

¹⁹³ BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 288.

¹⁹⁴ O Estudo a seguir está baseado no artigo *A evolução do conceito de rendimento tributável*, de Rubens Gomes de Souza, publicado na Revista de Direito Público n. 14, outubro/dezembro 1970, p. 339 a 346. Esse artigo foi escrito em 1951, em francês, e publicado na revista “Archivi Finanziario”, vol. 2. Pádua Cedam, e reeditado em 1963.

No início do século XIX, antes da instituição do imposto sobre a renda, o conceito de renda estava intimamente vinculado ao conceito de propriedade. A riqueza era medida pelo valor total dos bens possuídos. Com o novo imposto, surge a necessidade de distinguir “capital” e “renda”, atribuindo-lhes sentido diverso. Ao conceito de capital foi conferido caráter estático e à noção de renda, caráter dinâmico. Capital passou a representar o patrimônio, quando considerado em determinado momento, enquanto renda traduzia tudo o que havia sido acrescido a esse patrimônio, quando analisado em dois momentos distintos. A criação do imposto sobre a renda, portanto, tem sua origem histórica marcada pelo tempo em que o conceito tradicional de propriedade foi subvertido, deixando de ter importância tributária para o Direito Público, que passou a se preocupar com a produção e a discipliná-la¹⁹⁵.

Essa primeira distinção tem sua base no elemento temporal, inerente ao caráter dinâmico atribuído à noção de renda, do qual o conceito de capital continuou independente. Surge, aqui, o embrião da primeira teoria de renda, denominada por Rubens Gomes de Souza “teoria clássica de renda”. A propriedade deixa de ser um critério de aferição de riqueza para se transformar, como elemento indispensável ao desenvolvimento de uma atividade econômica produtiva, em instrumento apto a gerá-la¹⁹⁶.

Quando a Prússia e a Itália, na metade do século XIX, introduziram o imposto sobre a renda em seus ordenamentos, pesquisas econômicas demonstraram necessidade de aprofundar a distinção, antes imposta, entre “capital” e “renda”. Sob o ponto de vista fiscal, não bastava apenas a existência do elemento temporal. Urgia introduzir novos critérios distintivos, como forma de tornar mais evidente a dissimilitude entre os dois conceitos. E, assim, dois outros importantes elementos foram eleitos, para compor o conceito de renda: disponibilidade e periodicidade. Com isso, renda passou a ser toda riqueza acrescida, potencialmente capaz de se reproduzir em intervalos regulares, e disponível ao seu titular, de sorte que a sua utilização não ensejaria a destruição da substância. O patrimônio em si deixa de interessar aos teóricos, que passam a se importar em disciplinar, agora, a sua utilização¹⁹⁷.

¹⁹⁵ SOUZA, Rubens Gomes. *A evolução do conceito de rendimento tributável*. In: Revista de Direito Público n. 14, outubro/dezembro, 1970, p. 339 a 346.

¹⁹⁶ SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

¹⁹⁷ SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

O aprimoramento da distinção entre patrimônio e renda perdeu a importância, frente ao surgimento da teoria das faculdades, criada por Schanz. De acordo com essa teoria, renda passou a ser simplesmente o acréscimo de potencial econômico verificado em determinado patrimônio, quando considerado em dois momentos. O elemento temporal perde a sua posição distintiva, passando a exercer uma função meramente determinativa. O confronto entre as duas teorias revelou que o conceito de renda, ainda que subordinado à destinação dada ao acréscimo encontrado, passou a contemplar não só as rendas efetivas, como também aquelas que poderiam ser produzidas, mas que ainda não existiam ou não tinham se realizado economicamente¹⁹⁸.

Tamanha abrangência foi o que motivou outros doutrinadores a manifestarem reações adversas, as quais acabaram por culminar na formulação de outra teoria: a teoria da fonte, de Cohn e Neumam. Em sua versão primeira, a teoria das fontes subordina a definição de renda a sua origem. Ou seja, importa ao conceito de renda, exclusivamente, a fonte da qual ela provém¹⁹⁹.

Essa teoria é renovada por Fischer, que, assimilando a doutrina de Stuart Mill, exclui da definição de renda o valor poupado, na medida em que equipara renda ao montante consumido. A justificativa para a exclusão dos valores poupados seria a dupla tributação, que é assim explicada: a renda reinvestida converte-se em capital consumido e, portanto, em renda tributável²⁰⁰.

Segundo Rubens Gomes de Souza, essa justificativa não encontra fundamento, na medida em que a tributação que viria a incidir alcança nova riqueza, que se origina da capitalização do valor poupado anteriormente. Também a teoria das fontes, principalmente pelo fato de adotar a exclusão da poupança, demonstrou-se incapaz de fornecer o adequado conceito de renda, o que motivou a articulação, segundo Rubens Gomes de Souza, da última concepção do conceito de renda à época²⁰¹.

¹⁹⁸ Apud SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

¹⁹⁹ Apud SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

²⁰⁰ Apud SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

²⁰¹ SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

A nova teoria concebida por Simons, na realidade sintetiza a teoria das faculdades e a teoria das fontes, expõe o conceito de renda como sendo a soma do valor consumido, somado à diferença positiva ou negativa, verificada no capital. Ambos os fatores devem ser abstraídos num mesmo lapso de tempo determinado²⁰².

Rubens Gomes de Souza enfatiza que a principal característica da evolução do conceito de renda é o abandono do caráter comparativo entre renda e patrimônio. A comparação passa a dar lugar a uma relação recíproca de causa e efeito, de sorte que a renda forma o capital e o capital dá origem à renda. A partir daí, ele identifica os três elementos fundamentais do conceito clássico de renda: a periodicidade, a existência de uma fonte duradoura e a produtividade. Desses três elementos, o autor profetiza o desaparecimento dos dois primeiros²⁰³.

A materialização da teoria clássica de renda pode alcançada tomando-se como exemplo uma fazenda que tem como atividade a produção leiteira. Nesse exemplo temos que: a) a fonte é representada pelo gado leiteiro; b) a produtividade se identifica pelo manejo adequado da reprodução do rebanho; e c) a periodicidade está na ordenha realizada em intervalos regulares. A partir do momento em que a reprodução do rebanho não é seletiva, visando sempre à manutenção de reprodutrices, com o decorrer do tempo há um esgotamento da fonte. Sem fonte, não há que se falar em periodicidade ou produtividade. Conseqüentemente, não há que se falar, também, em renda. Os três elementos citados — periodicidade, fonte e produtividade — via de regra, quando presentes, encontram-se intrinsecamente ligados. A existência de uma fonte produtiva, quando explorada adequadamente pelo seu titular, gera, em tese, frutos periódicos.

Levando o que denominou de “conceito clássico de renda” para o âmbito do direito positivo vigente à época, Rubens Gomes de Souza analisa cada um dos elementos identificados, expondo, assim, as suas conclusões.

A ausência da periodicidade ou da produtividade não significa, entretanto, que não se identifique, na receita, a natureza própria de renda. A falta de periodicidade não

²⁰² Apud SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

²⁰³ SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

implica, necessariamente, carência de fonte. A receita continua sendo gerada por uma fonte produtiva, só que não mais de forma periódica, já que a falta de periodicidade pressupõe a exaustão do capital (fonte) ou a interrupção da produção ou da atividade que lhe dava origem. Veja-se que a fonte somente se exaure após a geração da renda²⁰⁴. São exemplos de rendas não periódicas os prêmios provenientes de jogos de loteria, bingo ou qualquer outro tipo de sorteio ou concurso, as multas recebidas em razão de quebra de contrato, os juros recebidos por lucros cessantes, etc..

Da mesma forma que é possível tributar receitas despidas de periodicidade efetiva, já que o requisito da periodicidade é satisfeito, inclusive, quando se mostra potencialmente possível, também a relevância do requisito da produtividade é discutível.

Segundo Rubens Gomes de Souza, a questão da produtividade não é determinante para caracterizar se a receita que a fonte origina é capital ou renda, tendo em vista a existência de rendas, cuja percepção independe da ingerência do titular da fonte. Existem casos, ainda, em que a vontade do titular, em relação ao patrimônio, não gera renda, ocasionando apenas a substituição de capitais, considerados em razão de sua natureza. Assim, a venda de um imóvel, para aquisição de ações, e resgate de ações, para aquisição de imóveis, se não resultarem em qualquer tipo de acréscimo, não podem ser considerados como atos determinantes da produção de renda. O patrimônio não foi alterado. O que mudou foi a natureza dos capitais que o compõem²⁰⁵. Um exemplo típico de renda que, em tese, independe da interferência do titular do patrimônio é a valorização de ações.

Rubens Gomes de Souza alerta, ainda, que não se deve atribuir excessiva relevância à ausência de intervenção, da mesma forma que não se deve potencializar a exploração da fonte pelo seu titular. A potencialização da ação dá a idéia da exploração do patrimônio pelo titular em sentido estrito e, conseqüentemente, a um estreitamento do conceito de renda, limitando-o aos resultados de capital e trabalho.

O ideal é considerar o conceito de exploração em sentido amplo, de forma que qualquer atividade, inclusive a intelectual, por mínima que seja, possa ser alcançada²⁰⁶.

²⁰⁴ SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

²⁰⁵ SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

²⁰⁶ SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

Essa visão possibilita explicar a presença da exploração da fonte, no exemplo dado no parágrafo anterior — a valorização de ações. Há uma atividade primeira que consiste na aquisição das ações. Essa atividade, entretanto, não se esgota com essa operação. Ao contrário, segundo o autor, ela continua, de forma sutil e minimizada, no controle das cotações e no cálculo dos riscos, relativamente à manutenção dos papéis.

Concluída a exaustiva análise, o autor atesta que, relativamente ao conceito clássico, todos os desenvolvimentos produzidos pelo aprimoramento das técnicas de tributação, que incluem, também, a assimilação de idéias e doutrinas encontradas no Direito comparado, não são incompatíveis com aquele conceito. A incompatibilidade é afastada desde que aos seus elementos não sejam atribuídos significados tais que impossibilitem a acomodação de novas fórmulas, trazidas pela evolução natural do contexto, sobre o qual se assentam as relações econômicas e financeiras²⁰⁷⁻²⁰⁸.

2. O conceito de renda

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza está inserido no art. 153, inciso III²⁰⁹, da Constituição Federal, como sendo de competência exclusiva da União, cabendo à lei complementar²¹⁰ definir seu “fato gerador” e a respectiva base de cálculo. A conjugação dos dois dispositivos leva imediatamente ao entendimento de que o conceito de renda está contido no artigo 43, do Código Tributário Nacional.

Segundo Aliomar Baleeiro, o Código Tributário Nacional, com a chancela de lei complementar, definiu renda valendo-se de dois conceitos: o primeiro foi denominado renda e o segundo, proventos²¹¹. Henry Tilbery, entretanto, esclarece que, embora possa

²⁰⁷ SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 339 a 346.

²⁰⁸ Se tomarmos por base a legislação vigente, veremos que o estudo de Rubens Gomes de Souza, em que pese datar de 1951, continua válido e totalmente atualizado. Confrontando o conceito clássico de renda com a legislação do imposto de renda vigente, observa-se que, efetivamente, não ocorreu, até hoje, uma revolução no conceito. Cabe, entretanto, ressaltar que as previsões sobre o desaparecimento da fonte produtora e da periodicidade, elementos próprios do conceito de renda, ainda não se concretizaram e, com certeza, tendem a não se concretizar, sob pena de desvirtuar o conceito de renda.

²⁰⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III – renda e proventos de qualquer natureza; (...).

²¹⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...).

²¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Obra citada, p. 282.

parecer que o referido código, como lei complementar à Constituição, define a hipótese tributária do imposto sobre a renda, isso não acontece. O que ele faz é demarcar os espaços de ação do legislador ordinário, dentro dos limites do significado que atribui às expressões “renda” e “proventos de qualquer natureza”²¹².

Para Roberto Quiroga Mosquera, o legislador, sabedor das imprecisões interpretativas que ambas as locuções poderiam ensejar, optou por fornecer apenas uma definição “estipulativa”, como forma de nortear o legislador ordinário federal, no momento do exercício da competência tributária. Assim, quando o artigo 43 esclarece que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza são todos os acréscimos patrimoniais que não representem o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ele estabelece uma definição legal, na qual ambas as expressões — “renda e proventos” — significam “acréscimo patrimonial”²¹³.

Como se vê, o legislador ordinário não goza de qualquer liberdade, por menor que seja, para eleger a hipótese tributária da regra-matriz de incidência do imposto sobre renda. Ele deve estar adstrito ao surgimento do fato real acréscimo patrimonial, significado constitucional atribuído à palavra “renda” e à expressão “proventos de qualquer natureza”.

Em que pese a definição legal atribuída à palavra renda, não foram poucos os estudiosos do Direito que se debruçaram sobre o tema, tentando esclarecer melhor o conteúdo do seu significado. As contribuições científicas, porém, não foram suficientes para preencher as zonas de imprecisão que o vocábulo, ainda hoje, apresenta, razão pela qual a significação “estipulativa” do Código, para Roberto Quiroga Mosquera, é tomada como verdadeira²¹⁴.

Acréscimo patrimonial, entretanto, afirma ainda Roberto Quiroga Mosquera, como resultado da aplicação do capital, do trabalho ou da junção de ambos (capital e trabalho) ou, ainda, como resultado da percepção de proventos de qualquer natureza, tem um sentido puramente técnico e, por isso mesmo, impregnados de ambigüidade

²¹² TILBERY, Henry. *In: Comentários ao Código Tributário Nacional. (Coord) MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Saraiva, v. I, 1999, p. 286.*

²¹³ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Obra citada, p. 38.*

²¹⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Obra citada, p. 40.*

e vagueza²¹⁵. Por essa razão, além dos significados técnicos fornecidos pelo código, é necessário, ainda, que se estabeleça um conceito teórico de renda, buscando, assim, delimitar o conteúdo jurídico da expressão “renda”, de sorte a nortear o legislador, quando da eleição da hipótese tributária do imposto sobre a renda. É imprescindível que se estabeleça não só o significado de “renda”, como fez o Código Tributário Nacional, mas que se determine, efetivamente, o conteúdo que a expressão encerra.

Para Mary Elbe Queiroz, a investigação acerca do conceito teórico de renda só importa em relação à tributação das pessoas físicas. A autora fundamenta sua conclusão na distinção que a lei ordinária faz entre pessoas físicas e pessoas jurídicas, quando considera hipótese tributária do imposto sobre a renda das pessoas físicas o rendimento bruto e, das pessoas jurídicas, o lucro. Enquanto o lucro representa a diferença positiva encontrada na operação aritmética de receitas menos despesas, o rendimento bruto se materializa no produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos²¹⁶.

Na realidade, o conceito teórico de renda interessa não só às pessoas físicas, mas também às pessoas jurídicas, já que lucro, assim como rendimento, nada mais é do que espécie do gênero “renda”. Pode-se afirmar, inclusive, que “renda”, “rendimento” e “lucro” podem ser consideradas palavras sinônimas. “Renda”, que significa “5. o total das quantias recebidas por pessoa ou entidade, em troca de trabalho ou de serviço prestado”²¹⁷, possui também, em nosso vernáculo, o sentido de “rendimento”. “Rendimento”, por sua vez, também representa renda ou “5. o total das quantias recebidas por pessoa ou entidade, em troca de trabalho ou de serviço prestado”²¹⁸. O “lucro” além de significar “1. qualquer vantagem, benefício (material, intelectual ou moral) que se pode tirar de alguma coisa” tem também o sentido de “2. ganho auferido durante uma operação comercial ou no exercício de uma atividade econômica”²¹⁹. Portanto, “rendimento” ou “lucro”, essas expressões, quando alçadas à condição de hipótese tributária do imposto sobre a renda, devem traduzir a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial, sob pena de não se tratar de imposto sobre a renda, mas de qualquer outro tipo de exação.

²¹⁵ MOSQUERA, Roberto Quiroga. Obra citada, p. 36.

²¹⁶ QUEIROZ, Mary Elbe. Obra citada, p. 65.

²¹⁷ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. Obra citada. p. 2427.

²¹⁸ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. Obra citada. p. 2427.

²¹⁹ HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. Obra citada. p. 1789

3. O conteúdo do conceito de renda

Informa Rubens Gomes de Souza que uma das primeiras definições do imposto sobre a renda, em que pese o seu caráter tautológico, foi feita por um juiz inglês e se resumia na qualificação de imposto que incide sobre a renda²²⁰. Mas o que se deve entender como sendo renda? Qual o conteúdo que esse vocábulo encerra?

Considerando que proventos, segundo Roberto Quiroga Mosqueira referem-se apenas às pessoas físicas, uma vez que são rendimentos percebidos por aposentados²²¹, em razão de atividade profissional, no dizer de Geraldo Ataliba, que se encerrou por idade ou por doença²²², trataremos apenas do conteúdo do conceito de renda propriamente dita, muito embora as duas expressões, por vias inversas, representarem sempre um acréscimo patrimonial, mesmo na amplitude que o legislador deu aos proventos, ao adjetivá-los como sendo de qualquer natureza²²³.

Contrariamente àqueles que aceitam a teoria legalista, na qual o conceito de renda fica à mercê do legislador federal, é possível encontrar, na Constituição, indícios do conteúdo daquele conceito, ainda que não o encontremos integralmente expresso. Embora não traga explícito o conceito de renda, o texto constitucional indica o caminho que se deve percorrer, para identificar o seu conteúdo, através das palavras e expressões que utiliza. Portanto, ao utilizar a expressão “renda e proventos”, a Constituição traçou o esboço de um conceito, para delimitar a competência tributária da União, em relação ao imposto sobre a renda.

Está claro para Roberto Quiroga Mosquera, que ao legislador é dado apenas o direito de “redefinir vocábulos”, visando esclarecer o significado lingüístico dos termos inseridos na Constituição, com o intuito de aprimorar-lhes a compreensão, até o momento em que, por sucessivas redefinições, alcance o sentido desejado pela sociedade a qual se aplica. Para ele, o próprio ordenamento constitucional fornece os contornos da definição de renda, através das várias acepções que o texto da Constituição Federal contempla, sendo a mais

²²⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. *A evolução do conceito de rendimento tributável*. In: Revista de Direito Público, n. 14, outubro/dezembro 1970, p. 339.

²²¹ MOSQUEIRA, Roberto Quiroga, Obra citada, p. 64.

²²² ATALIBA, Geraldo. *Periodicidade do imposto de renda. II*. In: Revista de Direito Tributário n. 63, p. 58

²²³ MOSQUERA, Roberto Quiroga. Obra citada, p. 43.

importante a de rendimento. No momento em que o legislador constituinte vincula o significado de renda ao de rendimentos, está indicando que será renda aquilo que resultar de uma atividade ou da utilização de algo, como é o caso do sentido de renda como rendimento do trabalho ou produto do capital²²⁴.

Os rendimentos do capital são as utilidades que o detentor dos bens e direitos deles retira, sem reduzi-lo. Os rendimentos do trabalho são aqueles percebidos, em virtude da exploração de atributos subjetivos, como o intelecto ou a força física. Para a teoria clássica, o capital e o trabalho são as fontes permanentes que se renovam periodicamente, desde que adequadamente geridas pelo seu titular e que produzem rendas, frutos. Também os frutos provenientes de outras fontes são considerados renda, entretanto, o simples ingresso de receita não configura renda. Só haverá renda, quando os ingressos, efetivamente, puderem, por representar rendimento excedente, ser agregados ao capital já existente. Renda, portanto, é riqueza nova, é tudo aquilo que aumenta a riqueza já existente, materializando acréscimo patrimonial.

Ao legislador federal cabe apenas definir como renda as riquezas que se agregam ao patrimônio já existente, nem mais, nem menos. Não lhe cabe ignorar o disposto no artigo 43, do Código Tributário Nacional, valendo-se, como sugere Roque Antonio Carrazza, de “artifícios vocabulares”²²⁵, para sugerir a existência de riqueza nova onde não se verifica tal disponibilidade. Daí afirmar a doutrina que, em nosso ordenamento, grassa a teoria do acréscimo patrimonial, já que produto encerra a idéia de resultado. Renda, assim, é o resultado, o produto, do confronto entre os ingressos e as saídas.

Ao que parece, entretanto, em que pese a expressão “acrécimo”, utilizada pelo Código, o conteúdo do conceito de renda está impregnado dos pressupostos básicos de duas teorias: a teoria das fontes e a teoria do acréscimo patrimonial, as quais convivem de forma harmônica. Via de regra, renda provém de uma fonte preexistente (capital e trabalho), além de ter como núcleo o resultado de uma atividade econômica que se materializa através de ações econômicas e que dão origem a fatos delineados sob o prisma financeiro. Ou seja, o conteúdo do conceito de renda se desenvolve através de um sistema de gestão de recursos

²²⁴ MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. Obra citada. p. 47.

²²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 56.

(capital, trabalho) sem provocar o seu desgaste ou esgotamento. É o resultado financeiro dessa gestão que, auferido econômica ou juridicamente, aumenta o patrimônio, depois de satisfeitas todas as necessidades básicas de subsistência de um indivíduo, ou da recomposição integral dos fundos utilizados por uma empresa. Renda representa sempre uma riqueza nova que se incorpora à riqueza preexistente aumentando o patrimônio num determinado período de tempo. Se assim não for, não estará atendido o mais importante dos princípios que informam o imposto sobre a renda, que é o da capacidade contributiva.

Embora a delimitação do discurso procure alcançar apenas renda como produto do capital e do trabalho, deixando de lado proventos, já que o enfoque está centrado no imposto sobre a renda da pessoa jurídica, vem a calhar, para justificar a existência de uma fonte, exemplos típicos de renda de pessoas físicas, como é o caso de prêmios ganhos em sorteio.

A fonte é o recurso utilizado para comprar o bilhete, fazer a aposta. Esse recurso estava agregado ao patrimônio e de lá foi retirado. Ganhar o prêmio representa um acréscimo patrimonial, um resultado positivo, produzido por uma ação econômica do titular do patrimônio (compra, aquisição). Pode ser que essa ação também produza um resultado negativo e, nesse caso, não haverá acréscimo patrimonial, mas sim o desgaste da fonte, que, com o tempo, poderá se esgotar.

O esgotamento da fonte, neste tipo de exemplo, acontece, geralmente, nos casos em que o titular do patrimônio joga compulsivamente, aposta quantias vultuosas, participando assiduamente de qualquer tipo de jogo, inclusive dos ilícitos, sem nunca ganhar. É importante observar que o imposto tributa a renda que se manifesta na forma de acréscimo patrimonial, sem perquirir a sua forma de aquisição. Isso, entretanto, não significa dizer que a legislação do imposto sobre a renda atribui licitude às ações criminosas das quais resultem acréscimos patrimoniais.

Considerando que renda é o acréscimo patrimonial apurado pelo confronto entre entradas e saídas originadas da gestão de recursos preexistentes, ela somente poderá ser determinada se, no conceito de renda, for incluída a noção de período. Sem a determinação de um lapso de tempo não há como determinar um resultado, pois é impossível saber quando o

confronto deve iniciar, qual o seu termo inicial e quando ele deve terminar, isto é, qual o seu marco final.

4. Periodicidade da renda

O imposto sobre a renda, para Roque Antonio Carrazza, além de caracterizar-se pelo seu aspecto material — acréscimo patrimonial — apresenta, ainda, o aspecto temporal, representado pela exigência de que o patrimônio seja considerado, a partir de um termo inicial e de um marco final²²⁶. Relativamente às empresas, a doutrina universal é assente que a apuração de seus resultados só cabe no momento em que elas encerrarem as suas atividades, haja vista que o desenvolvimento de uma atividade produtiva decorre de uma seqüência de operações idênticas e contínuas. A periodização da renda, portanto, no magistério de Aliomar Baleeiro, é uma ficção inafastável, adotada universalmente²²⁷, em razão da natureza do imposto que sobre ela recai ser adequada à capacidade contributiva do contribuinte. Mesmo assim, ainda existem divergências, entre os doutrinadores, sobre a necessidade de se estabelecer um período para o cálculo da renda.

Para Ricardo Mariz de Oliveira, a lei ordinária deve estabelecer um determinado período de tempo para a medida do acréscimo patrimonial, já que, no seu entender, a tributação isolada afronta os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva²²⁸. Sacha Calmon Navarro Coêlho defende a periodicidade anual do imposto sobre a renda, indicada na Constituição, em respeito aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva²²⁹.

Geraldo Ataliba também defende a periodicidade anual do imposto sobre a renda, conforme exige a Constituição, já que a receita que advém do imposto, por ser pública, deve constar no orçamento²³⁰. Para Bulhões Pedreira, “a idéia de um período de tempo integra

²²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Obra citada. p. 625.

²²⁷ BALEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 334.

²²⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Os princípios fundamentais do imposto de renda e a tributação das aplicações financeiras*. In Repertório IOB de jurisprudência 1/5936, 04/93.

²²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Participação na mesa de debates sobre a periodicidade do imposto de renda I. In: Revista de Direito Tributário n. 63, p. 15-39.

²³⁰ ATALIBA, Geraldo. Participação na mesa de debates sobre a periodicidade do imposto de renda I. In: Revista de Direito Tributário n. 63, p. 15-39.

necessariamente a noção de renda”²³¹. Luciano Amaro, além de militar em favor da fixação de um período para a apuração da renda, esclarece que tal período deve atender ao princípio da razoabilidade, nem muito longo, nem muito curto, sob pena de despersonalizar o imposto²³². Mizabel Derzi afirma que a Constituição pressupõe periodicidade anual para os impostos que incidem sobre a renda e, por essa razão, o artigo 150 da Lei Maior proíbe a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os houver instituído ou aumentado”²³³.

Em sentido contrário, entre outros, posicionam-se Ives Gandra da Silva Martins²³⁴, Alcides Jorge Costa²³⁵ e Fabio Fanuchi²³⁶. Esses autores defendem que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda não é um conjunto de aquisições de disponibilidades econômicas ou jurídicas, mas cada uma delas, individualizadamente, se constitui num elemento suficiente à sua formação. Ives Gandra da Silva Martins, inclusive, justifica o seu posicionamento, alegando que a própria redação do artigo 43, do Código Tributário Nacional, fala em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, no singular.

Não é possível reconhecer a existência de renda e medir o total acrescido ao patrimônio, sem que se tome por base um determinado período de tempo. É nesse período, do termo inicial até o termo final, que se aperfeiçoa a hipótese tributária do imposto sobre a renda. Para Luciano Amaro, “o fato gerador do imposto não é o fim do período; ele completa-se com o fim do período”²³⁷. Sem a noção de período, termo inicial e termo final que possibilitem o confronto entre entradas e saídas, esses fenômenos deixam de ter importância no processo de aferição da existência de renda, na verificação de acréscimo patrimonial. O montante de renda produzido num período e apurado de acordo com as prescrições legais será

²³¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 2.10. (03). No mesmo sentido, Geraldo Ataliba, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Luciano Amaro e outros. *Mesa de debates sobre a periodicidade do imposto de renda I*. In: Revista de Direito Tributário n. 63, p. 15-39.

²³² AMARO, Luciano. *Mesa de debates sobre a periodicidade do imposto de renda I*. In: Revista de Direito Tributário n. 63, p. 15-39.

²³³ BALEEIRO, Aliomar. Obra citada. p. 327.

²³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A hipótese de imposição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. A convivência de regimes jurídicos distintos para a apuração do “quantum debeatur” concernente ao referido tributo – opinião legal*. In: Imposto de Renda – Estudos 37. São Paulo: Resenha Tributária 04/93, p. 07-25.

²³⁵ COSTA, Alcides Jorge. *Imposto sobre a renda – a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência*. In: Revista de Direito Tributário n. 40, p. 103-107.

²³⁶ FANUCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, vol. II, 1971, p. 66.

²³⁷ AMARO, Luciano. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. In: Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, vol. 11, 1986, p. 343-409.

a base de cálculo do imposto. A questão é saber qual é o período adequado à formação da renda tributável.

Como a periodização é um corte que é feito na atividade econômica de uma empresa, que, via de regra, é ininterrupta, em observância ao princípio da continuidade da empresa, o período de formação da renda não deve ser tão curto a ponto de gerar resultados insignificantes, prejudicando assim a adequação do imposto à capacidade contributiva. Por outro lado, o período não pode ser muito longo, de sorte a impedir que os resultados se renovem. A duração do período deve ser suficiente para permitir o confronto entre receitas e despesas e compreender um ciclo completo, de forma que eventuais picos de receita ou de despesa sejam neutralizados.

A Constituição Federal adotou, implicitamente, o período anual, para a apuração do imposto sobre a renda, pois é a anualidade que conduz o país. A lei orçamentária determina que as receitas e despesas sejam estimadas para o prazo de um ano. É de um ano, também, o período a ser considerado para a prestação de contas dos administradores, via de regra, o mesmo ano em que as previsões orçamentárias serão implementadas. O fator tempo é determinante na verificação da ocorrência da hipótese tributária do imposto sobre a renda e na apuração de sua base de cálculo. Essa periodicidade é inafastável e decorre, necessariamente, do princípio da capacidade contributiva e, por consequência, também do princípio da igualdade. Por conta do princípio da anterioridade, a periodicidade da renda, segundo o que se depreende do texto constitucional, não deve ser inferior a um ano.

Assim, em que pese a exigência de antecipações, o imposto sobre a renda, na sistemática do lucro real anual, que é a regra geral, deve ser apurado entre o dia primeiro de janeiro e o dia trinta e um de dezembro, período que corresponde a um exercício financeiro. As antecipações do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas são feitas através do imposto retido na fonte e dos recolhimentos mensais, calculados em bases estimadas, ou mediante o levantamento de balancetes mensais acumulados, para fins de redução ou suspensão do imposto. Porém, em trinta e um de dezembro, deve ser levantado o balanço geral, para apurar o valor do imposto devido, que, ajustado às antecipações realizadas, demonstra se o saldo final será devedor (imposto a pagar) ou credor (imposto pago indevidamente ou maior que o devido).

Tratando-se de pessoa jurídica e considerando a legislação vigente, relativamente à compensação de prejuízos fiscais, esse período — um ano — embora de adoção compulsória, é insuficiente para apurar o lucro tributável. Em tese, conforme já foi dito, o resultado da pessoa jurídica repousa numa idéia de continuidade e, assim, só é apurável no momento em que ela encerra suas atividades. Porém, por razões jurídicas e fiscais, é necessário que se estabeleça um corte nessa idéia de continuidade, sem, entretanto, perder a noção de que, de qualquer forma, o resultado da pessoa jurídica, para se amoldar ao conceito de renda, deve obedecer a um ciclo que permita a reposição integral de eventuais perdas patrimoniais. Para que tal ciclo se complete adequadamente, é necessário que a periodicidade anual da renda das pessoas jurídicas seja amenizada pela utilização do princípio da diferença.

Dos ensinamentos de Mizabel Derzi conclui-se que o princípio da diferença²³⁸ representa o cuidado em tratar diferentemente os lucros e os prejuízos. Para os lucros, vale o princípio da independência dos exercícios. O lucro apurado num exercício depois de tributado deve, necessariamente, agregar-se ao patrimônio já existente, para que não seja acrescido do lucro que vier a ser apurado em período subsequente e sofra nova tributação. Havendo prejuízos, os exercícios se relacionam entre si, até o momento em que o patrimônio seja integralmente recomposto²³⁹. Há uma quebra na periodicidade, porque, quando há prejuízo, não há renda.

Assim, a periodicidade anual da apuração de resultados da pessoa jurídica só é válida quando esse resultado materializar renda efetiva. Quando o resultado for negativo, quando a pessoa jurídica apresentar prejuízo, reduzindo o patrimônio, a periodicidade deve ser estendida automaticamente, até que se verifique a recomposição integral das perdas sofridas.

5. A renda das pessoas jurídicas

Segundo Mizabel Derzi, em nosso ordenamento, existem duas formas de apuração de renda. A primeira, aquela que dá a idéia de fluxo, é utilizada para apurar a renda

²³⁸ Ver item 3, do capítulo VIII.

²³⁹ DERZI, Misabel. *Mesa de debates sobre a periodicidade do imposto de renda II*. In: Revista de Direito Tributário, n. 63, p. 46.

das pessoas jurídicas. Há um patrimônio e um fluxo de entradas e de saídas necessárias à manutenção desse patrimônio, consideradas em determinado período. Somente o que exceder à afluência de entradas, após a dedução de gastos necessários, será considerado renda, assim entendido o montante que deve acrescer o patrimônio já existente. Para as pessoas jurídicas, a perda patrimonial não se verifica apenas em relação à atividade produtiva ou operacional que se deduz do fluxo. O patrimônio pode ser afetado, em seu valor, também pela depreciação dos bens que o compõem, em virtude do desgaste provocado pelo uso contínuo. Essa perda não está relacionada à idéia de fluxo, mas deve ser considerada, sob pena de, num determinado período de tempo, ocorrer o encerramento da atividade, pelo sucateamento do patrimônio, já que não houve reposição²⁴⁰. Por essa razão e em atenção ao princípio da continuidade da empresa, o patrimônio das pessoas jurídicas deve receber um tratamento especial, principalmente em relação a sua manutenção e recomposição. Daí a questão da insuficiência do período anual para a apuração da renda das pessoas jurídicas, especificamente no caso de resultado negativo.

No âmbito das pessoas jurídicas, a renda é denominada lucro. O lucro pode ser real, presumido ou arbitrado. O lucro presumido, como o nome indica, é o lucro apurado por presunção. Presunção jurídica, que não se confunde com ficção jurídica, é materializada na consequência que a lei deduz, de certos atos ou fatos, e que estabelece como verdade, até prova em contrário, já que ela é relativa — *juris tantum*. Apura-se o lucro presumido, mediante a aplicação de percentuais previamente estipulados em lei, sobre o total das receitas brutas, “assim entendido o produto da venda de bens, nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e os resultados nas operações de conta alheia”. Nesse tipo de apuração não são considerados os custos, as despesas operacionais e não operacionais. Em razão disso, o fisco exige apenas que a empresa mantenha em boa ordem o livro caixa, sendo-lhe exigida a contabilidade apenas quando ocorrer a distribuição aos sócios do lucro contábil, em detrimento da distribuição do lucro presumido líquido.

Em que pese em alguns casos possa, por se tratar de um tipo de tributação simplificada, trazer algum tipo de vantagem, inclusive pecuniária, o lucro presumido não tem o condão de expressar receita nova, uma vez que a sua apuração leva em consideração apenas a receita bruta auferida, desprezando os custos e as despesas realizadas para a sua obtenção.

²⁴⁰ DERZI, Misabel. Obra citada, p. 45.

Quando se fala em lucro arbitrado, ensina Paulo Ayres Barreto, pode parecer que o legislador ordinário tem o poder discricionário de tributar renda auferida, arbitrando ou presumindo o seu montante²⁴¹. Trata-se de um entendimento errôneo, até porque a atual legislação permite também o auto-arbitramento. O arbitramento, assim como o auto-arbitramento, representa uma espécie de penalidade imposta pelo fisco, frente à desídia do contribuinte. O contribuinte tem a obrigação legal de ser diligente em relação aos registros contábeis de suas operações mercantis ou industriais. Quando ele não o é, tornando impossível a aferição, pelos métodos tradicionais, do total da receita auferida, o lucro deve ser arbitrado, pela própria pessoa jurídica ou pelo fisco.

A desconsideração da contabilidade pelo fisco, entretanto, não é fato simples. Erros, omissões ou falta de registros, por si só, não são suficientes para decretar a imprestabilidade da contabilidade, que só cabe diante da real impossibilidade de recompor a base de cálculo do imposto. A apuração do lucro arbitrado pelo fisco e no auto arbitramento, quando conhecida a receita bruta, observa a mesma sistemática utilizada para a apuração do lucro presumido. Quando o total da receita bruta não for conhecido, o seu montante será apurado, com base em elementos indicativos de receita auferida, sem necessidade de apreciação dos fatos prováveis, já que inexistentes. A única diferença, exatamente o que lhe empresta a conotação de penalidade, são as alíquotas, que são fixadas em patamares mais elevados que aquelas previstas para a apuração do lucro presumido. Como o lucro presumido, também o lucro arbitrado não se encaixa no conceito de renda.

O lucro real, que pode ser apurado anualmente ou trimestralmente, tem como ponto de partida o lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei. O lucro líquido é, na realidade, o lucro contábil, determinado pela soma algébrica das receitas, dos custos e das despesas, contabilizados em balanço. As noções de custos e despesas são de extrema importância, não só sob o prisma contábil, mas, também, e, principalmente, sob o ponto de vista jurídico.

Os custos são dispêndios ligados diretamente à produção, à prestação de serviços ou à aquisição de mercadorias. As despesas, por sua vez, dividem-se em operacionais

²⁴¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda – pessoa jurídica*. In: Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. (Coord.) Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 783.

ou não operacionais. Ou seja, aquelas ligadas diretamente à manutenção da atividade empresarial e aquelas que, embora não sejam inerentes à atividade, por qualquer razão, lhes são indispensáveis. Qualquer disposição, imposta pelo legislador ordinário, que afronte a contraposição entre custos, despesas e receitas, é inconstitucional, uma vez que impede a aferição correta do conteúdo do lucro líquido, como parte integrante da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

Conforme ensina Aroldo Gomes de Matos, o lucro líquido, determinado através da adequada escrituração contábil dos fatos econômicos dos quais resulta, sofre a incidência da lei tributária, que lhe prescreve certos ajustes, através de regras técnicas, “apriorísticas” ou meramente “formalistas”, que se traduzem em adições, exclusões ou compensações. Esses ajustes têm por objetivo alterar o conteúdo do lucro líquido, de forma a adequá-lo ao fato descrito na hipótese tributária, impedindo, assim, “que as empresas esvaziem o lucro do exercício com abusos, liberalidades ou extravagâncias. São amarras legais para coibir ou inibir o aviltamento da imposição tributária”²⁴².

As adições, exclusões e compensações são utilizadas para imprimir ao resultado contábil os exatos contornos do conceito de renda contido no fato da hipótese tributária. Porém, esses ajustes encontram seus limites implícitos e absolutos, no texto constitucional, e não cabe ao legislador ordinário extrapolá-los, sob pena de tributar, como se renda fosse, o que bem lhe aprouver, valendo-se de uma liberdade que não lhe foi concedida pelo legislador constituinte.

Quando isso acontece, quando o legislador extrapola os limites constitucionais impostos aos ajustes, desautorizando, de forma aleatória e injustificada, compensações legítimas, ou glosando despesas sob o pressuposto de que não são normais e usuais à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica e, portanto, são indedutíveis, majora o lucro artificialmente e tributa parcela de renda fictícia, que não representa acréscimo ao patrimônio preexistente.

²⁴² MATOS, Aroldo Gomes de. *A compensação de prejuízos fiscais*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 17, fevereiro/1997, p. 53.

6. Síntese

Conforme demonstrado, não existem dois conceitos de renda. O conceito de renda é um só, o seu conteúdo é único. O que o legislador faz é utilizar expressões lingüísticas diferentes para representar a renda das pessoas físicas e a renda das pessoas jurídicas. Por essa razão, o legislador refere-se a rendimentos, quando se trata de renda da pessoa física e lucros, quando a renda é da pessoa física. Ambos, rendimento e lucro, são espécies do gênero renda.

O Código Tributário Nacional fornece uma definição técnica de renda sem, contudo, determinar a exata medida do conteúdo teórico que a expressão encerra. Esse tecnicismo levou doutrinadores a elaborarem várias teorias sobre o conceito de renda, versando a discussão sobre se a teoria mais adequada é econômica ou fiscal.

As teorias econômicas têm como pressuposto básico a dedução dos custos de produção da riqueza gerada para se encontrar a riqueza nova. As teorias fiscais são divididas em três tipos: teoria das fontes, do acréscimo patrimonial e legalista. Nossos doutrinadores se dividem entre as três correntes, mas há unanimidade entre eles em apontar a teoria do acréscimo patrimonial como àquela adotada pelo Código Tributário Nacional.

Realmente, o artigo 43 do Código Tributário Nacional usa a expressão “acréscimo patrimonial”, ao definir legalmente renda. Mas a análise do conceito teórico de renda revela que o seu conteúdo está impregnado dos pressupostos básicos da teoria das fontes e da teoria do acréscimo patrimonial. Renda, assim é o resultado de uma atividade econômica que envolve a gestão de recursos, assim denominados o capital e o trabalho, sem provocar o seu esgotamento. É o resultado financeiro dessa gestão, já deduzidas as despesas de custeio, que como riqueza nova, vai se agregar à riqueza preexistente, constituindo-se, assim, em renda.

Esse resultado, entretanto, não deve ser tomado aleatoriamente. Considerando que a atividade produtiva das pessoas jurídicas é contínua, a apuração de seus resultados somente seria possível no momento do encerramento daquela atividade. Como as empresas, via de regra, têm vida longa, principalmente aquelas que apresentam lucro, tornou-se necessário proceder a um corte fictício na sua atividade econômica, como forma de estabelecer um período de formação de renda. Nesse período, que implicitamente a

Constituição determinou ser anual, ocorre o confronto entre receitas e despesas, operação matemática que redundará em resultado que pode ser positivo ou negativo. Se o resultado for positivo estaremos diante do lucro, que, no âmbito das pessoas jurídicas é a espécie do gênero renda.

Dentre as diversas bases de cálculo que a lei admite como possível à tributação da renda da pessoa jurídica, somente o lucro real anual se enquadra dentro dos contornos estabelecidos pelo conteúdo jurídico do conceito de renda. Os outros tipos de lucro — real trimestral, presumido e arbitrado — se enquadram dentro das presunções ou ficções utilizadas no Direito Tributário, como técnica de imposição tributária.

Capítulo VII – Presunções e Ficções no Direito Tributário

O princípio da segurança jurídica, resguardado pela positividade do Direito, inspira nos cidadãos um sentimento de previsibilidade. Esse sentimento lhes confere tranqüilidade no agir, devido ao conhecimento antecipado do disciplinamento jurídico das condutas e, por conseguinte, das conseqüências decorrentes de seus atos. Por essa razão, pela possibilidade de planejamento e, também, pela certeza da imutabilidade dos direitos e obrigações relacionados a fatos passados, a segurança jurídica constitui-se num dos mais importantes princípios do nosso ordenamento jurídico.

A efetividade do primado da segurança jurídica no Direito Tributário é alcançada quando a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, pré-fixou, também, ainda que em alguns casos de forma implícita, a regra-matriz de incidência de cada um dos tributos que menciona, inclusive a do imposto sobre a renda, conforme já analisado no capítulo V. São as chamadas normas tributárias em sentido estrito, aquelas que definem a incidência fiscal.

Conforme ensina Roque Antonio Carrazza, através da regra-matriz de incidência, a Constituição determina “a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível”²⁴³ dos

²⁴³ CARRAZZA. Roque Antonio. Obra citada.

tributos. A definição da incidência fiscal deve ser construída de forma circunstanciada, porém limitada ao tipo tributário traçado no texto constitucional.

O chamado princípio da tipicidade tributária, diretamente vinculado ao princípio da estrita legalidade, estabelece que as leis que criam *in abstrato* o tributo descrevam o fato jurídico hipotético e os demais elementos necessários à instalação da relação jurídica quando ele ocorrer no mundo fenomênico. O tipo tributário, portanto, é fechado. Sua limitação é precisa e circunscrita aos elementos contidos na norma legal. Por força desse princípio, o legislador infraconstitucional, na construção da regra-matriz de incidência, está adstrito aos princípios constitucionais que regem a tributação, devendo observar, ainda, o significado que o legislador constituinte atribuiu às palavras utilizadas no texto constitucional. Dessa forma, lhe é defeso escolher como hipótese tributária do imposto sobre a renda (seja da pessoa física ou da pessoa jurídica) fato diverso da ação-tipo “auferir renda”.

O imposto sobre a renda, portanto, só pode ser exigido quando a renda, no caso específico da pessoa jurídica, materializa-se pela apuração de lucro. Entenda-se como lucro, não apenas o saldo positivo que resultar do confronto entre as receitas, custos e despesas, mas também o que efetivamente restar depois da recomposição do patrimônio operacional consumido em período deficitário anterior.

Observados os preceitos estabelecidos para a construção da regra-matriz de incidência do imposto, em princípio, fica claro que havendo o completo enquadramento da ocorrência do mundo fenomênico ao fato hipoteticamente descrito no antecedente normativo, surgem os efeitos previstos no conseqüente, que é a obrigação de pagar o tributo.

Excluída a prática da elisão fiscal, que representa o direito do contribuinte em buscar meios lícitos de evitar a incidência tributária, desde que não incorra no abuso da forma²⁴⁴, os contribuintes continuam se valendo dos mais diversos artifícios para impedir que o Estado alcance a sua riqueza tributável. Ante a insuficiência e, em alguns casos, despreparo do aparato fiscal para a realização de uma fiscalização mais ostensiva, é comum a prática de dolo, fraude e simulação, atos que, nos ensinamentos de Maria Rita Ferragut,

²⁴⁴ O abuso de forma consiste na seqüência de “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”. Ver art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

“importam em evasão fiscal (e) deixam de provocar as conseqüências jurídicas que lhe seriam próprias, não fosse o ilícito”²⁴⁵. Por essa razão, visando à proteção dos direitos dos contribuintes de boa-fé e de seus próprios direitos, o Estado tem se valido do uso de presunções e ficções.

As presunções e ficções, portanto, no âmbito do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, desempenham função auxiliar no Direito Tributário para buscar a riqueza do contribuinte. Para ajudar nessa busca, as presunções e ficções eliminam a complexidade das proposições jurídicas, tornando-as mais precisas na tarefa de moldar a realidade. Ajudam, ainda, a coibir abusos que implicam em fraude à lei e, também, são utilizadas para aumentar a eficácia da arrecadação. No âmbito das presunções, evidencia-se a utilidade das presunções relativas²⁴⁶, especialmente no incremento da arrecadação e das presunções simples²⁴⁷, no combate à sonegação, muito embora todas, presunções e ficções sempre sejam chamadas para colaborar nessas funções²⁴⁸.

Embora auxiliem na busca da riqueza tributável, especialmente das pessoas jurídicas, o uso de ficções e presunções deve ser excepcional, um instrumento jurídico que somente deve ser utilizado para combater a fraude fiscal. A utilização indiscriminada daqueles institutos para se chegar à riqueza tributável provável, de acordo com Leonardo Sperb De Paola, imputa ao contribuinte o ônus do sucateamento da máquina administrativa, dissimulando a incompetência da administração tributária na repressão da evasão fiscal²⁴⁹.

A criação de uma realidade própria que não corresponde ao mundo dos fatos através de ficções e presunções, cujas conseqüências se projetam diretamente sobre os contribuintes, pode atender, nas lições de Mizabel Derzi, ao estado de necessidade administrativa²⁵⁰, visando o aumento da eficiência arrecadatória, mas também pode levar a abusos, uma vez que a aparência de verdade que se estabelece coloca em cheque a certeza do

²⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 91-92.

²⁴⁶ Presunções relativas apresentam-se quando a lei presume a existência de um fato em razão da ocorrência de outro.

²⁴⁷ As presunções simples não estão previstas em lei. Referem-se à questões pertinentes à prova e derivam da convicção do intérprete, situando-se, portanto, no âmbito do Direito processual.

²⁴⁸ DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 103.

²⁴⁹ DE PAOLA, Leonardo Sperb. Obra citada. p. 103.

²⁵⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988 p. 267-268. Entenda-se como estado de necessidade a disparidade entre a estrutura arrecadatória e o número de contribuintes, o qual é infinitamente maior.

Direito. Em princípio, não existe estado de necessidade administrativa capaz de abalar o alicerce do Estado de Direito, representado pela segurança jurídica que, no Direito Tributário se efetiva pela observância ao princípio da tipicidade. Perez de Ayala, no que tange ao aumento da eficiência arrecadatória, é contrário à utilização das presunções e ficções, por entender que violam o princípio da capacidade contributiva²⁵¹.

As presunções absolutas²⁵² e ficções foram criadas para contornar dificuldades probatórias intransponíveis, disciplinar procedimentos construtivos relacionados com a norma e facilitar a sua aplicação, possibilitando, assim, uma maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos a partir da existência de outros fatos.

A admissão no Direito Tributário de ficções e presunções, entretanto, não pode ignorar os princípios constitucionais, principalmente aquele que, traduzindo a segurança jurídica do contribuinte, determina a obrigação de pagar tributo somente quando um fato do mundo real ajusta-se completamente ao fato descrito abstratamente na hipótese de incidência da regra-matriz.

1. Das presunções

De acordo com Hugo de Brito Machado, que fundamenta todo o seu entendimento nas razões expostas por Moacyr Amaral Santos, antes de se estudar as “presunções” é necessário que se conheça primeiro o que são “indícios”. Para ele, a doutrina jurídica pouca importância dá a distinção que existe entre as duas expressões. Embora “presunções” e “indícios” decorram de um processo intelectual, que ocorre e se esgota no plano do raciocínio, não se confundem. Enquanto a presunção está fundamentada no princípio da identidade, o indício é motivado pelo princípio da causalidade. Ou seja, “a relação que se estabelece entre o fato conhecido, provado e o fato desconhecido, a ser provado, é, na presunção, uma relação de identidade, enquanto no indício é uma relação de causalidade”²⁵³.

²⁵¹ AYALA, José Luis Perez de. Obra citada. p. 135-141.

²⁵² As presunções absolutas são determinadas pelo legislador e representam declaração legal de verdade sobre fato desconhecido.

²⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984, p. 254-256.

“Indício” e “presunção”, embora distintos, possuem uma relação de interdependência, um depende do outro, um não existe sem o outro. O indício é o meio e a presunção, o resultado. “Indício é o fato conhecido e provado” e que — por estar diretamente relacionado com o fato que se presume e cuja existência se questiona — autoriza a afirmação da existência do fato presumido²⁵⁴. Hugo de Brito Machado, portanto, considera que indício é exatamente o ponto de partida, o fato conhecido, que dará origem à presunção. Presunção, por sua vez, é o encadeamento lógico que possibilita inferir a existência do fato desconhecido em razão do fato conhecido²⁵⁵.

Roque Antonio Carrazza não nega a existência de uma estreita relação entre indícios e presunções, mas também não admite equiparação. Para Alfredo Augusto Becker, a definição mais adequada e mais usual importa em reconhecer que “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável”²⁵⁶. Essa definição, embora semelhante àquela formulada por Hugo de Brito Machado, dispensa a introdução sobre a definição de indícios, partindo imediatamente do fato conhecido, sem lhe atribuir qualquer significado.

Na presunção, a verdade aplicável é a verdade geral²⁵⁷, afirma Gilberto Uihôa Canto. Para Ives Gandra da Silva Martins, “determinados comportamentos conhecidos pressupõem a ocorrência de um comportamento final desconhecido”²⁵⁸. Outras definições que aqui poderiam ser expostas não se afastam desse sentido, razão pela qual Leonardo Sperb de Paola afirma que a presunção “resulta do relacionamento entre dois fenômenos, os quais, na experiência, aparecem em íntima conexão, isso é, ocorrendo um, no mais das vezes sucederá o outro”²⁵⁹. O fato desconhecido, em princípio, deve sempre ser provado, pois se escora no fato conhecido existente e devidamente comprovado.

Verifica-se, na doutrina, divergências sobre o tipo de processo lógico que leva à afirmação da existência de um fato desconhecido a partir de outro perfeitamente

²⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. P. 254-256.

²⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. P. 254-256.

²⁵⁶ BECKER, Obra citada. p. 508.

²⁵⁷ CANTO, Gilberto de Uihôa. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984, p. 3.

²⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984, p. 42.

²⁵⁹ DE PAOLA, Leonardo Sperb. Obra citada. p. 60.

conhecido. Existem três correntes sobre o assunto. A primeira corrente entende que as presunções nascem de um processo indutivo. Segundo Iso Chaitz Scherkerkewitz, “é da observação e experimentação de fenômenos conhecidos que se chega à existência de fatos não conhecidos”²⁶⁰. Para a segunda corrente, a presunção decorre de um processo dedutivo, no qual se aplica uma realidade a um caso particular. E por fim, a terceira corrente aceita tanto o processo dedutivo, como o indutivo para explicar o nascimento das presunções.

Parece mais correto explicar as presunções como resultado de um processo lógico dedutivo, no qual se parte de uma ou mais premissas gerais e se chega a uma ou mais conclusões particulares. As premissas gerais, na realidade, seriam os indícios, o fato conhecido apto a levar, por meio de raciocínio lógico dedutivo, a presumir outro fato, cuja existência é questionável.

2. Espécies de presunções

Maria Rita Ferragut prefere classificar as presunções em duas categorias distintas: quanto à procedência e quanto à força probante. É a chamada classificação tradicional. No primeiro caso, elas podem ser simples ou comuns e legais ou de direito. Quanto à força probante, são divididas em relativas, absolutas ou mistas. São legais quando “elaboradas pelo legislador e impostas como enunciados gerais e abstratos”²⁶¹. “Presumptio hominis” ou presunção comum “é a conseqüência ou o entendimento que o próprio homem tira do fato conhecido”²⁶². A presunção comum também pode ser dita “judicial” quando “construída pelo aplicador da norma, segundo sua própria convicção”²⁶³.

A segunda classe — quanto à força probante — na realidade, é uma subdivisão das presunções legais. Tratando-se de classificação, portanto, mais correto é considerar que as presunções podem ser, segundo a origem, comuns ou legais. As legais, por sua vez, dependendo da força probante, se dividem em absolutas, relativas e mistas.

²⁶⁰ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *O uso das presunções e ficções no Direito Tributário*. In: Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 8, n. 31, março-abril 2000, p. 90.

²⁶¹ FERRAGUT, Maria Rita. Obra citada, p. 63.

²⁶² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984, p. 278.

²⁶³ FERRAUT, Maria Rita. Obra citada. p. 63.

Leonardo Sperb De Paola, por sua vez, propõe apontar apenas as espécies de presunções como sendo legais absolutas, legais relativas e simples²⁶⁴ ou comuns. Para ele indicar as espécies é mais apropriado do que classificá-las, já que, em tese, existe apenas uma classe e uma subclasse.

2.1 Presunções legais absolutas

As presunções legais, como se pode extrair da adjetivação, são estabelecidas pelo legislador. Adentram ao ordenamento jurídico por conta de norma jurídica expressa, representando a declaração legal de verdade sobre fatos desconhecidos. São, portanto, disposições de ordem substantivas, razão pela qual se estabelece sua equivalência e força de regra jurídica

Quando legais absolutas, são presunções “juris et de jure”, ou seja, não admitem contestação, eliminando, completamente, a apresentação de prova em contrário. Por serem absolutas, criam a certeza sobre os fatos que “presumem”, tendo-os como provados. Dadas como incontroversas, Iso Chaitz Scherkerkewitz considera as presunções absolutas como verdadeiras ficções jurídicas²⁶⁵.

Pontes de Miranda discorda dessa afirmativa. Para ele, a ficção abstrai toda consideração de probabilidade²⁶⁶, são mais que presunções legais, ainda que absolutas, pois nada se presume, toma-se como real algo que é irreal, que não existe. Já quanto à presunção legal absoluta, há de a lei dizê-la inatacável, pois se assim não for, há que se considerá-la relativa — “juris tantum”.

Para Maria Rita Ferragut, as presunções absolutas são, em verdade, “disposições legais de ordem substantiva”²⁶⁷. O fato desconhecido somente é presumido na fase pré-jurídica. O legislador, analisando o acontecimento dos fatos conhecidos fica convencido de que outro fato também teria existido, mesmo diante da impossibilidade de

²⁶⁴ DE PAOLA, Leonardo Sperb. Obra citada. P. 61.

²⁶⁵ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Obra citada. P. 91.

²⁶⁶ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, tomo III, 1983, p. 446-447.

²⁶⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Obra citada. p. 64.

demonstrá-lo pelos meios de provas cabíveis. A partir desse momento, o fato não conhecido passa a ser fato jurídico. A presunção legal deixa de ser probabilidade para se constituir no “conteúdo de regras jurídicas que estabelecem a existência de fato, fato jurídico, ou efeito de fato jurídico, sem que se possa provar ao contrário”²⁶⁸. O esgotamento do elemento probatório desqualifica tal regra como espécie de presunção.

Nesse sentido também militam Alfredo Augusto Becker²⁶⁹, Ayres Fernandino Barreto e Cléber Giardino²⁷⁰, Wagner Balera²⁷¹, Gilberto Ulhôa Canto²⁷² e Leonardo Sperb De Paola²⁷³, para quem as presunções legais absolutas “são regras não-autônomas remissivas e, mais raramente, restritivas”. Ou seja, via de regra, elas operam ampliando o âmbito de aplicação de outras normas e, mais raramente, restringindo a sua aplicação a novos casos. Outras vezes, a norma que contém a presunção absoluta funciona como norma modificativa. Desprovidas de independência jurídica, estão sempre atreladas a uma outra norma, por essa razão, o seu sentido jurídico só se manifesta quando ela é incorporada pela outra ou com ela aplicada. Para ele, portanto, as presunções absolutas não estão vinculadas à matéria probatória, pois se tratam de regras de Direito material.

2.2 Presunções legais relativas

As presunções relativas ou “*iuris tantum*” são aquelas em relação as quais a lei presume a existência de um fato em razão da ocorrência de um outro fato. Elas prevalecem, entretanto, apenas até que aquele que não a quer ou que não se conforma com a sua determinação demonstre o contrário. São relativas porque admitem prova em contrário, presunções, portanto, passíveis de dilação probatória.

Para Pontes de Miranda, conforme já exposto acima, toda presunção legal é, em princípio, relativa. Para que assim não seja, a própria lei deve estabelecer a

²⁶⁸ MIRANDA, Pontes de. Obra citada. p. 420.

²⁶⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Obra citada. p. 510-516.

²⁷⁰ BARRETO, Ayres F. e GIARDINO, Cléber. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984, p. 194.

²⁷¹ BALERA, Wagner. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984, p. 418.

²⁷² CANTO, Gilberto Ulhôa. Obra citada. p. 4.

²⁷³ DE PAOLA, Leonardo Sperb. Obra citada. p. 62.

impossibilidade probatória, fazendo-a absoluta²⁷⁴. Enquanto as presunções absolutas são consideradas regras de Direito material, as presunções relativas são regras de Direito adjetivo, uma vez que estão ligadas à formação da prova, são, portanto, “regras jurídicas de natureza probatória”²⁷⁵.

Pontes de Miranda admite, ainda, as presunções mistas ou intermediárias²⁷⁶. As presunções mistas não possuem a rigidez das presunções absolutas quanto à inaceitabilidade de provas, mas também não são tão flexíveis quanto as relativas, que admitem todas as provas contrárias cabíveis. Estas presunções admitem apenas as provas contrárias que a lei especifica, nem mais nem menos.

2.3 Presunções simples

Presunção simples ou “hominis” “é uma proposição individual e concreta reveladora de um raciocínio lógico presuntivo realizado pelo aplicador da norma”²⁷⁷. Essas presunções, diferentemente das absolutas e relativas não são determinadas por lei. Referem-se, também, a questões pertinentes à prova e derivam da convicção do intérprete, situando-se, assim, no âmbito do Direito processual. Admitem sempre, como as presunções relativas, prova em contrário.

3. Das ficções

Segundo Perez de Ayala, as ficções jurídicas, se analisadas sob o aspecto normativo, são proposições incompletas²⁷⁸. Para ele, existem dois conceitos de ficção em Direito. Na concepção técnico-jurídica, ficção é uma criação do legislador, que atribui a determinados fatos, inexistentes no mundo real, efeitos jurídicos. A ficção jurídica cria verdade como real, que também é jurídica, por força impositiva de lei, o que afasta o entendimento usual de que ela distorce a realidade pela inexistência de uma provável relação

²⁷⁴ MIRANDA, Pontes de. Obra citada. p. 448.

²⁷⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Obra citada. p. 74.

²⁷⁶ MIRANDA, Pontes de. Obra citada. p. 448.

²⁷⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Obra citada. p. 75.

²⁷⁸ AYALA, José Luis Perez de. *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Editorial del Derecho Financiero, 1970, p. 18.

entre o fato conhecido e o fato desconhecido. A ficção apenas produz uma verdade jurídica contrária à verdade real. Há ficção sempre que o legislador atribui os mesmos efeitos jurídicos a fatos diferentes, tratando-os como se iguais fossem. No conceito vulgar são reconhecidos como ficções determinados comportamentos ou atividades dos sujeitos de direito, tendo-se como exemplo prático a simulação e os chamados negócios jurídicos indiretos. Na simulação é forjada uma situação jurídica para ocultar a verdadeira. Já nos negócios jurídicos indiretos, a realidade econômica é dissimulada²⁷⁹.

Na opinião de Perez de Ayala, as ficções ainda podem ser próprias ou equiparadoras. As ficções próprias, as quais ele denomina também de ficções típicas, criam conceitos diversos daqueles encontrados na realidade pré-jurídica. As equiparadoras ou impróprias, por suas vez, assimilam conceitos já existentes em relação a certas realidades pré-jurídicas para aplicar à verdade jurídica que ela mesma cria²⁸⁰.

Para Maria Rita Farragut, as ficções jurídicas são “proposições jurídicas prescritivas que propositadamente criam uma verdade legal contrária à verdade fenomênica”²⁸¹. Para Iso Chaitz Scherkerkewitz, na ficção jurídica “o legislador faz uma valoração jurídica, dentro de uma norma legal, de um fato pré-jurídico, que acontece no mundo natural, desvinculando desse fato os seus efeitos normais”²⁸².

4. Diferença entre presunção legal absoluta e ficção jurídica

Sob o prisma jurídico é comum, a doutrina identificar as duas figuras. Entretanto, as ficções jurídicas não se confundem ou se equiparam às presunções legais ou absolutas. A inadmissibilidade de prova em contrário, traço que lhes é próprio, é a única semelhança que se reconhece existir entre presunção e ficção. Por outro lado, o aspecto característico que as diferencia é a relação entre o fato conhecido e o fato desconhecido. Enquanto nas presunções essa relação é provável, nas ficções ela é inexistente. A ficção cria uma realidade sem levar em conta a realidade natural correspondente. A presunção absoluta, ao contrário, cria uma relação entre duas realidades.

²⁷⁹ AYALA, José Luis Perez de. Obra citada. p. 15-16.

²⁸⁰ AYALA, José Luis Perez de. Obra citada. p. 17.

²⁸¹ FERRAGUT, Maria Rita. Obra citada. p. 14.

²⁸² SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Obra citada. p. 92.

Na presunção absoluta, como na ficção, há a imposição da certeza jurídica de um fato verdadeiro. A diferença é que na presunção absoluta, através de um raciocínio lógico, se deduz a existência de um fato desconhecido a partir de um fato conhecido. Para Alfredo Augusto Becker, “a lei estabelece como verdade um fato que provavelmente é verdadeiro”²⁸³, já que entre os dois fatos há uma correlação natural de existência. Na ficção, ao contrário, não há dedução de verdade porque não há raciocínio lógico. A lei, a partir de um fato certo e conhecido, estabelece como verdadeiro um fato que, também no entendimento de Alfredo Augusto Becker, “com toda a certeza é falso, (pois não existe, como na presunção absoluta,) uma correlação natural de existência entre os dois fatos”²⁸⁴. Para ele, todas as diferenças apontadas entre presunção absoluta e ficção existem apenas na fase pré-jurídica. A partir do momento em que o legislador toma os fatos tidos como verdadeiros por ambas e cria a norma jurídica, desaparecem todas as dessemelhanças, porque quando ambas adentram ao mundo jurídico, através da norma jurídica, o fazem como simples verdade, meras realidades jurídicas²⁸⁵.

5. A presença das presunções e ficções na estrutura da regra-matriz de incidência

Como já visto, as presunções e ficções realizam função auxiliar no Direito Tributário visando sempre buscar a riqueza tributável do contribuinte. Por essa razão são tão utilizadas pelo legislador tributário, estando presentes, inclusive, na estrutura da norma jurídica.

Em princípio, a coerência do nosso sistema tributário, em razão da existência em seu bojo dos princípios da tipicidade fechada e estrita legalidade que atuam de forma coordenada, exige que o legislador, ao construir a regra-matriz de incidência do tributo, visando a arrecadação de recursos para o Estado, preserve os valores da certeza e da segurança jurídica que devem revestir as normas de tributação.

O princípio da legalidade exterioriza a reserva absoluta da lei formal. A Constituição determina que a lei exigida deve trazer pré-determinados todos os elementos

²⁸³ BECKER, Alfredo Augusto. Obra citada, p. 509.

²⁸⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Obra citada, p. 509.

²⁸⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Obra citada, p. 509-510.

essenciais dos tributos. Não se deve esquecer, ainda, que a Constituição também exige que os tributos, e não apenas os impostos, sejam graduados de acordo com a capacidade de pagar o tributo do destinatário legal tributário, de sorte a não exaurir a riqueza que lastreia a tributação. Ou seja, o tributo deve ser exigido mediante lei que observe ao princípio da tipicidade fechada e ao princípio da capacidade contributiva, dentre outros tão importantes quanto esses, mas que prescindem de análise nesse tópico.

Assim, para que se tenha uma obrigação tributária, é necessária a ocorrência do fato abstratamente previsto na hipótese tributária ou, em outras palavras, que se realize a hipótese, o fato que corresponda, em todos os seus elementos àquele abstratamente descrito no antecedente da regra-matriz de incidência e que, pelo fenômeno de incidência, fará espargir os efeitos jurídicos consignados na consequência.

Tendo em vista o escopo desse trabalho, o foco desta análise será centrado no conseqüente da norma jurídica, especificamente, na base de cálculo, elemento que compõe o seu critério quantitativo. Não será considerado, entretanto, o impacto causado pela presença, naquele critério, das presunções legais relativas e das presunções comuns. O interesse se restringe às presunções legais absolutas e ficções jurídicas, justamente por não admitirem prova em contrário.

A base de cálculo tem a função de medir a riqueza tributável e, dentre outras mais específicas em relação ao critério material da hipótese, a de confirmá-lo. As presunções absolutas e as ficções, por serem definitivas mesmo que presumidas ou irreais, quando presentes na base de cálculo acabam por contraditar o núcleo da norma tributária — o aspecto material. Quando a base não confirma a hipótese tributária, o tributo cuja instituição se pretende dá lugar a outro de natureza diversa, já que nesse tipo de contradição, prevalece a base. Prevalecendo a base, nasce uma obrigação tributária cujo objeto é a obrigação de pagar tributo diverso daquele pretendido na juridicização do fato previsto na hipótese. Marçal Justen Filho ensina que esse descompasso entre a hipótese tributária e a base de cálculo pode revelar invasão de competência, ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da tipicidade²⁸⁶.

²⁸⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém do Pará: Cejup, 1986, p. 253.

Para Perez de Ayala, a discordância entre a base de cálculo e a hipótese tributária impede que a riqueza tributável do contribuinte seja medida adequadamente, criando, assim, uma ficção jurídica²⁸⁷. Ou seja, a riqueza jurídica relevante revelada, na maioria das vezes, não é adequada à capacidade contributiva do contribuinte.

Esse, entretanto, não é o entendimento de Leonardo De Paola. Para o autor, as presunções absolutas e as ficções provocam uma divergência entre a base de cálculo e o critério material da hipótese equivalente apenas a uma “desconformidade interna da norma que leva a uma desconformidade externa”. Essa desconformidade pode provocar apenas a invasão de competência. A ofensa aos princípios da legalidade, tipicidade e capacidade contributiva, para ele, é relativa. Por admitir que as presunções absolutas e ficções não têm um sentido jurídico autônomo, retirando seu sentido normativo das formas gramaticais usadas pelo legislador, o autor reconhece a imperfeição da norma que leva em seu bojo base de cálculo calcada em presunções absolutas ou ficções, porém entende que o contribuinte deve “desconsiderar o aspecto material exposto e buscar, na base, o aspecto implícito” da norma, já que ela contém todos os requisitos necessários à sua compreensão e aplicação. A sua imperfeição não é tão grave a ponto de eivá-la com a marca da invalidade ou, o que é pior, da inconstitucionalidade, uma vez que os princípios constitucionais da tipicidade, da legalidade e da capacidade contributiva não são contrariados, mas apenas e levemente “arranhados”. Todos os aspectos que, por influência da presunção absoluta ou da ficção usada, venham a ser alterados devem ser adequados à materialidade aparente, abandonando-se, definitivamente, a materialidade implícita, desde que essa materialidade seja compatível com o sistema tributário constitucional²⁸⁸.

Para Maria Rita Ferragut, a utilização de ficções na criação de obrigação tributária é inconstitucional. A regra parte de uma verdade jurídica que não encontra verdade análoga no mundo real e, tampouco, é comprovada na realidade jurídica. A inconstitucionalidade, no seu entendimento, alcança os princípios da legalidade, da tipicidade e da discriminação constitucional de competências. Ainda que o tributo surgido da regra de ficção esteja dentro da competência tributária do ente tributante, restam os outros princípios, cuja afronta é inafastável²⁸⁹. Há que se considerar que esse mesmo entendimento exarado pela

²⁸⁷ AYALA, José Luis Perez de. Obra citada. p. 99.

²⁸⁸ DE PAOLA, Leonardo Sperb. Obra citada. p. 118-120.

²⁸⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Obra citada. 88.

autora vale também quando se tratar de presunção absoluta, já que se trata de figura igualmente eivada da mesma definitividade, relativamente à verdade que estabelece.

6. Síntese

As presunções e ficções criam uma verdade jurídica própria, divorciada da verdade do mundo dos fatos, do mundo real. No caso das presunções, o legislador, por intermédio de um processo lógico dedutivo, parte de fatos já conhecidos e reconhecidos na sua existência como certos, para presumir um fato desconhecido. A ficção, por sua vez, cria a verdade real e também jurídica, por força impositiva da lei. Nas presunções legais relativas e comuns, essa verdade, entretanto, pode ser contestada por meio de provas. Porém, quando a verdade é estabelecida por presunções legais absolutas ou ficções jurídicas, essa tem o sinete da definitividade.

Embora incontestáveis, as presunções absolutas e as ficções não se confundem; têm como traço diferenciador a relação entre o fato conhecido e o fato desconhecido. Nas presunções essa relação é provável, nas ficções, inexistente. A diferenciação entre um instituto e outro, entretanto, existe apenas no plano pré-jurídico. A partir do momento em que o legislador insere os fatos tidos como verdadeiros na estrutura da norma, as diferenças desaparecem e, tanto as presunções, como as ficções, que adentram ao mundo jurídico através da norma jurídica, passam a ser meras realidades jurídicas.

Em princípio, a função das presunções e ficções, no Direito Tributário, é auxiliar o Estado na busca da riqueza tributável do contribuinte. Por essa razão é comum encontrá-las em qualquer dos critérios do antecedente ou do conseqüente. Ou seja, é comum o legislador inseri-las na regra-matriz de incidência, mas nem sempre o resultado observa os ditames constitucionais. Assim, antes da aplicação da regra, em que pese a normalidade do uso daqueles institutos, é necessário observar se na construção da regra-matriz de incidência, mesmo valendo-se de presunções absolutas e ficções, o legislador observou os princípios da estrita legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva.

Analisando a presença das presunções absolutas e ficções no conseqüente da regra-matriz e especificamente no critério quantitativo, definindo qual é a base de cálculo do

tributo, observa-se que, por criarem verdades irreais, já que são definitivas, acabam contradizendo o núcleo da norma tributária. Representada por uma ficção ou presunção absoluta, a base de cálculo não confirma o critério material da hipótese, fazendo nascer como objeto da relação jurídica a obrigação de pagar tributo diverso daquele gerado pela ocorrência do fato descrito na hipótese tributária, violando frontalmente os princípios constitucionais que informam a tributação. Quando esse fato ocorre na regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, há a tributação de renda inexistente ou de qualquer outro padrão de riqueza, mas que não espelha a renda efetivamente tributável, como por exemplo, o patrimônio.

Capítulo VIII – O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e a compensação de prejuízos fiscais

Conforme já visto, quando da exposição sobre a regra-matriz de incidência, a hipótese tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas é complexo e sucessivo, só se consolida ao final do período-base. No dizer de Aroldo Gomes Mattos, “é um contrabalançar constante de perdas e ganhos, despesas e receitas, desde o início até o encerramento do exercício, quando se apura o resultado final”²⁹⁰. Se esse resultado final espelhar aumento patrimonial, representado pelo lucro real, subsumindo-se tal fato, integralmente, ao fato abstratamente descrito no critério material do antecedente da norma, ocorre o fenômeno da incidência, nascendo, então, a relação jurídica tributária. Essa relação se exaure no momento em que o seu objeto é satisfeito. Ou seja, no momento em que o contribuinte paga o imposto apurado.

O objeto da relação jurídica que se instaura no momento em que o lucro real foi apurado é quantificado mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Essa base de cálculo deve conter, de forma mais rigorosa, o mesmo feixe de proposições contido no fato descrito abstratamente na hipótese. No imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, a hipótese tributária possível é o lucro líquido ou lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas em lei ordinária. Ao lucro assim ajustado denomina-se lucro real. Conforme já visto, os ajustes imprimem ao resultado contábil os exatos contornos do conceito de renda contido no fato da hipótese tributária. Esses ajustes, entretanto, não

²⁹⁰ MATTOS, Aroldo Gomes. *A compensação de prejuízos fiscais*. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 17, p. 53.

podem ser desautorizados, de forma aleatória e injustificada, pelo legislador ordinário, sob pena de alterar a natureza jurídica do imposto, uma vez que a base de cálculo não confirmará o critério material da hipótese. Assim, não cabe à legislação tributária editar regras sobre o ajuste fiscal do lucro do exercício para determinar a base de cálculo do imposto sobre a renda, extravasando seus limites constitucionais, impostos, principalmente, pelo princípio da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, do não confisco e da reserva de competência.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “a compensação de prejuízos, antes de ser direito subjetivo do contribuinte, é elemento inerente ao fato ‘auferir renda’. (...) Nesse sentido, assume a feição de um dever do Estado, traçar o desenho da incidência e montar o esquema da base de cálculo, absolutamente, dentro dos limites competenciais que a Constituição determina”²⁹¹.

1. O lucro tributável: a dimensão temporal da renda da pessoa jurídica.

O Direito nacional, a exemplo da maioria dos países ocidentais, adotou o dualismo, relativamente à tributação do imposto sobre a renda, separando os contribuintes em pessoa física e pessoa jurídica. De acordo com Mizabel Derzi, o fundamento da tributação das pessoas jurídicas está assentado em dois pressupostos básicos: 1) o risco da atividade e, 2) a afetação de um patrimônio à atividade empresarial²⁹².

O princípio da continuidade determina o entendimento da doutrina universal que o resultado de uma empresa somente deve ser apurado no momento em que ocorrer o encerramento da atividade econômica que lhe impulsionava a existência.

A pessoa jurídica, normalmente, tende a acumular riqueza ao longo do tempo, de modo que a comparação efetuada entre o patrimônio existente no momento da sua criação e aquele materializado no momento em que ela deixar de atuar, tende a demonstrar um acréscimo patrimonial, indicador de riqueza nova produzida no período em que ela se

²⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Compensação dos prejuízos fiscais acumulados do imposto sobre a renda e a inconstitucionalidade da limitação de 30% prescrita na Lei n. 8.984/95*. In: Revista de Direito Tributário n. 69, p. 34.

²⁹² DERZI, Misabel Abreu Machado. Obra citada. p. 257.

manteve ativa. Esse resultado positivo pode ou não ser tributado no momento da apuração, dependendo da legislação vigente.

Pode acontecer, entretanto, que não se verifique qualquer aumento de patrimônio durante o tempo em que ela existiu. Essa situação pode ser decorrente de duas realidades: 1) a empresa não auferiu lucros, efetivamente, ou; 2) a empresa auferiu lucros, mas distribuiu dividendos aos sócios.

Admitindo-se uma razão simplista, poder-se-ia dizer que a distribuição de dividendos seria a causa da necessidade de se apurar o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas por períodos. Mas não é assim. A periodização decorre, dentre outras coisas, de postulados constitucionais que implicam na personalização do imposto, tais como: princípio da igualdade, da capacidade contributiva, progressividade, dentre outros. A personalização do imposto, mediante a aplicação prática desses princípios, supõe, necessariamente, que se quantifique a base de cálculo do imposto em períodos, sob pena de cometimento de injustiças. Outro fato que contribui para a periodização, é a intensificação, desenvolvimento e aperfeiçoamento das operações empresariais e, também, a complexidade que vão adquirindo com o passar dos tempos.

Pode-se apontar, ainda, como fato decisivo para a periodização, a necessidade que o Estado tem de suprir os cofres públicos com recursos suficientes ao desempenho de suas atividades precípuas, proporcionando o desenvolvimento dos serviços públicos indispensáveis. Esse suprimento só é possível com a arrecadação de impostos, razão pela qual, a apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas foi fracionada em períodos, repetindo-se os pressupostos desse imposto ano a ano, de acordo com o desígnio da anualidade da tributação contida na Constituição Federal.

Portanto, o cerne do conceito de renda, como lucro tributável ou lucro real, está vinculado a um determinado período, que não deve ser muito longo, sob pena de impedir a renovação da renda, nem muito curto, a ponto de levar a distorções. Na medida em que o rígido esquema temporal de apuração de lucro da pessoa jurídica é mantido, é possível que o objetivo de se tributar a renda por elas auferida não seja alcançado ou não seja alcançado plenamente.

Qualquer corte temporal que interrompa o fluxo existencial das pessoas jurídicas em períodos anuais, semestrais, trimestrais, ou por qualquer prazo, pode comprometer substancialmente a revelação da ocorrência do lucro. Por essa razão, o período considerado deve fechar, no mínimo, um ciclo inteiro de estações, neutralizando, assim, eventuais efeitos provenientes da sazonalidade de operações.

Mizabel Derzi aponta regras técnicas que se prestam a reduzir os efeitos do corte fictício efetuado pelo legislador na atividade da empresa que, pela sua própria natureza, é ininterrupta. São elas: 1) a uniformidade dos métodos utilizados na apuração periódica do lucro; 2) a especialização dos exercícios; 3) a identidade entre o balanço de abertura de um exercício e o balanço de encerramento do exercício anterior; 4) a cautela ou a não paridade de tratamento entre prejuízo e lucro²⁹³.

A necessidade de destinar um patrimônio específico ao desenvolvimento da atividade produtiva reclama cuidados com essa universalidade, já que dele deriva a renda. Assim, para neutralizar os efeitos que a periodização pode vir a causar sobre esse patrimônio é necessário que se observe tratamento desigual a ser dispensado ao tipo de resultado encontrado. A periodização, portanto, é uma ficção necessária à apuração do lucro tributável, mas deve ter seus efeitos atenuados pela razoabilidade da sua determinação e pela atenção que o legislador deve dispensar às perdas produzidas no mesmo período, de sorte a garantir que serão compensadas com os lucros auferidos.

2. Renda e patrimônio: distinção

O conceito moderno de patrimônio, fornecido por Francisco Amaral, identifica-o com uma universalidade de direitos e obrigações sob a titularidade de uma determinada pessoa²⁹⁴. Essa pessoa pode ser física ou jurídica. Os elementos que compõem o

²⁹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Das limitações à compensação de prejuízos*. In: Grandes questões atuais do Direito Tributário 2. v. (Coord.) ROCHA. Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética. 1998, p. 258-259.

²⁹⁴ AMARAL, Francisco. Obra citada. p. 338 – “Patrimônio, provavelmente *patris munium*, é o complexo de relações jurídicas economicamente apreciáveis de uma pessoa. Reúne os seus direitos e obrigações formando uma unidade jurídica, uma universalidade de direito. Apresenta três elementos característicos: a unidade do conjunto de direitos e obrigações, sua natureza pecuniária, e sua atribuição a um titular. Compreende os créditos e os débitos de uma pessoa. No primeiro caso, temos o ativo, conjunto de direitos que formam o patrimônio (direitos reais, direitos pessoais e direitos intelectuais), no segundo, temos o passivo, o conjunto de obrigações (dívidas). (...) A demonstração contábil do patrimônio, com indicação detalhada dos componentes ativo e do

patrimônio podem ser denominados de ativos, representando os direitos, e passivos, que reproduzem as obrigações. Sob o prisma financeiro e jurídico, ensina Bulhões Pedreira, o patrimônio é formado pelo ativo patrimonial e passivo patrimonial²⁹⁵. Comparando-se as duas situações, chega-se ao patrimônio líquido (direitos – obrigações) ou capital próprio.

O capital próprio é o conjunto de recursos afetado pela atividade empresarial, que dá origem à renda. Ele pode ser medido em bens ou em moeda, mas seja qual for a forma de sua composição, pressupõe sempre a idéia de patrimônio, até porque o valor dos bens que o compõe pode ser expresso monetariamente. “Como a renda representa sempre o excedente, o acréscimo verificado no patrimônio já existente, a intervenção do imposto deve acontecer sem nenhum prejuízo a esse capital ou a esse patrimônio, sob pena de não haver sobrevivência da atividade econômica desenvolvida”²⁹⁶, observa Mizabel Derzi. Vale lembrar que o conceito de renda disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional tem raízes constitucionais, não cabendo ao legislador infraconstitucional alterá-lo ou redefini-lo, valendo-se de ficções jurídicas.

O resultado da pessoa jurídica, extraído mediante a comparação dos balanços levantados no início e no final de um determinado período, pode ser positivo ou negativo. Quando o resultado for positivo, apura-se renda, materializada pelo lucro real, efetivamente realizado no período. Essa renda corresponde ao montante do patrimônio líquido acrescido durante o período em que se realizou a comparação.

Assim, renda é toda riqueza nova excedente que é agregada ao patrimônio líquido. Importa observar que a agregação pode não ser definitiva se a empresa resolver distribuir lucro. Mesmo que a empresa antecipe lucros é possível, através de técnicas contábeis, verificar a existência de renda no período em que se fizer a comparação.

Verificado resultado negativo, significa que a empresa não auferiu renda suficiente a ponto de gerar riqueza nova. Ao contrário, durante o período considerado consumiu parte da riqueza já existente, por essa razão se diz que ela apresentou prejuízos.

passivo, chama-se balanço, de grande importância no direito comercial e tributário por demonstrar a posição financeira de uma pessoa em um determinado período”.

²⁹⁵ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Obra citada. p. 156

²⁹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Renda e Patrimônio* — X Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de debates realizada em 25/10/96. In: Revista de Direito Tributário n. 69, p. 174.

Seja negativo (prejuízo) ou positivo (lucro), o resultado apurado afeta o patrimônio líquido da pessoa jurídica. Lucro e prejuízo são, portanto, idéias que se contrapõem, afetando, cada um a seu modo, o patrimônio já existente na empresa. Enquanto o lucro acrescenta, o prejuízo, ao contrário, reduz o valor do patrimônio. Por essa razão, devem merecer tratamento diferenciado.

3. Lucro e prejuízo: realidades distintas, tratamento diferenciado

Parte-se da premissa de que lucro é o resultado positivo, riqueza nova, apurado pelo confronto dos patrimônios da pessoa jurídica em determinado período e, o seu contraposto — o prejuízo — o resultado negativo verificado nesse mesmo confronto. Considerando que ambos afetam o patrimônio já existente, cada um a sua maneira, conforme já visto, há que se conceber a idéia de período somente aplicável ao lucro, sob pena de, se aplicada ao prejuízo, alterar indiretamente o conceito de renda, no sentido constitucionalmente utilizado, que corresponde ao acréscimo patrimonial.

Da necessidade de regulamentar a distribuição periódica de lucros e de exigir imposto sobre esses lucros, apurados mediante a elaboração de balanço periódico, nasceu o princípio da independência dos exercícios. Esse princípio veda que os resultados positivos sejam transferidos de um período para o outro, sob pena de se tributar lucro já tributado, ou de se distribuir lucro já distribuído, tendo em vista a possibilidade de acumulação. O denominado princípio da independência dos exercícios, entretanto, se aplicado quando a empresa, apurando lucro, detém saldo de prejuízos acumulados, provoca distorções econômicas, uma vez que a obtenção de resultado positivo, em determinado período, se há prejuízo acumulado, não configura acréscimo patrimonial. O acréscimo patrimonial, o lucro real, a renda, só aparece depois que o lucro apurado for utilizado integralmente (até o montante do prejuízo acumulado) para recompor o patrimônio afetado pela perda.

Assim, explica Mizabel Derzi, se neste período-base apura-se um lucro de R\$ 1.000,00 (mil reais), mas, em contraposição, se acumula no período-base anterior prejuízo de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), não se tem lucro, efetivamente, mas uma continuidade de

perda patrimonial no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais), que perdura no período, mesmo com a utilização integral do lucro apurado²⁹⁷.

Portanto, enquanto a empresa apresentar apenas resultados positivos observa-se, rigorosamente, o princípio da independência dos exercícios, de modo a não oferecer novamente à tributação lucros apurados em períodos-base anteriores. Havendo prejuízos acumulados, Mizabel Derzi entende que é imprescindível que se adote a “solidariedade perene entre os exercícios”²⁹⁸. Isso porque a realidade patrimonial da pessoa jurídica, ao contrário do que pressupõe o fisco, não pode ser obtida com resultados de um único exercício, mas, conforme entende Paulo de Barros Carvalho, mediante “a conjugação de vários, o que nos leva ao conhecido princípio da continuidade da pessoa jurídica”²⁹⁹.

4. A discricionariedade do legislador e a base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas

Ao atribuir à União competência para instituir imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, a Constituição de 1988, de forma mais rígida do que aquela prevista nas constituições anteriores, impôs-lhe também a proibição de misturar os conceitos de renda e patrimônio no momento em que a competência tributária fosse exercida. Daí a exigência contida no artigo 146, sobre a definição, em lei complementar, dos impostos que a Magna Carta menciona e “seus respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes”³⁰⁰. Não cabe, portanto, ao legislador comum a função de redefinir o núcleo da incidência do imposto e, menos ainda, a base sobre o qual ele será calculado.

Renda e proventos de qualquer natureza são realidades econômicas e jurídicas identificadas e limitadas pelo Código Tributário Nacional, o qual detém a chancela de lei complementar, com raízes constitucionais. A medida do lucro real, como base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, está intimamente ligada àquela realidade, não podendo o legislador ordinário elidir seus elementos formadores, para modular,

²⁹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Obra Citada. p. 264

²⁹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Obra Citada. p. 265.

²⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 34.

³⁰⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Princípio da cautela ou não paridade de tratamento entre lucro e prejuízo*. In: Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto Ulhôa Canto. (Coord.) Maria Augusta Machado de Carvalho. São Paulo: Forense, 1998, p. 255-256.

ao seu talante, a renda da pessoa jurídica. Assim, renda está constitucionalmente estratificada como parcela correspondente ao aumento patrimonial.

Conforme já exposto, constatou-se que a medida exata do conteúdo do conceito de renda é dada pela justaposição das teorias das fontes e do acréscimo patrimonial, o que implica em atribuir ao conceito de renda, assim entendido o acréscimo patrimonial, o conteúdo teórico de resultado da atividade econômica, a qual movimenta, no caso específico da pessoa jurídica, recursos do patrimônio diretamente afetado a essa atividade, sem, entretanto, provocar o seu esgotamento. Rubens Gomes de Souza lembra que, já na metade do século XIX, a formação do conceito de renda trazia “a noção de livre disponibilidade, segundo a qual somente seria renda a parcela acrescida à riqueza de que o titular pudesse dispor, sem prejudicar seu capital”³⁰¹

O resultado financeiro da atividade econômica da pessoa jurídica é denominado de lucro, o qual é determinado pela contabilidade através do confronto dos saldos existentes no balanço levantado no início e no final de um determinado período que, em razão da continuidade da atividade empresarial, a Constituição, implicitamente, convencionou ser anual. Em princípio, o lucro assim apurado, denominado lucro líquido, é o fato que se subsume aos contornos estabelecidos pelo conteúdo jurídico do conceito de renda.

Porém, não é raro acontecer um esvaziamento do lucro líquido, por abusos perpetrados pelos próprios contribuintes, que acabam manipulando, de acordo com seus próprios interesses, a base de cálculo do imposto. Por essa razão, admite-se como válida a incidência da lei ordinária tributária sobre esse lucro, que lhe prescreve ajustes consubstanciados em adições, exclusões ou compensações, de sorte a adequá-lo à realidade da empresa, impedindo, assim, que a imposição tributária seja afastada por manobras ardilosas. Esses ajustes, entretanto, encontram seus limites absolutos no texto constitucional, não cabendo ao legislador ordinário extrapolá-los com o intuito de agir com discricionariedade no dimensionamento do “fato da base de cálculo”, que segundo Paulo de Barros Carvalho, detém o mesmo conteúdo que o fato descrito abstratamente na hipótese, só que de forma muito mais objetiva³⁰².

³⁰¹ SOUZA, Rubens Gomes. Obra citada. p. 340.

³⁰² Vide nota 169.

5. A compensação de prejuízos e a realidade legislativa

O nosso ordenamento jurídico manteve, por quase meio século, o direito à compensação integral dos prejuízos fiscais, apurados em determinado período, com o lucro tributável verificado em período subsequente, para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. As variações verificadas nesse direito, ao longo de todo o tempo, diziam respeito apenas ao prazo em que a compensação deveria acontecer.

A primeira vez que o sistema de compensação dos prejuízos adentrou em nosso ordenamento jurídico foi em 1947. O artigo 10³⁰³ da lei nº 157 daquele ano previa a compensação dos prejuízos durante os três exercícios subsequentes. Esse lapso temporal foi alargado para quatro exercícios subsequentes, pelo artigo 12³⁰⁴ do decreto-lei nº 1.493/76, e mantido pela letra “c” do § 3º do artigo 6º, combinado com o artigo 64, do decreto-lei nº 1.598/77³⁰⁵. Com o advento da Lei nº 8.383/91, o § 7º do seu artigo 38³⁰⁶, o período-base de apuração do imposto foi reduzido de anual para mensal, mas o direito à compensação de prejuízos acumulados foi restaurado incondicionalmente. O prazo de quatro anos, limite temporal máximo para a compensação dos prejuízos gerados num determinado período, foi novamente imposto pelo artigo 12 da Lei nº 8.541/92³⁰⁷.

³⁰³ Art. 10: O prejuízo verificado num exercício, pelas pessoas jurídicas, poderá ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos (sic) dos lucros reais apurados dentro dos três exercícios subsequentes. Parágrafo único. Decorridos os três exercícios, não será permitida a dedução nos seguintes, do prejuízo porventura não compensado.

³⁰⁴ Art. 12 O prejuízo verificado num exercício, a partir do período-base relativo ao exercício de 1977, poderá ser compensado, total ou parcialmente, com os lucros contábeis apurados dentro dos 4 (quatro) exercícios subsequentes. § 1º Entende-se como prejuízo, para fins do Imposto sobre a Renda, o verificado na apuração contábil da pessoa jurídica no período-base, diminuído dos custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis. § 2º Decorridos 4 (quatro) exercícios, não será permitida a dedução, nos seguintes, de prejuízo os porventura não compensados.

³⁰⁵ Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. § 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício: c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64. Art 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

³⁰⁶ Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos. § 7º O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes.

³⁰⁷ Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários (sic) subsequentes ao ano da apuração.

Em 1995 foi editada a Lei nº 8.981, que, através de seu artigo 42³⁰⁸, pôs fim à dedução integral dos prejuízos e à limitação temporal e introduziu a limitação quantitativa de 30% em relação aos lucros apurados. O art. 15 da Lei nº 9.065/95³⁰⁹ limitou a 31/12/95 a vigência do artigo 42 da lei nº 8.981/95 e determinou que os prejuízos apurados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderão ser compensados, cumulativamente, com os prejuízos fiscais apurados e acumulados até 31/12/1994, com o lucro real, observado o limite de 30% do referido lucro. Ou seja, a utilização dos prejuízos deixou de ser limitada no tempo, mas passou a ser quantitativamente restrita³¹⁰.

Em homenagem ao princípio da continuidade da pessoa jurídica e em obediência aos princípios constitucionais que informam a tributação, deve prevalecer o princípio da compensação integral dos prejuízos acumulados sem qualquer limitação. O que não merece acolhida é a quebra do conceito de renda, até então adotado pela ordem jurídica brasileira, com a supressão do direito à compensação dos prejuízos acumulados até o limite do lucro apurado em determinado período, tendo em vista a regra da solidariedade perene entre os exercícios³¹¹.

Portanto, se o patrimônio da empresa estiver comprometido pela existência de prejuízos acumulados, devem eles ser considerados na apuração do lucro real. Se assim não acontecer, cria-se regra restritiva de apuração de base de cálculo do imposto sobre a renda totalmente divorciada do sistema, já que a origem da compensação de prejuízos está inserida no próprio texto constitucional, não podendo, por essa razão, ser limitado pelo legislador ordinário. Muito embora a legislação ordinária trate a compensação de prejuízos como uma faculdade, ao dispor que os prejuízos “poderão ser compensados”, trata-se, na realidade, de um direito do contribuinte, imposto pelos princípios constitucionais que informam a tributação.

³⁰⁸ Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

³⁰⁹ Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

³¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. THEODORO JR, Humberto. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 97-100.

³¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. THEODORO JR, Humberto. Obra citada. p. 101.

6. A restrição à compensação de prejuízos e os princípios constitucionais que informam a tributação

Para Paulo de Barros Carvalho, “a compensação dos prejuízos não é direito que nasce no presente, jurisdicionado pela lei presente. Trata-se de categoria fática, compositiva do ‘auferir renda’, núcleo de incidência do imposto de competência da União. Como a base de cálculo é a perspectiva mensurável do critério material da hipótese tributária (...) o esquema compensatório é elemento constitutivo daquela base (...)”³¹².

A competência tributária reservada à União permite a tributação da renda, sem, entretanto, autorizar também a tributação do patrimônio que a produziu. Desconsiderar a existência de prejuízos ou restringir, mesmo que parcialmente, a sua compensação, para fins de apurar o montante tributável da renda auferida, implica em ampliar substancialmente aquela competência atribuída pela Constituição. Além disso, contraria frontalmente o princípio da capacidade contributiva, impondo ao sujeito passivo da obrigação tributária, obrigação desproporcional à grandeza revelada, e, por via transversa, o princípio da isonomia, já que esse, como é sabido, é decorrência daquele.

A função primordial da compensação dos prejuízos acumulados com os lucros auferidos em períodos subsequente é a recomposição do patrimônio afetado à atividade empresarial. Impedir essa recomposição, de forma integral em cada período, pela limitação quantitativa ou temporal, implica em admitir o acolhimento pelo sistema, ainda que de forma remota, do desaparecimento da pessoa jurídica pela via tributária, em razão do desgaste de seu patrimônio. Tributar a recuperação de perda sofrida em períodos anteriores esgota integralmente a riqueza lastreadora da tributação pelo confisco do patrimônio que se pretende recompor.

A tributação do montante destinado à recomposição patrimonial é, ainda, criar, por força de ficção jurídica, renda, quando renda não existe, já que não se materializou acréscimo ao patrimônio, mas apenas a possibilidade da sua recomposição. Estabelecer como verdade, o que, na realidade, é falso, afronta o princípio da certeza do Direito, abalando, assim, o sustentáculo do Estado de Direito, representado pela segurança jurídica.

³¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Obra citada. p. 34.

Conforme exposto no capítulo VII, a definição da base de cálculo do tributo através de uma ficção jurídica impede que ela confirme o critério material da hipótese levando, pela sua prevalência, à criação de tributo novo, diferente daquele, pretendido. É fundamental para a definição da natureza jurídica do tributo haver uma relação lógica de interação e nexos entre a hipótese tributária e a base de cálculo (elemento do critério quantitativo do conseqüente).

No imposto sobre a renda, cuja hipótese tributária está instalada na renda do contribuinte materializada pelo acréscimo patrimonial, a base para a mensuração do imposto deve ser dada pela grandeza desse aumento. Qualquer outro fator que for tomado pelo legislador ordinário promoverá o total disvirtuamento da natureza específica do tributo, na forma como foi projetado constitucionalmente³¹³. No caso da restrição à compensação integral dos prejuízos, a qual impede a recomposição do patrimônio desgastado, a exação que aparece, no lugar daquela pretendida — imposto sobre a renda — é imposto sobre o patrimônio. A criação desse imposto pela União materializa invasão de competência.

Considerando, apenas por hipótese, a possibilidade da União instituir imposto sobre o patrimônio, o que lhe é constitucionalmente vedado, ainda assim, a exação continuaria evitada de ilegalidade, pela falta da lei instituidora, elemento exigido pelo princípio da legalidade.

Portanto, conforme demonstrado, o legislador comum, ao editar regras sobre o ajuste fiscal do lucro real, enquanto base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, extrapolou os limites constitucionais que lhes foram impostos para conformá-lo, através de ajustes ao lucro líquido, aos contornos do fato revelador da riqueza do contribuinte. Restringir o direito à compensação de prejuízos fiscais acumulados seja de forma temporal — abandonando-os no passado pelo decurso do prazo estipulado para o seu aproveitamento —

³¹³ Nesse sentido Paulo Ayres Barreto assim se manifesta: “Destarte, a conformação da norma geral e abstrata, posto em nível infraconstitucional, que descreve em seu antecedente, como fato de possível ocorrência, auferir renda e proventos de qualquer natureza, no exercício da competência outorgada à União para a instituição deste imposto, estará inexoravelmente jungida ao conteúdo da significação da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, construído exclusivamente com fulcro na Constituição, o qual, como vimos, pressupõe acréscimo patrimonial. Se o legislador ordinário federal, no exercício de sua competência legislativa, desbordar o conteúdo de significação adrede referido estaremos diante de outro imposto, sujeitos aos limites decorrentes das esferas de competência atribuídas aos demais entes tributantes, de um lado, e aos requisitos postos para o exercício da competência residual pela União, nos termos do artigo 154, II, da Carta Magna, de outro.” BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 72.

ou quantitativa — provocando o seu deslocamento para um futuro distante e incerto pela imposição da trava percentual — sempre implicará em alteração do resultado do exercício em que tais perdas poderiam ser compensadas.

Impedir a reconstituição integral ou parcial do patrimônio da empresa, consumido pelos prejuízos da atividade, importa em tributar renda fictícia, impondo à pessoa jurídica verdadeiro confisco do valor destinado à recomposição patrimonial e por via indireta, do próprio patrimônio.

7. Síntese

A restrição à compensação de prejuízos, seja ela temporal ou quantitativa, promovida pelo legislador ordinário, ao determinar ajuste fiscal na apuração do lucro real, enquanto base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, além de comprometer a continuidade da empresa em razão da dilaceração de seu patrimônio, investe de forma abjeta, contra vários princípios constitucionais, responsáveis, principalmente pela segurança jurídica do contribuinte e pela manutenção da justiça fiscal, já que todos eles, por se referirem à tributação, estão com ditos direitos intimamente ligados. A análise da afronta a cada um dos princípios permite identificar a mais vil das formas de imposição tributária conferida pelo Estado que é o confisco, uma vez que leva ao esgotamento da riqueza tributada e, também, ao dilaceramento do próprio patrimônio da empresa.

Conclusão

A Constituição brasileira, datada de 1988, é a mais detalhada das Cartas Constitucionais, em matéria tributária. Dentro da área de incidência dos impostos, o legislador constituinte atribuiu competência específica para a tributação do patrimônio, destacando para a União apenas a competência para tributar o patrimônio rural e grandes fortunas, sendo que para esse último, embora previsto, o imposto ainda não foi instituído.

Em razão disso, a título de imposto sobre a renda, a União, seguindo o conceito de renda estratificado constitucionalmente, apenas pode tributar o acréscimo patrimonial, que no âmbito das pessoas jurídicas se materializa no lucro líquido contábil, verificado após a dedução de todos os custos e despesas necessárias à subsistência da fonte produtiva, bem como as perdas havidas em decorrência do exercício da atividade empresarial.

Apenas como forma de evitar que o contribuinte esvazie aquele acréscimo verificado, mediante a utilização de manobras contábeis, a sua conformação à hipótese tributária sofre determinados ajustes, autorizados pelo legislador constituinte e definidos pelo legislador ordinário: as adições, exclusões e compensações. Esses ajustes, que determinam o chamado lucro real, base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, devem estar harmonizados com os princípios constitucionais vigentes que informam a tributação, para que o objetivo da justiça social e fiscal não seja desvirtuado.

Conforme apontado, a própria Constituição exige que o legislador ordinário, no momento da criação ou majoração dos tributos e, em especial, do imposto sobre a renda, tenha em mente a nítida distinção existente entre patrimônio e renda, uma vez que ambos os conceitos são por ela determinados, ou pelo menos, delineados, de sorte a evitar abusos. Assim, não cabe a ele modificá-los ou redefini-los, para ajustá-los às pretensões do Estado, no que tange ao incremento da arrecadação, sob pena de incorrer em ilegalidade capaz de lesionar, irremediavelmente, todo o aparato constitucional que protege o contribuinte, no que tange à tributação.

Há de ser, também, observado o arquétipo do tributo que se pretende criar, apontado pela Constituição, ainda que de forma implícita, com uma pequena margem de discricionariedade ao legislador comum e desde que não ele venha a descaracterizá-lo. Dessa

forma, trazendo a regra-matriz de incidência do tributo previamente traçada no texto constitucional, é que o legislador constituinte, ao discriminar as competências tributárias, reforçou os limites para que as pessoas políticas, através de seus respectivos poderes legislativos, pudessem exercitá-las. Não pode, portanto, o legislador ordinário deixar de ser fiel à norma-padrão dos tributos., a qual traz em seu bojo “a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível”³¹⁴. Tudo para resguardar o contribuinte dos desatinos da administração pública.

Idêntico ao que já foi exposto, tem-se que a renda tributável, assim entendido o lucro real realizado no período, representa um acréscimo ao patrimônio líquido das pessoas jurídicas. O prejuízo, por sua vez, realidade que se contrapõe ao lucro, reduz esse mesmo patrimônio. Entretanto, se em determinado período a empresa, apesar de apresentar resultado positivo, mantiver saldo de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, não se verificará aumento patrimonial, mas apenas a recomposição do patrimônio anteriormente afetado pelas perdas registradas. Também não se revelará, neste caso, a capacidade contributiva da empresa, já que não existirão recursos suficientes para absorver tributo.

A limitação à compensação de prejuízos, seja ela temporal ou quantitativa, provoca, portanto, uma situação de desigualdade. E não só isso. Fazendo incidir tributo sobre renda inexistente, o legislador ataca frontalmente, também, os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da unicidade da renda, determinado pelos princípios da universalidade e generalidade, e da impossibilidade de violação das competências tributárias, criando, por esse modo, imposição tributária confiscatória, capaz de fazer sucumbir a entidade tributada.

³¹⁴ Ver nota 243.

REFÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Francisco. *Direito Civil – Introdução*. 4. ed., rev., atualiz. e aum. de acordo com o novo Código Civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

AMARO, Luciano. *Mesa de debates sobre a periodicidade do imposto de renda I*. In: Revista de Direito Tributário n. 63.

_____, Luciano. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. In: Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, vol. 11, 1986.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____, Geraldo. *Participação na mesa de debates sobre a periodicidade do imposto de renda I*. In: Revista de Direito Tributário n. 63.

_____, Geraldo. *Periodicidade do imposto de renda*. In: Revista de Direito Tributário n. 63.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

AYALA, José Luis Perez de. *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Editorial del Derecho Financiero, 1970.

_____, Perez de. e GONZALEZ, Eusébio. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Derecho Financiero, 1980, tomo II, LIX, *Apud* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. 3. ed., rev. e ampl.. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizado por DERZI, Mizabel Abreu Machado. 11. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____, Aliomar. *Uma Introdução à ciência das finanças*. 8ª ed. revista e adaptada à Constituição de 1969, ao Código Tributário Nacional e à legislação posterior. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BALERA, Wagner. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984.

BARRETO, Ayres F. e GIARDINO, Cléber. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda – pessoa jurídica*. In: Curso de Especialização em Direito Tributário – estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. (Coord.) Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARRETO, Carlos Eduardo (Org.). *Constituições do Brasil*. 6. ed., rev. e atualiz., v. 2. São Paulo: Saraiva, 1971.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed.. São Paulo: Lejus, 1998.

BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. vol. 2., T. II. Milano: Giuffrè, 1957.

BORGES, José Souto Maior. *ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada*. In: Revista de Direito Tributário, n. 2.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed., rev., ampl. e atualiz. até e emenda constitucional n. 39/2002, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação dos produtos vegetais*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 37.

_____, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed., rev. e atualiz.. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____, Paulo de Barros. *Legalidade*. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário - São Paulo, 1991. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

_____, Paulo de Barros. *Compensação dos prejuízos fiscais acumulados do imposto sobre a renda e a inconstitucionalidade da limitação de 30% prescrita na Lei n. 8.984/95*. In: Revista de Direito Tributário n. 69.

COELHO, Fábio Ulhôa. *Para entender Kelsen*. São Paulo: Max Limonade, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*. 3. ed., rev. e ampl.. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. THEODORO JR, Humberto. *Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____, Sacha Calmon Navarro. *Participação na mesa de debates sobre a periodicidade do imposto de renda I*. In: Revista de Direito Tributário n. 63.

CONTI, José Maurício. *Princípio tributário da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. *Imposto sobre a renda – a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência*. In: Revista de Direito Tributário n. 40.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed., atual., ver. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2003.

DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Renda e Patrimônio — X Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de debates realizada em 25/10/96*. In: Revista de Direito Tributário n. 69.

_____, Misabel Abreu Machado. *Das limitações à compensação de prejuízos*. In: Grandes questões atuais do Direito Tributário 2. v. (Coord.) ROCHA. Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética. 1998.

_____, Misabel Abreu Machado. *Princípio da cautela ou não paridade de tratamento entre lucro e prejuízo*. In: Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto Ulhôa Canto. (Coord.) Maria Augusta Machado de Carvalho. São Paulo: Forense, 1998.

_____, Misabel de Abreu Machado & COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

_____, Misabel. *Mesa de debates sobre a periodicidade do imposto de renda II*. In: Revista de Direito Tributário, n. 63.

_____, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.

DONEDA, Danilo. *Os direitos da personalidade no Código Civil*. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva Civil-Constitucional*, 2. ed., rev. e atualiz.. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

FANUCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, vol. II, 1971.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1989.

FRANÇA, R. Limongi. *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. 4. ed., rev. e atualiz. do "Direito intertemporal Brasileiro". São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

GIANINI, A. D. *Instituzioni di diritto tributario*. 9. ed. Milão: Giuffrè.

GIARDINA, Emilio. *Le base teoriche del Principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JARACH, Dino. *O fato imponible: Teoria geral do Direito Tributário substantivo*. Tradução de Djalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém do Pará: Cejup, 1986.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____, Américo Masset. *Obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed., rev. atualiz. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____, Hugo de Brito. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A hipótese de imposição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. A convivência de regimes jurídicos distintos para a apuração do "quantum debeatur" concernente ao referido tributo – opinião legal*. In: Imposto de Renda – Estudos 37. São Paulo: Resenha Tributária, 04/93.

_____, Ives Gandra da Silva. *Capacidade econômica e capacidade contributiva*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias – Capacidade contributiva*. , v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

_____, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984.

_____, Ives Gandra. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MATOS, Aroldo Gomes de. *A compensação de prejuízos fiscais*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 17, fevereiro/1997.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MILLÁN, Emílio Cencerrado. *El mínimo exento en el sistema tributário espanõl*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 4. ed., tomo III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – parte geral*. 5. ed., rev. e aum.. São Paulo: Saraiva, 1966.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Os princípios fundamentais do imposto de renda e a tributação das aplicações financeiras*. In: Repertório IOB de jurisprudência 1/5936, 04/93.

_____, Ricardo Mariz de. *Presunções no Direito Tributário*. In: Caderno de pesquisas tributárias n. 9. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1984.

_____, Ricardo Mariz de. *Princípios fundamentais do imposto de renda*. In: *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. (Coords.) SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio. São Paulo: Dialética, 1998.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004.

SÁNCHEZ, Julio Salas. *Personas jurídicas, tributación y derechos fundamentales*. In: Primeras jornadas internacionales de tributación y derechos humanos. Lima: Asociación Internacional de Tributación Y Derechos Humanos, 1990.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *O uso das presunções e ficções no Direito Tributário*. In: Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 8, n. 31, março-abril 2000.

SILIGMAN, Edwin R. A. *El impuesto progresivo. Em la teoria y em la práctica*. Madrid: Librería General del Victoriano Suárez, 1913.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico* - v. I. São Paulo: Forense, 1993.

SOUZA, Rubens Gomes de. *A evolução do conceito de rendimento tributável*. In: Revista de Direito Público n. 14, outubro/dezembro 1970.

TABOADA, Carlos Palao. *Isonomia e Capacidade Contributiva*. In: Revista de Direito Tributário, n. 4.

TILBERY, Henry. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional* - v. I. (Coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Saraiva, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Justiça Distributiva: Social, Política e Fiscal*, In: Revista de Direito Tributário n. 70.

_____, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2 ed., rev. e atual. conf. a 2. ed. italiana. Tradução e notas ao Direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VIEIRA, José Roberto. *IPI - A regra-matriz de incidência: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de Direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Roque Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Capacidade contributiva e o mínimo existencial*. In: *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. (Coord.) SCHOERI, Luis Eduardo & ZILVETI, Fernando Aurélio. São Paulo: Dialética, 1998.

_____, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.