

das garantias para tornar efetivos tais direitos, quer em face dos particulares, quer em face do Estado mesmo”⁸².

A Constituição assegura a concretude dos direitos fundamentais. Portanto, a violação de quaisquer desses direitos deve acionar os mecanismos de controle previstos no ordenamento jurídico, a fim de que sejam recompostos e restabelecidos os interesses violados. E é exatamente a segurança jurídica que promove a efetividade dos preceitos constitucionais, na busca do equilíbrio das relações jurídicas e da paz social.

Especificamente no âmbito da interpretação e aplicação das normas pela Administração Tributária, a segurança jurídica somente se materializa mediante a observância dos princípios que devem reger a imposição tributária e as ações do próprio Fisco.

Na busca de realizar a segurança jurídica, o exercício do dever-poder de fiscalizar, lançar e arrecadar os créditos tributários deverá reger-se de modo a procurar o equilíbrio da relação jurídico-tributária visando conciliar o interesse do Fisco na arrecadação com o respeito aos direitos individuais.

A atividade administrativa deve ser exercida, sempre, nos estritos limites da legalidade, inclusive no tocante ao respeito aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Não se deve confundir o interesse público (o bem comum em geral) com o interesse da Administração Pública (a forma como os órgãos governamentais vêem o interesse público).

Mister se faz, em conseqüência, que sejam rigorosamente observados os princípios que se encontram assegurados constitucionalmente e que devem direcionar cada momento da cadeia tributária, desde a edição das leis até o *iter* das ações dos agentes do Fisco, seja na fase do procedimento fiscal, seja em sede do processo administrativo-tributário, sob pena de subversão do sistema jurídico e de eivar-se de ilegalidade e ilegitimidade os respectivos atos administrativos e instalando-se a insegurança na relação Fisco-contribuinte.

⁸² VILANOVA, Lourival. “Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento”. In: *Anais da IV Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil – São Paulo, out. 1970*. São Paulo: Unidas, 1970, p. 139.

2

O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

I. CONCEITO

Para se perscrutar um conceito, esse colocado como um seletor de propriedades¹ e caracteres, mister se faz, antes de qualquer outra atividade, conhecer o significado dos símbolos e signos que o compõem, sob os aspectos sintático-semântico-pragmáticos, e que foram utilizados na elaboração do texto, bem como em relação ao contexto em que eles vão inserir-se.

A significação² dos símbolos utilizados pela linguagem jurídica é obtida partindo-se da linguagem natural utilizada pelo legislador na elaboração da norma,³ permeada de locuções técnicas que poderão ensejar,

¹ Nesse sentido ver: VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 88-89.

² Para Tércio Sampaio Ferraz Jr., significar é apontar para algo ou estar em lugar de algo. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 25. Já segundo Paulo de Barros Carvalho, o significado é o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo do qual extratamos um conceito ou juízo que é a significação. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 7.

³ De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “a linguagem do legislador é uma linguagem natural, penetrada, em certa porção, por termos e locuções técnicas. Nem poderia ser de outra maneira. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários seg-

SOM. V
73
D.F.
TEXTO 4 COMPLEMENTAR

em alguns casos, imprecisões, das quais resultarão vagüeza e ambigüidade,⁴ para se construir o entendimento do verdadeiro sentido da norma jurídica.

Ao operador do Direito, portanto, seja juiz, autoridade administrativa, advogado etc., cabe, por meio de uma atividade cognoscitiva (intelectual-científica), utilizar um processo depurativo e interpretativo, buscando eliminar as imprecisões e construir/revelar o sentido e o alcance dos símbolos colocados nos textos das leis, visando a determinação do seu melhor/correto significado.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza encontra seu suporte legal no artigo 153, III, da Constituição Federal, o qual expressamente dá competência à União para instituí-lo, fixa os princípios que o norteiam e delineiam a sua regra-matriz de incidência, bem como, no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que procura normatizar os aspectos gerais do citado imposto e definir os elementos que o compõem.

O Imposto sobre a Renda, além de se destinar a cumprir os fins de arrecadação, uma vez que representa uma das maiores fontes de recursos no

mentos da sociedade. [...] E podemos aduzir que tanto mais autêntica será a representatividade do Parlamento quanto maior for a presença, na composição de seus quadros, dos inúmeros setores da comunidade social". *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 4. Nesse mesmo sentido ver Tércio Sampaio Ferraz Jr., para quem "Ao disciplinar a conduta humana, as normas jurídicas usam palavras, signos lingüísticos que devem expressar o sentido daquilo que deve ser. Este uso oscila entre o aspecto *onomasiológico* da palavra, isto é, o uso corrente para designação de um fato; e o aspecto *semasiológico*, isto é a sua significação normativa. [...] O legislador, nestes termos usa vocábulos que tira da linguagem cotidiana, mas freqüentemente lhes atribui um sentido técnico". *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 255.

⁴ Para Tércio Sampaio Ferraz Jr., "um símbolo é *vago* quando seu possível campo de referência é indefinido", e "um símbolo é *ambíguo* quando é possível usá-lo para um campo de referência com diferente intensão (com s e não ç), isto é, manifestando qualidades diversas". *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994, p. 258. Manifestando-se também sobre o assunto, Roberto Quiroga Mosquera entende que "a vagueza das palavras surge da imprecisão existente quanto aos objetos que estas denotam, enquanto que a ambigüidade emerge quando existem várias acepções conotativas para uma mesma palavra". *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 36.

Brasil (34% em relação a todos os outros tributos federais – representando 18,68% do PIB brasileiro, perdendo, apenas, para o ICMS cuja arrecadação representa 22,02% do PIB),⁵ também, contribui para a realização dos fundamentos do Estado, à medida que pode ser utilizado como instrumento de equilíbrio das desigualdades socioeconômicas e regionais e presta-se à melhor distribuição de riquezas, no sentido da efetivação da igualdade e justiça fiscal e social.

É importante ressaltar que a lei ordinária, ao disciplinar o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, distingue as pessoas físicas das pessoas jurídicas ao considerar como hipótese de incidência, para essas, o lucro (receitas menos custos e despesas) e para as pessoas físicas o rendimento bruto (os ingressos – todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos).⁶ De tal afirmação se pode concluir que a discussão acerca da definição do que seja "renda" e "proventos de qualquer natureza" somente faz sentido em relação à tributação das pessoas físicas.

No intuito de descobrir o significado que melhor se enquadre aos objetivos visados pela lei, no que se refere à definição do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, mister se faz, inicialmente, pesquisar a amplitude semântica dos signos utilizados na elaboração do respectivo tipo legal.

Deve-se observar que os vocábulos utilizados na linguagem jurídica, além dos significados puramente semântico e contextual, ainda poderão assumir diversas conotações quando aplicados a determinada ciência ou em um ramo do Direito. Em conseqüência, é preciso também buscar o sentido específico a ser dado a cada vocábulo em relação ao âmbito do Direito em que ele se encontra inserido.

⁵ De acordo com dados relativos ao ano de 1999, elaborados pela Secretaria da Receita Federal, consultados à página da *internet*: <www.receita.fazenda.gov.br>. Consoante a citada fonte, a arrecadação do Imposto sobre a Renda representou 5,24% do PIB nacional, enquanto os demais tributos constituem a seguinte relação percentual no total de tributos federais arrecadados: Contribuições sociais – 40,12% (Cofins – 21,24%; PIS/Pasep – 6,49%; CSLL – 4,82%; Contribuição do Servidor – 2,07; Fundaf – 0,24%); IPI – 7,90%; CPMF – 5,25%; Impostos sobre o Comércio Exterior – 8,22%; e outras receitas – 6,36%.

⁶ De acordo com os artigos 37 e 219 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR –, aprovado pelo Decreto n. 3.000/1999.

Na construção do significado a ser considerado para determinado símbolo, ainda é necessário distinguir o sentido pragmático, dado pelo homem comum a determinado vocábulo, do sentido técnico-jurídico que deverá ser entendido como relacionado e aplicado à norma jurídica, o qual requer uma interpretação consentânea com o mundo das normas, não só em relação a uma norma determinada, mas também visualizando, no seu contexto, a norma no conjunto de todo o ordenamento jurídico.

2. PERSCRUTANDO-SE AS DEFINIÇÕES

2.1 “Imposto”, “renda” e “proventos de qualquer natureza”

De acordo com a Constituição Federal, artigo 145, o imposto é uma das espécies do gênero tributo. O vocábulo tributo deriva do latim *tributum*, que significa imposto, contribuição.

Já o vocábulo *imposto* deriva do latim *impositum* – de *imponere*, que significa impor, prescrever. Quando relativo a tributos, ele quer significar uma imposição do Estado e revela uma obrigação que nasce da lei (*ex lege*), independentemente de qualquer acordo ou vontade do contribuinte e de qualquer ação do Poder Público.⁷ No caso dos tributos, uma contribuição compulsória.

Importa salientar que aquele que paga o tributo é o contribuinte, isto é, toda pessoa que contribui com a parte que lhe é atribuída. É toda a pessoa que faz uma contribuição.

⁷ De acordo com José Juan Ferreiro Lapatza. “Podemos definir el impuesto como una obligación de Derecho Público establecida por la Ley para el sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad”. *Curso de derecho financiero español*. 20. ed. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 193. Segundo Roque Antonio Carrazza, “juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer não consistente numa ação estatal”. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 348. Já para José Afonso da Silva, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica em favor ou relativa ao contribuinte”. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 598.

As expressões “renda” e “proventos de qualquer natureza”,⁸ por integrarem a linguagem comum, quando utilizadas na elaboração da norma jurídica, poderão ensejar imprecisões em relação ao objetivo e ao significado que deverão revelar, e gerar incertezas em decorrência da vagueza e ambigüidade que encerram, necessitando ser decodificadas e eliminadas pelo aplicador e intérprete da lei.

Etimologicamente, o vocábulo *renda* é formado do verbo latino *reddere*, significando “render”, termo plurívoco, que pode assumir acepções diversas, de acordo com a respectiva aplicação, como produzir, pagar, restituir. O sentido etimológico e corrente de *rendas* (que dá origem a *rédito*) refere-se a “juros ou interesses produzidos pelo capital”.

Originariamente, renda queria propriamente exprimir os juros ou interesses recebidos ou pagos pela inversão ou aplicação de capitais, ou pela exploração de bens de natureza imobiliária, também servindo para designar os rendimentos ou frutos produzidos pelo capital aplicado ou referir-se a juros pagos pelo capital utilizado.⁹

A palavra *renda* ainda pode significar: i) tecido, xadrez, teia, obra de malha, relativamente a espaço e dimensões; ii) receita, rendimento, quantia recebida, censo, fruto, lucro líquido, benefício, produto, lucrativo, rendoso, no tocante à vontade da sociedade; iii) aquisição, ganho, ganhança, em referência às relações de posse e propriedade em geral; iv) sentido de propriedade; v) ornamento, labor, adorno, adereço, em relação às afeições pessoais; vi) riqueza, fartura; vii) quantia recebida periodicamente por proprietário que aluga bens móveis ou imóveis; viii) produto auferido da aplicação de capital.

O vocábulo *provento*, deriva do latim *proventus*, significando o resultado, lucro, crédito. É o lucro ou ganho obtido em um negócio, e tem sentido análogo a proveito ou resultado obtido.

⁸ Para Roberto Quiroga Mosquera, as expressões “rendas” e “proventos de qualquer natureza”, como estão inseridas no texto constitucional, são termos lingüísticos extraídos da linguagem comum, e impregnados de sentido técnico e, por isso mesmo, vagos e ambíguos revelando imprecisão quanto aos seus significados. *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 36.

⁹ O verbo latino *reddere* deu origem a palavra *rédito*. Em Direito Público e das Finanças, o vocábulo “rendas” é empregado para designar também o próprio título que produz esses juros ou que representa esses mesmos juros.

O termo *provento* também pode significar: i) aquisição, renda, ganhança, conquistar; ii) vantagem financeira que se tira de alguma coisa; iii) ganho, proveito, lucro; iv) remuneração àqueles que exercem uma profissão liberal; v) remuneração de servidor público; vi) pagamento regular recebido do estado por militar inativo.

Para Roberto Quiroga Mosquera, “a palavra ‘renda’ e a expressão ‘proventos de qualquer natureza’, utilizadas na Constituição Federal, são termos vagos e ambíguos. [...] Vagos, pois há imprecisão quanto ao seu significado denotativo. Ambíguos, pois, há imprecisão quanto ao seu significado conotativo.”¹⁰

Na busca da significação do conteúdo semântico das palavras “renda” e “proventos de qualquer natureza”, várias teorias procuram explicar e justificar as definições dos termos legais, tais como:¹¹

- a) a **teoria econômica**, que visualiza a renda como uma riqueza nova derivada de fonte produtiva, considerando-se como tal a renda líquida (renda bruta menos despesas para a produção dos rendimentos), sendo que para alguns ainda é essencial que haja o consumo da renda;
- b) as **teorias fiscais**: i) a **teoria da renda-produto**, para a qual a renda é sempre uma riqueza nova material, derivada de fonte produtiva, periódica, considerada como renda líquida (renda bruta menos a dedução dos gastos para a conservação e reconstrução do

¹⁰ Para Roberto Quiroga Mosquera, “o significado das palavras pode ser entendido em seu sentido denotativo (a classe das coisas, objetos e situações que identificamos com uma determinada palavra ou frase) e conotativo (o conjunto de características e propriedades que devem preencher as coisas, objetos e situações para que sejam identificadas por uma determinada palavra ou oração).” *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 36.

¹¹ LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, p. 18. Já Para Misabel Abreu Machado Derzi, as teorias que justificam a definição de renda podem ser resumidas em duas: a) renda como atributo quase sempre periódico, da fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde; e b) a renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 283.

capital); ii) a **teoria da renda-acréscimo patrimonial**, que vê a renda como todo ingresso, desde que passível de avaliação em moeda, independentemente de o ingresso ter sido consumido ou reinvestido, considerando na apuração da renda líquida a dedução dos gastos para a obtenção dos ingressos e para a manutenção da fonte; iii) a **teoria legalista**, para a qual é renda tudo o que a lei estabelecer (essa teoria teve, entre outros, como um dos seus grandes defensores, Rubens Gomes de Sousa).

De acordo com Henry Tilbery, duas teorias básicas, com diversas variantes, sintetizam o pensamento acerca do conceito de renda: “a ‘teoria da fonte’ (*source income theory*) de um lado, e a ‘teoria do acréscimo patrimonial’ (*increment of wealth theory*) de outro. A primeira teoria de fundo econômico, considerava como renda o fluxo de riquezas durante um determinado período. Já a segunda teoria, entendia ser renda o acréscimo líquido do patrimônio dentro de um determinado período.”¹²

Segundo Misabel Derzi, apesar das severas críticas, no que se refere à “confusão conceitual” existente em torno das expressões “renda” e “proventos de qualquer natureza”, há, na doutrina e na jurisprudência, pontos pacíficos em relação a:

- a) renda é produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação;
- b) provento é forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é ‘fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos’, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Já proventos em acepção ampla, como acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho, são todos aqueles de ‘origem ilícitas e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável’;
- c) os acréscimos patrimoniais sempre pressupõem a disponibilidade econômica ou jurídica, sendo certo que, mesmo não havendo a ju-

¹² TILBERY, Henry. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1999, v. I, p. 282.

rídica, a incorporação física e material ao patrimônio do contribuinte é sempre necessária;

d) no Brasil, tradicionalmente, quer na Constituição quer nas leis, tem-se feito a mesma diferenciação e, somente a propósito da pessoa jurídica, fala-se em patrimônio fixo e circulante, capital próprio e alheio, a fim de distingui-los da renda tributável.¹³

Segundo Hugo de Brito Machado, o CTN adotou o conceito de renda-acrécimo, pois, segundo esse professor, sem acréscimo não há renda nem proventos. Portanto, fica estreito o âmbito de liberdade do legislador ordinário “que não poderá definir como renda, ou proventos, algo que não seja na verdade um acréscimo patrimonial”.¹⁴

Nas lições do mestre Aliomar Baleeiro, observa-se que, “a renda se destaca da fonte sem empobrecê-la. [...] O conceito teórico da renda, entretanto, informa e orienta o legislador para eliminar as lacunas (*loopholes* dos financistas americanos) através das quais se evade licitamente a capacidade contributiva. Por isso constitui o melhor assento da importância pessoal e progressiva”.¹⁵

A expressão *de qualquer natureza*, que acompanha o vocábulo proventos, serve para conferir-lhe uma maior amplitude, no sentido de englobar, no aspecto material da hipótese de incidência do imposto, quaisquer tipos de proventos, independentemente da natureza de que eles se revistam. O caráter do rendimento é conferido sem considerar a sua natureza, tipo, denominação, origem (capital, trabalho, produção, aposentadoria), localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte ou da forma de percepção.

Do confronto do significado acolhido para as palavras *renda e proventos*, que se situam no núcleo da exação como preceituada no texto constitucional, com o exame sistemático e em conjunto dos princípios que norteiam a incidência do Imposto sobre a Renda, constata-se que o sentido que

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 291.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 89.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Atualizado por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 184.

melhor convém aos citados vocábulos é, exatamente, que eles se referem a “renda” ou “provento” que revelem acréscimos patrimoniais.

Essa idéia encontra-se subjacente em todo o sistema tributário constitucional, tendo em vista que admitir o contrário seria abrir a possibilidade de tributação sobre: ou um mínimo existencial; ou os valores que não são ganhos por se destinarem a cobrir despesas e gastos necessários à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, o que resultaria na exigência de tributo sobre valores despendidos e que não são receita ou renda; ou, ainda, o próprio patrimônio, incidência essa que configuraria outra exação, prevista em hipótese de incidência diversa do Imposto sobre a Renda.

2.2 “Aquisição” de “disponibilidade econômica e jurídica de renda”

O vocábulo *aquisição* tem origem do latim *acquisitio*, com o significado de ação de adquirir. Na linguagem jurídica, indica ato ou fato em consequência do qual se opera a transferência do domínio ou propriedade de coisa móvel ou imóvel; ou a sua posse; ou a transferência de direito.

A palavra *aquisição* pode assumir várias acepções, significando: i) aquisição, ganho, ganhança, recuperação, rédito, provento, adição, compra, vantagem, no tocante às relações de propriedade; ii) desenvolver, produzir, quanto às relações abstratas de poder em ação; iii) receber, por à disposição, recebimento, percepção, aceitação, embolso, beneficiário, legado, render, tributar; iv) ato ou efeito de adquirir ou tomar posse de alguma coisa; v) processo que consiste em localizar a órbita de um satélite ou de qualquer nave espacial.

No tocante ao Imposto sobre a Renda, *aquisição* assume o sentido de “receber, adquirir, ser proprietário ou estar de posse, independentemente de condição, poder usufruir, tirar proveito ou destinar”.

Já *disponibilidade* é palavra derivada do latim *disponere*, dispor, isto é, bens de que se pode dispor livremente, livres de qualquer desembaraço.

O termo *disponibilidade* encerra significados no tocante a: i) estado ou qualidade do que está disponível; ii) qualidade de quem está aberto para receber influências externas, conselhos, novas idéias; iii) situação dos bens não sujeitos a encargos, que alguém pode alienar livremente; iv) di-

neiro em espécie em caixa; v) quantidade de ordens de pagamentos em poder de alguém.

É importante lembrar que a linguagem técnico-jurídica tem sentido próprio e varia de acordo com a ciência e o ramo do Direito em que esteja sendo empregada a palavra. Assim, a palavra *disponibilidade*, por exemplo: i) no Direito Civil, é considerada como uma qualidade de algo que se pode dispor, usar, de algo que tem cunho essencialmente alienável; ii) no Direito Administrativo, caracteriza-se como uma situação de afastamento de determinado funcionário da função ou posto exercido; iii) sob uma perspectiva econômico-financeira, o termo “disponibilidade” refere-se à soma de bens de que se pode dispor sem qualquer ofensa à normalidade do negócio de uma pessoa.

Para Misabel Derzi, “o lucro só é tributável se há uma mudança patrimonial – acréscimo de valor – efetiva e concreta, que se tornou dinheiro ou em valor equivalente; enfim, quando está realizado. A mera probabilidade não leva à incidência do imposto. Entretanto, o prejuízo ainda não realizado, meramente causado, provocado, de provável redução futura do patrimônio, é considerado pela lei.”¹⁶

O melhor significado para *disponibilidade* é de liberdade necessária à normalidade dos negócios, caracterizando-se como a situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançando a disponibilidade apenas potencial. A disponibilidade poderá ser visualizada sob os aspectos econômico, jurídico e financeiro.

Entende-se por *disponibilidade econômica* a percepção efetiva da renda ou provento. A aquisição se dá pelo fato material, independentemente da legalidade, ou não, do modo de obtenção. Portanto, a disponibilidade pode ocorrer de forma não acolhida pela ordem jurídica. A interpretação doutrinária e jurisprudencial que vem sendo dada à matéria é a de que a disponibilidade e a respectiva tributação alcançam, inclusive, os ganhos decorrentes de contravenções penais, como rendimentos percebidos de atividades de jogo do bicho, prostituição, corrupção, desvios de recursos etc.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 304.

É importante ressaltar que, nos casos dos crimes e contravenções penais, a posição mais consentânea com a ordem jurídica, que não pode abrigar enriquecimentos ilícitos ou sem causa que os justifique, seria o total confisco dos bens, direitos e valores resultantes da respectiva atividade. Inclusive, tal entendimento encontra sustentáculo no próprio Texto constitucional, *ex vi* do artigo 5º, XLV e XLVI, b, e na Lei n. 9.613/1998, artigos 3º e 7º (Lei dos crimes de “lavagem de dinheiro”, que determina a apreensão, o seqüestro e a perda dos bens e objetos de crimes, alcançando, inclusive, aqueles cometidos contra a Administração pública, não se permitindo fiança ou liberdade provisória em tais casos).

Apesar de o entendimento das leis tributárias, *ex vi* do artigo 55, X, do Decreto n. 3.000/1999, vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, RIR/1999, ser no sentido da admissibilidade da tributação dos ganhos e valores oriundos de atividades ilícitas, tal posição fere a própria conceituação do que seja tributo, artigo 3º do CTN, pois a incidência tributária não poderá constituir-se em sanção de ato ilícito.

O acolhimento da tributação sobre o ganho proveniente de atividade ilegal ou obtido por meios ilícitos seria, em última instância, a concordância do Estado e a permissão para que ele se beneficiasse e se locupletasse de uma parte, a título de imposto, do valor oriundo de atividades criminosas por ele conhecidas. Em decorrência, nessas hipóteses, o procedimento mais adequado aponta para o confisco dos bens adquiridos ilicitamente, desde que tal constatação se dê em processo regular com amplo direito de defesa.

Por conseguinte, não se pode mais acolher o entendimento do mestre Aliomar Baleeiro, o qual defendia a tributação das atividades condenáveis ou condenadas, pois, segundo ele, “o que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com ele se locupletam. Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas.”¹⁷

Já *disponibilidade jurídica* diz respeito à aquisição de um título jurídico que confere direito de percepção de um valor definido, ingresso de forma legal, no patrimônio. É a aquisição por meio de uma das formas legítimas e legais, de acordo com o Direito. Pressupõe disponibilidade econômica, enquanto *disponibilidade financeira* é o ingresso físico do valor

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Atualizado por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 462.

70
44
cuja disponibilidade econômica ou jurídica foi previamente adquirida. Nesse caso, existe a posse efetiva dos valores.

Para a maioria dos doutrinadores, na verdade, só existem a “disponibilidade econômica” da renda, traduzida pela posse efetiva do numerário que acresce o patrimônio e se configura pelo recebimento financeiro da renda, e a “disponibilidade jurídica” que, segundo Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, é revelada pela “posse do direito à renda, representada por um bem ou um crédito líquido e certo, que, embora temporariamente não represente a posse física da renda, já se agregou ao patrimônio da pessoa jurídica, sendo esta legalmente a capacidade para dispor deste direito”.¹⁸

A legislação do Imposto sobre a Renda consagra e exige, em relação às pessoas físicas, além da “disponibilidade econômica ou jurídica”, a exigência da efetiva “disponibilidade financeira”, o chamado “regime de caixa”. Nesse caso, precisa haver o efetivo recebimento do numerário ou pagamento das despesas (efetivo desembolso do numerário), para que os respectivos valores sejam computados para efeito de incidência do imposto, ou para que sejam computadas as respectivas despesas.

Em relação às pessoas jurídicas, a lei adota como princípio o da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do ganho, independentemente da disponibilidade financeira, ao consagrar como regra, salvo exceções expressas, o registro e a apuração dos resultados pelo regime de competência, desvinculado do efetivo ingresso ou dispêndio do caixa/banco da pessoa jurídica. Esse regime de competência é o acolhido pelas Ciências Contábeis e pelas Leis Comerciais como sendo o que melhor retrata a situação patrimonial da pessoa jurídica em cada período.

2.3 “Capital” e “acréscimo patrimonial”

Quando o CTN considera que será “renda” o produto do *capital*, do *trabalho* ou da *combinação de ambos*, está a referir-se que se considera como renda a remuneração obtida no emprego dos fatores de produção, ou seja, o ganho obtido pelos sujeitos como resultado: do próprio tra-

¹⁸ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ – teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 29.

balho; do emprego/utilização/aplicação dos bens ou direitos próprios, por terceiros; ou da combinação do emprego do próprio trabalho com a utilização dos seus respectivos bens e/ou direitos.

A definição do que seja *capital* é dada por Aliomar Baleeiro, ao considerar que “o Direito e a economia política atribuem caráter de estabilidade, significando que são bens dos quais o possuidor, sem desfalcá-los, tira utilidades, quer sirva deles, quer ceda o uso a terceiros”. Acrescenta, ainda, aquele autor, que a remuneração (juros, aluguéis etc.) de bens, cedidos a terceiros, não se confunde com a fonte que os fornece.¹⁹

Para Misabel Derzi, “capital representa qualquer recurso de que flua a riqueza. Pode ser denominado de bem de capital ou de bem de consumo. Será bem de capital – designado de fixo ou permanente – quando servir de instrumento para produzir outros bens [...] e não se consumir em um mesmo ciclo operacional. Daí a expressão fixo. Será bem de consumo ou parte do capital circulante, quando participar de uma única operação, sendo destruídos no processo produtivo: matérias-primas ou insumos”.²⁰

O vocábulo *capital* assume várias acepções, significando: i) sede, pátria, no tocante às relações de espaço; ii) letra capital, no tocante à comunicação das idéias e à linguagem em geral; iii) punição, castigo, ensino, justiça retributiva, degredo, exílio, em relação às afeições morais; iv) dinheiro, fiança, conta-corrente, no sentido de relações monetárias; v) importância, seriedade, peso, ponderação, em referência à vontade individual e graus de utilidade; vi) riqueza, fartura, abundância, relativo à vontade com referência à sociedade; vii) de relevo, fundamental; viii) todo bem econômico aplicado à produção, em sentido econômico; ix) toda riqueza capaz de produzir sob o aspecto econômico-jurídico.

O termo *trabalho* é relativo ao esforço humano, à luta ou conjunto de atividades produtivas ou criativas exercidas pelo homem para atingir determinado fim ou obter resultados.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 282.

²⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 27.

Sobre o que seja *acrécimo patrimonial*, Hugo de Brito Machado ensina que “o legislador ordinário não pode definir como acréscimo patrimonial aquilo que evidentemente não o seja, na linguagem comum”.²¹

O *acrécimo patrimonial* não deverá ser entendido como tudo que se somar ao patrimônio. Do contrário, o imposto incidirá sobre ingressos e não sobre a renda, pois, somente poderá ser considerado como “acrécimo” aquilo que efetivamente aumentou o patrimônio. Deve ser considerado como “acrécimo” o resultado do valor auferido menos os recursos empregados na sua obtenção e na manutenção da fonte produtora. O “acrécimo” é o produto líquido (receitas menos custos e despesas), pois, nem toda a renda percebida ou todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos resulta em acréscimo patrimonial.²²

O vocábulo *acrécimo* significa: i) aumento, majoração, crescimento, subida, ampliação, incremento, encarecimento, tomar vulto, enriquecer, multiplicar, no tocante às relações abstratas e variações de quantidade; ii) ajuntar, adição, anexação, superposição, junção, acessão, adicionamento, complemento, *plus*, extra, no sentido de quantidade subordinada nas relações abstratas; iii) exagero, expansão, extravagância, exagerar, magnificar, hiperbólico, em relação às maneiras de comunicação das idéias; iv) aquilo que se acrescenta; v) elevação de temperatura; vi) inclusão pelo autor, em prova tipográfica, de palavra, frase, ou trecho que não constava do original; vii) aumento da parte que o herdeiro tem direito; viii) aumento de quantidade variável.

Já o termo *patrimonial* etimologicamente origina-se do latim *patrimonialis* e assume o significado de: i) propriedade, posse, recursos, senhorio, domínio, arras, dote, casa, predial, no tocante à vontade com referência à sociedade; ii) relativo a, ou próprio de patrimônio, herança paterna.

Na construção do melhor sentido, para adequá-lo aos desígnios constitucionais, visualizado sob o influxo dos princípios constitucionais que

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 91.

²² Para Gisele Lemke, o conceito adotado no CTN exclui “os acréscimos patrimoniais gratuitos, como as mais-valias, já que eles não se originam do emprego do capital do contribuinte (nem, evidentemente, do seu trabalho nem da combinação de ambos).” *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 62.

regem a exação, no tocante ao Imposto sobre a Renda, o *acrécimo patrimonial* deverá ser entendido como um *plus*, a riqueza nova, isto é, aquilo que não existia anteriormente e veio juntar-se ao patrimônio. Caracteriza um incremento do patrimônio, independentemente de qual tenha sido a origem da renda.

Para se aferir o *quantum* do *acrécimo patrimonial*, mister se faz considerar os ingressos em relação aos custos e gastos despendidos para obter essa riqueza nova, e proceder à comparação do patrimônio que já existia com o *plus* que a ele veio juntar-se. Com referência às despesas, releva observar que essas precisam ser quantificadas e qualificadas, ou seja, não são todos os custos e despesas que poderão ser deduzidos ou computados.

Visando o atendimento desse objetivo, deverá ser legalmente estabelecido um critério que possa compatibilizar e aferir, com maior precisão, a capacidade contributiva, que atenda à razoabilidade e consiga harmonizar a aplicação dos princípios à natureza e aos fins a que se destina o próprio imposto. Para tanto, deverão ser admitidos, no mínimo, os custos e despesas necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, pois, seria ilógico, e até mesmo um confisco, permitir-se que por meio de um imposto fosse sendo exaurida a fonte que produz os rendimentos.

Tal equalização se faz necessária para que, sob o argumento de se quantificarem apenas os “acrécimos patrimoniais”, não se resvale para o extremo oposto e seja permitida a dedução de todas e quaisquer despesas a juízo dos contribuintes. Não pode ser admitida tal hipótese, pois, igualmente, ela resultaria em um desequilíbrio, um errôneo dimensionamento e uma descaracterização das bases tributárias do Imposto sobre a Renda, gerando distorções na progressividade, na aferição da capacidade contributiva, na distribuição da carga tributária com afronta à isonomia da tributação.

É importante ressaltar, também, com o intuito de buscar realizar os princípios constitucionais que regem o Imposto sobre a Renda, que deverá ser igualmente admitida a dedução, pelo seu total, das despesas efetuadas pelos particulares com dispêndios que eles estejam obrigados a fazer em substituição ao Estado, por esse ser ineficiente, omissivo ou não ter como garantir a execução dos respectivos serviços, tais como saúde, educação e segurança.

A fim de que haja uma maior igualdade na tributação entre as pessoas jurídicas e as pessoas físicas, especialmente as assalariadas, com maior justiça para essas, ainda se faz mister que todos os impostos por elas pagos, como IPTU, IPVA, ICMS sobre energia elétrica e telecomunicações, dentre outros, possam, igualmente, ser deduzidos, à semelhança do que já acontece com as pessoas jurídicas. Ressalte-se que as pessoas físicas que prestem serviços como autônomas podem efetuar tais deduções na apuração da base de cálculo do IR mediante a utilização do Livro Caixa.

Releva observar que qualquer desoneração de imposto implica reduzir a arrecadação. Para tanto, essa possível redução na origem de recursos do Estado deve ser compensada com outras formas de obtenção de receitas e combate à sonegação, a fim de ele ser provido com os valores necessários à consecução dos seus objetivos. Urge, e é imprescindível, contudo, que, paralelamente, haja um maior controle dos gastos públicos e um maior rigor na apuração dos desvios do dinheiro público. Tal providência é imprescindível, a fim de que seja reduzida a carga tributária hoje excessiva, 36,00% do PIB, que, muitas vezes, não encontra a correspondente prestação de serviços pelo Estado, e para haver a adequação da arrecadação a uma tributação mais justa.

2.4 Lucros

A legislação ordinária que rege o Imposto sobre a Renda faz uma distinção entre pessoas jurídicas e físicas. As pessoas físicas são tributadas pelo total dos rendimentos do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, admitindo-se, apenas, a dedução de algumas despesas, inclusive, algumas limitadas, para fins da apuração da base de cálculo do imposto. Para as pessoas jurídicas a incidência do imposto se dá sobre os lucros.

O *lucro* é o resultado positivo apurado pela pessoa jurídica na exploração de atividades econômicas após a dedução das receitas percebidas pelas empresas dos custos e despesas por ela efetuados para obter tais valores, abrangendo a pluralidade dos rendimentos da unidade econômica explorada.

A palavra *lucro* tem por significado: i) ganho, aquisição, proveito, vantagem, rédito, ganhança, pechincha ágio; ii) qualquer vantagem, benefício (material, intelectual ou moral) que se pode tirar de alguma coisa; iii) ganho auferido durante uma operação comercial ou no exercício de

uma atividade econômica, dividendo, sob o aspecto econômico; iv) aquele que é dado pela diferença efetiva entre o preço de aquisição, ou de custo, e o preço de venda alcançado; v) no âmbito psicanalítico, lucro é o benefício que contribui à motivação da própria neurose.

A significação do que seja *lucro* terá de ser visualizada de forma sistêmica, pois, a própria Constituição Federal, no bojo do seu texto, faz inúmeras alusões a esse vocábulo no indicativo de qual o sentido a lhe ser dado, por exemplo, artigo 7º, XI (participação dos empregados nos lucros); artigo 172 (a remessa de lucros para o exterior); artigo 173, § 4º (repressão ao abuso econômico) e 195, I, c (lucro como a base de cálculo das contribuições sociais).²³

Em respeito à unidade do sistema, o vocábulo *lucro* deverá ser visualizado, sempre, de modo uniforme, independentemente da situação ou circunstância em que esteja sendo utilizado, sob pena de desvirtuamento dos desígnios constitucionais.

O significado que melhor se enquadra à espécie é o de *lucro* considerado como o resultado positivo da pessoa jurídica, obtido após a dedução das receitas, de todos os custos, gastos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos, depois de compensados os prejuízos havidos na exploração da atividade. Do contrário, seria admitir que em um momento o *lucro* assumisse um sentido, quando, por exemplo, destinar-se à quantificação da participação dos empregados ou à distribuição de dividendos, em que obrigatoriamente devem ser computados os prejuízos, e para fins tributários assumisse outro sentido, no qual a compensação poderia ser limitada.

É inegável, entretanto, que existe a distinção entre o lucro líquido contábil e o lucro fiscal, como garantia do crédito tributário, a fim de serem evitadas manipulações, artifícios ou diminuições indevidas da base de cálculo do imposto. A essência do que seja *lucro*, porém, tem no seu cerne que ele configura o resultado positivo, após a dedução de despesas e compensação de prejuízos fiscais, para que se apure, quantifique e seja dimensionado o verdadeiro acréscimo patrimonial, a riqueza nova, que caracteriza a materialidade da regra-matriz do imposto.

²³ Nesse mesmo sentido, GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda — pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 178.

Para Bulhões Pedreira, o *lucro*, em sentido econômico, “é espécie de renda repartida ou distribuída. [...] Lucro é a parcela da renda repartida que excede da remuneração do trabalho, dos recursos naturais e do capital”. Segundo esse jurista, “na legislação do imposto, lucro é a renda financeira das pessoas jurídicas. O conceito de lucro, como espécie de renda financeira é mais abrangente do que o conceito econômico de renda repartida: além da remuneração dos fatores de produção do empresário, compreende ganhos de capital, que não são renda no conceito econômico, mas apenas no financeiro”. Ainda de acordo com as lições desse autor, o lucro da pessoa jurídica pode ser definido como: i) fluxo que acresce ao patrimônio; ii) efeito desse fluxo sobre o patrimônio; e iii) aumento do valor do patrimônio líquido considerado como fonte financeira”.²⁴

Na composição do que seja o lucro, a lei faz distinção entre lucro contábil e lucro fiscal. O lucro contábil é o lucro obtido como resultado positivo líquido da pessoa jurídica, apurado com base em registros contábeis (livros e documentos), com observância das leis comerciais e princípios contábeis. Já o lucro fiscal, lucro real, é apurado com base nas leis do Imposto sobre a Renda, a partir do resultado (positivo ou negativo) contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações expressamente previstas na lei fiscal. Vale salientar que o resultado fiscal tanto poderá ser positivo (lucro) como negativo (prejuízo). No caso de prejuízo fiscal, esse poderá ser compensado posteriormente com lucros fiscais futuros. Ressalte-se que, de acordo com as leis do IRPJ vigentes, somente é admitida a compensação de prejuízos fiscais até o limite de 30%. Tal limitação, na verdade, configura uma afronta à própria concepção do que seja lucro real.

Foram instituídas, também, outras formas de apuração do Imposto sobre a Renda, como o lucro presumido e o lucro arbitrado, em consonância com o artigo 44 do CTN, os quais resultam da aplicação de percentuais fixados na lei sobre a receita bruta do período. Importa ressaltar que tais lucros não são apurados com base em registros contábeis ou fiscais; portanto, mesmo que a pessoa jurídica tenha prejuízo real nas suas operações, a opção por essa forma de tributação sempre resultará em lucro a ser tributado pelo imposto. O lucro presumido poderá ser adotado,

²⁴ PEDREIRA, Bulhões. *Imposto sobre a renda* – pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 110-111.

opcionalmente, pela pessoa jurídica e o lucro arbitrado tanto poderá ser utilizado por opção da pessoa jurídica como pelo Fisco nas hipóteses expressamente previstas na lei.

Adotada a concepção de a regra-matriz dos tributos, no caso o lucro, encontra-se pré-configurada no texto constitucional, importa reconhecer que não pode o legislador ordinário estabelecer regras que desfigurem o preceito e o arquetipo fixado pela Carta Magna. Nesse sentido, a limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais com o lucro real constitui uma afronta ao conceito constitucional de renda revelada pelo lucro fiscal da pessoa jurídica, que configura o verdadeiro acréscimo patrimonial.²⁵

3. CONSTRUINDO-SE O CONCEITO MAIS ADEQUADO

Na busca de construir o significado e alcance do que seja “renda” e “proventos de qualquer natureza”, por opção será adotada, como premissa, uma concepção dogmática no sentido de que tais vocábulos, por não se configurarem como categorias lógico-jurídicas universais, deverão ser visualizados sob uma perspectiva metodológica-positivista e conceituados de acordo com a realidade objetiva contextualizada. Contudo, com esse objetivo deve-se considerar não só a lei ordinária, mas, também, todo o ordenamento jurídico brasileiro e, especialmente, a partir dos primados consagrados constitucionalmente.

De acordo com as lições do mestre José Souto Maior Borges, os conceitos lógico-jurídicos universais constituem pressupostos fundamentais para a ciência jurídica e correspondem a considerações de ordem lógica que são comuns a todos os ordenamentos jurídicos. Tais conceitos, de conformidade com aquele jurista, são obtidos *a priori* e considerados como válidos, constantes e permanentes, sem qualquer vinculação a um determinado direito positivo, e são necessários por serem alheios a toda expe-

²⁵ Para maior aprofundamento, ver QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. “A impossibilidade de limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSL”. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 79, 2000.

riência e realidade positiva, pois não são dados empiricamente e funcionam como condicionantes de todo o pensamento jurídico.²⁶

Já os conceitos jurídico-positivos correspondem a construções de categorias normativas que são obtidas a *posteriori*. Eles somente poderão ser apreendidos empiricamente após o conhecimento de um determinado direito positivo. Para José Souto Maior Borges, esses conceitos somente poderão ser considerados e aplicáveis em um âmbito de validade determinado, no espaço e no tempo, pelo ordenamento jurídico brasileiro.²⁷

Consoante as lições de Dino Jarach, “no existe un concepto de renta o rédito a priori que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta; sólo existe un concepto normativo y éste podrá, en la esfera científica ser objeto de crítica bajo diversos ángulos [...]”²⁸

Henry Tilbery, igualmente, entende que “do ponto de vista do direito tributário, o conceito de renda, constante da lei, é a realidade objetiva para todos os efeitos”.²⁹

Logo, serão “renda” e “proventos de qualquer natureza” os que a lei definir como tais, do que se infere, na verdade, que esses conceitos deverão ser considerados como categorias jurídico-positivas. Saliente-se, contudo, que o vocábulo *lei* deve ser considerado como abrangente dos preceitos constitucionais que fixam a regra-matriz dos tributos, uma vez que, no

²⁶ O mestre José Souto Maior Borges cita como exemplo de categorias lógico-jurídicas: as noções de direito subjetivo; o dever jurídico; o objeto; a relação jurídica. Ainda segundo Souto, “Os supremos princípios lógico-jurídicos, de índole essencialmente formal têm apoio em certos axiomas. [...] São formais esses princípios porque nada adiantam sobre o conteúdo concreto das normas jurídicas. Valem para todo conteúdo juridicamente possível, e por isso são universais e absolutos”. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 94-95.

²⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 94.

²⁸ JARACH, Dino. *Finanzas publicas y derecho tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, p. 478.

²⁹ TILBERY, Henry. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, v. I, 1999, p. 285. Já José Artur Lima Gonçalves, entende que é totalmente incompatível com o subsistema constitucional tributário brasileiro deixar-se inteiramente a critério do legislador ordinário a definição de renda. *Imposto sobre a renda*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 194-195.

nosso ordenamento, o Texto Supremo é o veículo competente para esculpir o arquétipo que determina cada hipótese tributária.

Em respeito por tal verdade cristalina, contudo, deve-se colocar essa afirmação sob relativa reserva, pois, na prática, o significado que vem sendo dado às expressões “renda” e “proventos de qualquer natureza” tem sido mais no sentido de ajustá-los aos regimes vigentes, às condições socioeconômicas e às necessidades de arrecadação do que utilizá-los de acordo com os postulados de justiça fiscal que são inerentes à Lei constitucional.³⁰

Nesse sentido são as lições de Rubens Gomes de Sousa, para quem “só ocasionalmente o direito positivo observa, ainda assim imperfeitamente, um conceito teórico de renda. O que vale dizer que, para o legislador fiscal, a noção de rendimento tributável é totalmente empírica: os resultados da arrecadação prevalecem sobre a preocupação de aprimoramento científico do sistema tributário”.³¹

O significado, a amplitude e o alcance dos conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza”, constantes no artigo 43, I e II, do CTN, não poderão ser visualizados de forma isolada. Eles deverão, sempre, ser considerados em relação ao todo do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente, como subordinados ao arquétipo do imposto e aos significados semânticos dos vocábulos como foram estruturados e colocados no Texto constitucional.

Deve-se considerar, também, que a Constituição Federal, ao fixar a repartição das competências tributárias, dada a rigidez dos seus mandamentos, e ao estabelecer os princípios que devem reger as exações, na verdade, já prefixou a regra-matriz de incidência dos tributos, as definições e as respectivas hipóteses a serem consideradas pelo legislador ordinário.

A Carta Magna foi rígida e exaustiva ao estabelecer as competências, delinear e limitar o âmbito de atuação do legislador ordinário tendo determinado, previamente, o âmbito semântico dos vocábulos que com-

³⁰ Sobre a justificativa de que os doutrinadores buscam adequar os conceitos de renda às necessidades de arrecadação e de justiça fiscal ver: TILBERY, Henry. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, v. I, 1999, p. 285.

³¹ SOUSA, Rubens Gomes de. “A evolução do conceito de rendimento tributável”. *RT*, n. 14, out.-dez. /1970, p. 339-346.

põem a exação e fixado os pressupostos e os princípios que deveriam ser obedecidos na elaboração das normas infraconstitucionais, quer sejam leis complementares, quer sejam leis ordinárias, a fim de ser preservada a unidade do sistema.

Releva observar, igualmente, que a inteireza da norma jurídica, que estabelece a regra-matriz de incidência dos tributos, se completa com a conjugação da materialidade prevista no Texto constitucional com os demais critérios previstos nas leis ordinárias. Por exemplo, a base de cálculo, a alíquota, a periodicidade de incidência, a sujeição passiva. As leis ordinárias, ao dispor sobre esses critérios, todavia, não poderão exceder, distorcer ou desvirtuar os significados dos símbolos como foram determinados na *Lex Mater*.

A regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda deve ser construída, então, como um imperativo, a partir do significado que os vocábulos assumem no texto constitucional, conjugada com os princípios que norteiam a tributação. Inexiste qualquer espaço para a liberdade de ação do legislador ordinário, bem assim o intérprete e aplicador da lei somente podem atuar dentro dos limites constitucionais, na consideração do que seja o conceito de “renda” e de “proventos”, que já se encontram previamente definidos.

O campo de atuação das normas infraconstitucionais é restrito, estando adstrito aos contornos e princípios colocados na Carta Magna que informam toda a matéria. Entendimento em contrário iria de encontro exatamente aos limites em que deverão ser exercidas as competências tributárias.

Nesse sentido, são as lições de Lapatza, para quem os tributos que gravam as rendas são a expressão mais clara do ideal de justiça vigente e, “precisamente por ello, por el incuestionable liderazgo que tales impuestos tienen en los sistemas tributarios contemporáneos, su configuración debe responder claramente a dos exigencias muy claras. Desde el punto de vista material, el impuesto debe responder fielmente a los principios constitucionais que informan la ordenación de los tributos, porque, dada la personalización del tributo, éste constituye el mejor banco de prueba para hacer realidad los dictados constitucionales”.³²

³² LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho tributario*. 14. ed. Madrid: Marcial Pons, parte especial, 1998, p. 52. Igualmente, é o pensamento de LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 31.

Na opinião de Bulhões Pedreira, igualmente, a lei ordinária “não é livre para escolher qualquer base imponible e há de respeitar o conceito de ‘renda e proventos de qualquer natureza’ constante da Constituição: as definições adotadas pela lei ordinária devem ser construídas e interpretadas tendo em vista a discriminação constitucional de competências tributárias, e estão sujeitas ao teste de constitucionalidade em função da sua compatibilidade com essa discriminação”.³³

Para Henry Tilbery, apesar de parecer que o artigo 43 do CTN fornece uma definição do fato gerador do citado imposto, na verdade, não se deve esquecer que a função desse artigo não é dar uma definição legal de fato gerador, mas, como lei complementar à Constituição, apenas, para fins de discriminação de rendas, marcar os contornos do campo de incidência do imposto, estabelecendo os limites dentro dos quais o legislador ordinário pode dispor sobre o respectivo fato gerador.³⁴

De acordo com Hugo de Brito Machado, realmente, deve buscar-se o conceito de renda no Direito Positivo. Entretanto, segundo ele, não se pode admitir que o legislador ordinário desfrute de inteira liberdade para considerar renda tudo quanto quiser, uma vez que a Constituição Federal estabeleceu um sistema rígido de discriminação de competências tributárias, o qual deverá ser exercido com a observância dos preceitos constitucionais respectivos, e não de modo inteiramente livre.³⁵

Nesse mesmo sentido, são as lições de José Artur Lima Gonçalves, para quem “o conceito constitucionalmente pressuposto de renda limita a manipulação, pelo legislador ordinário, dos componentes da respectiva base de cálculo”.³⁶

³³ PEDREIRA, Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, item 2.10 (03). Também em sentido contrário à opinião aqui colocada é José Artur Lima Gonçalves, o qual entende que é totalmente incompatível com o subsistema constitucional tributário brasileiro se deixar inteiramente a critério do legislador ordinário a definição de renda. *Imposto sobre a renda*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 194-195.

³⁴ TILBERY, Henry. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, v. I, 1999, p. 286.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 88.

³⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 215.

Já para Sacha Calmon Navarro Coêlho, a junção das disposições contidas no artigo 150, I e II, da Constituição Federal, revela o desejo “do constituinte de tornar o imposto de renda geral (incidindo sobre todos os rendimentos), universal (pago por todos), igual (para os iguais) e desigual em dada classe de pessoas, na medida de suas desigualdades, em homenagem à capacidade contributiva, em razão da qual a progressividade se justapõe à proporcionalidade na técnica de incidência do gravame”. Ainda para esse mestre, tais determinações são cogentes e “endereçoas ao legislador ordinário e controláveis pelo Poder Judiciário, cabendo ao Executivo unicamente cumprir a Constituição”.³⁷

Segundo Klaus Tipke, “como os impostos pessoais só podem surgir da renda (disponível) e os das empresas somente do lucro, o princípio da capacidade contributiva determina, em seu conteúdo: todo cidadão deve pagar impostos em conformidade com o montante de sua renda disponível para o pagamento de impostos; toda empresa deve pagar impostos de acordo com o montante de seu lucro”.³⁸

De tais premissas, pode-se concluir que o ponto de partida para se construir o significado dos símbolos que compõem a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda e, especialmente, dos vocábulos “renda” e “proventos de qualquer natureza”, efetivamente, é o Texto constitucional que, ao lado da distribuição das competências tributárias e dos princípios, fixa os pressupostos que regem o citado imposto, limitam e devem orientar a atividade do legislador ordinário.

Para que se possa construir, assim, o significado dos vocábulos que são o substrato do IR, mister se faz buscar a Constituição Federal, a qual, no seu artigo 146, III, a, conferiu à lei complementar, apenas, o poder de estabelecer as normas gerais e pressupostos acerca da definição de tributos e suas espécies, respectivos fatos geradores/hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes, cuja competência deve ser exercida em total subordinação aos preceitos constitucionais. A Carta Magna, assim, buscou vincular a elaboração das normas pelo legislador infraconstitucional, na

³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 312.

³⁸ TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária.” Trad. SCHOUERI, Luís Eduardo. In: *Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 64.

emissão de normas subseqüentes, aos princípios e significados fixados previamente pelo legislador constitucional.

Em conseqüência, para se revelar o significado dos símbolos que compõem a regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda, faz-se preciso visualizar os vocábulos contido nas leis, conjugando as definições constantes nelas e nas normas gerais, leis complementares, com os princípios constitucionais gerais da legalidade, da igualdade, do mínimo vital, do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade; os específicos às matérias tributárias, como os da capacidade contributiva e da pessoalidade; e, também, aqueles dirigidos especialmente ao Imposto sobre a Renda, como os da universalidade, da generalidade, da progressividade.³⁹

Deve ser criticada, por conseguinte, a alteração procedida no artigo 43 do CTN, pela Lei Complementar n. 104/2001, que acrescentou os parágrafos primeiro e segundo ao dispositivo e, expressamente, tentou introduzir a incidência do IR sobre “receita”. A admissibilidade de tal prescrição resultará em desvirtuar, flagrantemente, os preceitos constitucionais que regem a exação, bem como o *caput* do próprio artigo que se refere a renda e provento como acréscimo patrimonial.

A incidência do Imposto sobre a Renda nunca poderá dar-se sobre simples ingressos. Sempre deverão ser respeitados o acréscimo patrimonial, a progressividade e a revelação da capacidade contributiva. Admite-se relativa ressalva, contudo, em relação às rendas e proventos oriundos ou havidos no exterior, pela impossibilidade fática de, em relação aos mesmos, serem efetivados os princípios constitucionais, como a generalidade e a capacidade contributiva.

A confirmação de tal entendimento é encontrada na leitura do próprio artigo 43 do CTN, do qual se infere que, se no inciso segundo desse mesmo artigo foi colocado que seriam proventos de qualquer natureza os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso primeiro, logo, a renda, igualmente, só poderá ser entendida como um acréscimo patrimonial, riqueza nova, nesse caso proveniente do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

O mestre Rubens Gomes de Sousa, já afirmava que, nos primórdios da elaboração do conceito de renda introduzido na legislação brasileira, essa foi tomada na sua concepção clássica de renda com o significado de

³⁹ Os princípios constitucionais que norteiam a incidência do Imposto sobre a Renda foram apresentados no Capítulo 1 desta obra.

acréscimo patrimonial e riqueza nova, revelada por três fatores: i) provir a renda de fonte já constante do patrimônio do titular (capital), ou diretamente referível a ele (trabalho), ou resultante da combinação de ambos; ii) a renda deve ser suscetível de proveito ou utilização pelo titular (consumo, poupança ou investimento), sem implicar no esgotamento ou redução da fonte produtora, o que implica a periodicidade do rendimento, isto é, a capacidade de reproduzir-se a intervalos de tempo, pois, do contrário, a sua utilização envolveria a parcela do próprio capital; iii) a renda deve resultar da exploração da fonte pelo titular, o que exclui do conceito de renda, as doações, heranças e legados, que são considerados como acréscimos patrimoniais com a natureza de “capital” e não de “rendimento”⁴⁰.

O exame da incidência do Imposto sobre a Renda e dos conceitos relativos ao que sejam “renda” e “proventos”, passa, necessária e primeiramente, pela visualização da regra-matriz do tributo contida no Sistema Constitucional Tributário.

A Magna Carta, de modo rígido e específico, no tocante às exações tributárias: detalha, delimita e fixa o âmbito do exercício das competências; discrimina as espécies tributárias sobre as quais poderá ser exercida essa competência; e crava quais os princípios que deverão reger a tributação. Além dos princípios específicos, a Constituição ainda consagra princípios gerais, direitos e garantias individuais que deverão reger, também, a incidência dos tributos.

Visualizando-se o sistema jurídico como uma unidade que é, a investigação de qualquer incidência tributária inicia-se, assim, pelo exame do todo, a partir dos desígnios constitucionais, para se concluir que a regra-matriz dos impostos, em prestígio e respeito à *Lex Mater*, encontra-se em sede constitucional. Entendimento em contrário, resultaria em admitir a possibilidade de o legislador ordinário poder fugir à rigidez constitucional e estabelecer espécies tributárias ao sabor dos interesses e injunções de políticas tributárias de cada momento.

Conclui-se, portanto, que o significado dos vocábulos *renda e proventos de qualquer natureza* e a definição que melhor se enquadra nos desígnios constitucionais, para o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, é de que a exação:

⁴⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 3 – imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 274-275.

- i) Incide sobre as rendas e proventos de qualquer natureza que constituam acréscimos patrimoniais, riquezas novas, para o beneficiário (os excedentes às despesas e custos necessários para auferir os rendimentos e à manutenção da fonte produtora e da sua família), sobre os quais ele haja adquirido e detenha a respectiva posse ou propriedade e estejam à sua livre disposição, econômica ou juridicamente;
- ii) Deve ser dimensionada levando em consideração a periodicidade necessária à sua quantificação, por meio da progressividade, a fim de atender à pessoalidade, de modo a aferir a real capacidade contributiva de quem a lei incumbe o ônus do imposto, no sentido de que aqueles que tenham mais contribuam mais; cuja incidência deverá ser de forma igual, universal e genérica para todos; e que a obrigação tributária respeite o mínimo vital necessário à sobrevivência e à dignidade humana e não produza o efeito de exaurir ou resultar no esgotamento da respectiva fonte em prestígio ao não-confisco, à legalidade, à isonomia e à segurança jurídica.

4. EVOLUÇÃO AO LONGO DO TEMPO⁴¹

4.1 Evolução histórico-legislativa

Remontam a seis mil anos as primeiras referências à tributação, no território de Sumer (ilha situada entre os rios Tigre ou Eufrates, onde hoje se situa o Iraque). No início, existiam arrecadadores de impostos a fim de gravar qualquer coisa, porém tal regime terrorista não durou, embora fosse reconhecida a necessidade dos impostos para a defesa e ofensiva militar. Da Grécia, podem ser extraídas importantes lições em que os tributos eram arrecadados, na maior parte, não por coação, mas pagos voluntariamente.⁴²

⁴¹ Para uma melhor visualização acerca da evolução histórica do Imposto sobre a Renda ver: QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *Tributação das pessoas jurídicas – comentários ao regulamento do imposto de renda/94, atualizado para 1997*. Brasília: UnB, 1997, p. 1; PEDREIRA, Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971; WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 11-15; LEMKE, Gisele. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 13-16.

⁴² UCKMAR, Victor. *La capacidad, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*. <www.uckmar.com>, outubro de 2001.

90

A evolução histórica da tributação aconteceu em diversas etapas: passando de uma fase inicial de exigência de tributos sobre o indivíduo; para, posteriormente, incidir a tributação sobre o patrimônio; depois, sobre a despesa individual; em seguida, sobre o produto do capital; até chegar à fase em que, sob a justificativa dos Estados de procurarem aferir a capacidade contributiva dos indivíduos e realizarem a justiça fiscal na repartição da carga tributária, foi dada maior ênfase à incidência de tributos sobre os rendimentos.

Para alguns, já em Roma e Atenas existia o Imposto sobre a Renda, enquanto, segundo outros, ele surgiu em Florença, sob o nome de *Decima Scalata*. Entretanto, há certa unanimidade de todos em reconhecerem que a história moderna do citado imposto tem sua origem na Inglaterra.⁴³

Com o desenvolvimento da economia, que passou de uma base essencialmente imobiliária para, posteriormente, uma economia capitalista, os Estados procuraram buscar novas formas de taxaço que pudessem, de modo mais ágil e prático, prover os cofres públicos de receitas, objetivos que se consideraram plenamente alcançados por meio do Imposto sobre a Renda.

A implantação do Imposto sobre a Renda ganhou maior expressão, passando a expandir-se entre os países, haja vista sua essência econômico-político-social. Ele é um tributo que sempre se prestou a ser um instrumento de justiça social, quando, sua incidência procurou absorver parte das rendas pessoais e serviu para distribuir melhor as riquezas, em contraposição às distorções existentes anteriormente na estruturação das outras imposições tributárias, em que os menos favorecidos sustentavam as classes privilegiadas e os donos do poder.

Pode-se considerar, assim, que o Imposto sobre a Renda teve sua origem por volta do ano de 1798, na Inglaterra, criado inicialmente com a finalidade de captar recursos para o financiamento das guerras contra a França, sendo depois adotado por vários outros países. Entretanto, somente no século XIX, ainda na Inglaterra, é que o aludido imposto foi implantado em definitivo, com o nome de *Income Tax*.

⁴³ Gisele Lemke, na nota n. 6 da sua obra, menciona que Dejalma Campos fala em *Decima Scalata*, enquanto Rubens Gomes de Sousa fala em *Decima Scalatina*. *Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 13.

191

No Brasil, apesar de na época do Império existirem tentativas no intuito de ser criada essa espécie de tributo, e já no ano de 1891 haver sido apresentado ao Ministro da Fazenda, Ruy Barbosa, um arrazoado em que se defendia a criação do referido imposto, somente em 1922, com a edição da Lei n. 4.625, no seu artigo 3º, é que foi instituído o Imposto sobre a Renda.⁴⁴

No período colonial, existia um imposição do gênero do Imposto sobre a Renda, denominado de “décima secular” ou “direta”, que recaía sobre todos os interesses e rendas, tinha uma alíquota de 10%, submetendo-se a ele todas as pessoas, independentemente de condição ou qualidade.

Na Lei Orçamentária n. 2.321, datada do ano de 1910, pela primeira vez, apareceram os impostos sobre dividendos e sobre indústria e profissões, englobados sob o título “Imposto de Renda”. A Constituição de 1891 não fez menção ao Imposto sobre a Renda. Entretanto, por meio da competência residual, foi aberta a possibilidade para que ele fosse instituído.

No primeiro regulamento do Imposto sobre a Renda – Decreto n. 17.390 de 1926, baixado para disciplinar a aludida Lei n. 4.625/1922, a partir do qual passou a ser efetivamente cobrado o imposto, a respectiva tributação foi fixada com base na pessoalidade e progressividade. O Imposto sobre a Renda, entretanto, somente adquiriu dignidade constitucional com a Constituição de 1934.

Posteriormente, sucedeu-se uma diversidade de diplomas legais: leis, decretos-leis e regulamentos, numa verdadeira “inflação” normativa, alguns ainda hoje em vigor, que procuraram adaptar a tributação do imposto às necessidades e interesses socioeconômicos, de acordo com as políticas vigentes em cada período.

Entre os anos de 1930 e 1954, foram introduzidas várias modificações na estruturação do Imposto sobre a Renda, ressaltando-se aquelas referentes à tributação dos rendimentos percebidos por estrangeiros residentes no Brasil, a responsabilidade dos espólios e a introdução da tributação na fonte sobre os rendimentos assalariados, no ano 1954.

No ano de 1964, ocorreram profundas alterações na forma de cálculo do Imposto sobre a Renda, com a Lei n. 4.537/1964, sendo importante

⁴⁴ De acordo com o artigo 31 da Lei n. 4.625/1922, o Imposto sobre a Renda foi assim disciplinado: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda pessoa física ou jurídica residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido de rendimentos de qualquer origem”.

salientar aquela referente à introdução da correção monetária na sistemática de apuração do citado imposto.

Nos anos de 1926 a 1985 a base impositiva da exação incidia sobre rendimentos brutos, deduções cedulares e abatimentos, o valor do tributo somente era conhecido no ano seguinte ao da percepção do rendimento e as fontes pagadoras estavam obrigadas a fazer retenções do imposto a título de antecipações sobre os salários, durante o ano da respectiva percepção, no caso das pessoas físicas.⁴⁵

No citado período, é importante salientar a importância do Decreto-lei n. 1.598/1977, no que se refere à tributação das pessoas jurídicas, uma vez que esse dispositivo teve por finalidade adaptar, para fins da legislação fiscal, as regras da Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas).

Por meio daquele Decreto-lei, foram efetuadas profundas modificações na sistemática de apuração da base de cálculo do imposto das pessoas jurídicas, especialmente em relação à: separação nítida entre escrituração comercial e fiscal; a introdução do conceito de lucro real como base de cálculo do imposto (anteriormente denominado de lucro tributável); a obrigatoriedade de se apurar um lucro líquido contábil (de acordo com as leis comerciais e princípios contábeis) e, posteriormente, proceder-se a ajustes determinados pela leis fiscais; a exigência de livro fiscal próprio para a apuração do lucro real (Lalur); a obrigatoriedade da apuração de um lucro da exploração para as pessoas que fossem beneficiadas com incentivos fiscais; e a adaptação das demonstrações financeiras às regras da correção monetária e à apuração do lucro inflacionário.

Com o advento da Lei n. 7.450/1985, foi introduzida a tributação em “bases correntes”, isto é, o Imposto sobre a Renda seria devido à medida que os rendimentos fossem auferidos, eliminando-se a característica de ser o imposto apurado em uma base de cálculo anual. Todavia, foi mantida a apresentação de uma declaração de rendimentos que passou a ser meramente informativa. Nesse período, a apuração da base de cálculo do

⁴⁵ De acordo com o artigo 10 da Lei n. 5.844/1943 c/c o artigo 43, I da Lei n. 5.172/1966 e artigo 3º do Decreto-lei n. 1.301/1973, para as pessoas físicas: constituía rendimento bruto, em cada cédula, o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e demais proventos previstos nos regulamentos do Imposto sobre a Renda, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

imposto para as pessoas jurídicas, como regra, era anual e semestral para aquelas com lucro real igual ou superior a 40.000 ORTN. Para as pessoas físicas, o pagamento do imposto se dava a alíquotas que variavam de 5% a 45% (até então as alíquotas variavam entre 5% e 55%).

Para alguns tributaristas, as regras introduzidas pela Lei n. 7.450/1985 tiveram o condão de transformar a ocorrência do fato gerador que era complexo, em instantâneo, enquanto para outros, como Noé Winkler, apesar de presentes as bases correntes, tal fato somente ocorreu em “meia porção”, haja vista a permanência da obrigatoriedade de os rendimentos serem declarados anualmente, bem como a aferição da capacidade contributiva continuar anual.⁴⁶

Novas alterações foram implantadas por meio da Lei n. 7.713/1988, a qual reformulou, inteiramente, a forma de tributação das pessoas físicas, tendo sido suprimidas as classificações dos rendimentos por cédulas, isenções, deduções, abatimentos, e os rendimentos passaram a ser tributados, mensalmente, em “bases correntes”, à medida que os rendimentos fossem auferidos. A partir dessa Lei, as alíquotas do IR passaram a ser de 10% e 25% (até então as alíquotas variavam entre 5% e 50% – Lei n. 7.450/1985, art. 9º).

A tributação mensal dos rendimentos trazida pela Lei n. 7.713/1988 (pagamento do “mensalão”), segundo Noé Winkler, buscou a simplificação, a generalidade e a universalidade na tributação, bem como retirou o caráter complexo que era ínsito ao Imposto sobre a Renda, uma vez que ele passou a incidir sobre os rendimentos brutos à medida que esses eram auferidos, independentemente da denominação, títulos ou direitos e da forma de percepção das rendas e proventos. A Lei n. 8.134/1990 extinguiu a obrigatoriedade da apuração mensal, retornando à anualidade, mantendo, contudo, a tributação em “bases correntes”.

No ano de 1991, com a edição da Lei n. 8.383, foram modificadas as regras para as pessoas jurídicas, tendo sido introduzida a tributação também em “bases correntes”, e seu período de apuração passou a ser mensal. Anteriormente, o período de apuração anual era denominado de período-base, o qual, a partir de então, passou a ser denominado simplesmente de ano-calendário. O ano seguinte em que é apresentada a declaração de rendimentos relativa ao ano anterior passou a ser chamado, apenas, de exercício.

⁴⁶ WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 13.

94
Novamente, por meio das Leis ns. 9.249/1995 e 9.250/1995, foram introduzidas novas regras para as pessoas físicas e jurídicas, no intuito de simplificar, harmonizar e promover a universalização, consoante a exposição de motivos das citadas leis, tendo sido reduzida a alíquota do Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas para 15% (até então era de 25%).

Ressalte-se que a Lei n. 9.249/1995 trouxe substancial modificação para as pessoas jurídicas quando: extinguiu a correção monetária das demonstrações financeiras; admitiu a dedução como despesa dos juros pagos sobre o capital próprio; concedeu isenção para a distribuição, pela pessoa jurídica, de lucros e dividendos; abriu a possibilidade de ser extinta a punibilidade dos crimes fiscais (Leis n. 8.137/1990 e n. 9.065/1995) quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição antes do recebimento da denúncia criminal.

A Lei n. 9.430/1996, igualmente, trouxe mais alterações em relação à tributação das pessoas jurídicas, no que se refere à periodicidade de apuração da base de cálculo do imposto, que passou a ser trimestral como regra e, por exceção, a apuração de um lucro real anual, porém, com pagamentos mensais com base em valores de lucros estimados.

No citado diploma, ainda, foi admitida a possibilidade de dedução das perdas de créditos com terceiros, em substituição à tradicional provisão contábil para créditos de liquidação duvidosa, e a sujeição das sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, da massa falida e das entidades em liquidação judicial às normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Deve também ser mencionada, como de extrema relevância, a tentativa do aludido diploma de coibir pseudo planejamentos tributários internacionais, ao serem introduzidas regras acerca da tributação dos preços de transferência (*transfer price*).

No ano de 1996, por meio da Lei n. 9.316, em obediência ao artigo 179 da Constituição Federal de 1988, foi instituído o regime do Simples (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições) e criadas as figuras da Empresa de Pequeno Porte – EPP e da Microempresa – ME, que teve por objeto simplificar e consolidar os pagamentos de tributos, finalidade cujo cumprimento é muito questionado.

No sentido de aumentar o número de pessoas jurídicas que poderiam optar pela tributação com base no lucro presumido, foi editada a Lei n. 9.718/1998, que admitiu tal possibilidade para as pessoas jurídicas

cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, foi igual ou inferior a R\$ 24 milhões. Por meio da Lei n. 10.637/2002, o limite para opção pelo lucro presumido foi aumentado para R\$ 48 milhões.

A partir de então, as regras de tributação permaneceram relativamente estáveis, sem qualquer alteração estrutural profunda, tendo sido feitos, apenas, pequenos ajustes.

4.2 O momento atual

Após grandes convulsões sociais, que surgiram em contraposição à injustiça na distribuição da carga tributária e na busca de um consentimento e de uma democratização na forma de exigência de impostos, no mundo, passou-se a dar maior ênfase aos fundamentos que norteiam a essência do Imposto sobre a Renda, revelados mediante os postulados da capacidade contributiva, segundo os quais os que têm mais deverão contribuir mais. Por decorrência, houve uma tentativa de ajustar melhor as regras do Imposto sobre a Renda ao cumprimento, também, dessa finalidade social. Para Noé Winkler, inclusive, o citado imposto constituiu uma conquista da democracia sobre a aristocracia e a plutocracia.⁴⁷

Na dependência do regime político-social adotado pelos países, o Imposto sobre a Renda tem diferentes *nomem iuris* e conteúdo social, desempenhando papéis diversos nos regimes capitalistas, nos quais visa à distribuição de riquezas, e nos socialistas, onde por ser a economia dirigida, o imposto desempenha papel de menor importância. Nos países socialistas, o imposto das pessoas físicas tem um caráter ideológico, no sentido de promover as lutas de classes.⁴⁸

Na atualidade, com uma crescente integração econômica em decorrência da chamada “globalização das economias”, a qual acarreta uma maior interdependência e uma diminuição da autonomia tributária dos países, há uma tendência, igualmente, a uma internacionalização das formas de imposições tributárias.

⁴⁷ WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 3.

⁴⁸ Nesse mesmo sentido é: TILBERY, Henry. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, v. I, 1999, p. 284-285.

Os países, especialmente aqueles em desenvolvimento, “emergentes”, buscam copiar modelos estrangeiros, com a intenção de reformular as suas políticas de tributação sem que, necessariamente, tais imposições realizem uma maior equidade na distribuição da carga tributária e uma melhor aferição da capacidade contributiva dos indivíduos.⁴⁹

O Imposto sobre a Renda é um tributo consagrado por todos os países, sejam eles desenvolvidos, ou não. Impende reconhecer, entretanto, que existe uma tendência de serem privilegiados, cada vez mais, os chamados “tributos indiretos”, especialmente nos países menos desenvolvidos, tendo em vista que eles se prestam a uma maior agilidade, economia e aumento na respectiva arrecadação. A imposição de tributos indiretos tem a qualidade de facilitar a adoção de mecanismos de arrecadação, fiscalização e combate à sonegação, pois o próprio contribuinte é quem se incumbe de apurar e recolher o *quantum* do tributo devido.

Com essa mesma finalidade, deve ser ressaltado, também, o crescimento da sistemática de retenção de tributos pelas fontes pagadoras e substituição tributária, inclusive, antes mesmo de ocorrer o fato gerador do tributo, como está previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, em flagrante violação do princípio da legalidade em matéria tributária. Tal comando, entretanto, encontra justificativas da Administração Tributária, sob o argumento da necessidade de agilizar e melhor controlar a arrecadação, com a redução do número de contribuintes a serem fiscalizados.

De acordo com Jorge Gebhardt, os funcionários do Fundo Monetário Internacional (FMI) começam mesmo a duvidar das tradicionais virtudes reconhecidas para o Imposto sobre a Renda e, em consequência, procuram recomendar mudanças de políticas tributárias e tentam induzir à introdução de variantes na concepção do mesmo nos países em desenvolvimento, com o fim de obter uma maior arrecadação fiscal. Ainda, segundo esse autor, hoje, o Imposto sobre a Renda, com o delineamento teórico-tradicional em que foi concebido, estruturado como um tributo pessoal, global, progressivo e eficaz na medição da capacidade contributiva, que considera tanto a equidade horizontal como a vertical, somente sobrevive e cumpre os objetivos a que visa nos países desenvolvidos, o que

⁴⁹ Nesse sentido é também: DIAZ, Vicente Oscar. *Reforma tributaria del'99*. Buenos Aires: Errepar, 1999, p. V-VII.

leva os países em desenvolvimento a descobrirem novas fórmulas para estabelecerem a tributação das rendas das pessoas.⁵⁰

Existe, assim, uma tendência mundial, independentemente do regime político-econômico adotado pelo país, a se dar uma extensão maior ao conceito de renda para alcançar as mais diversas formas de rendimentos, rendas, ganhos, capitais, criar mecanismos para impedir as elisões/planejamentos e coibir as evasões tributárias.

No Brasil, o Imposto sobre a Renda é constantemente alvo de alterações normativas. A cada final de ano novas regras são introduzidas, sob uma pseudo-alegação de ajustar e melhor adequar a tributação do imposto. Essas regras, contudo, no seu âmago, visam, apenas, atender as políticas econômicas vigentes para buscar uma maior arrecadação e combater o “famoso” déficit fiscal, com desprestígio e esquecimento dos fundamentos e postulados do citado imposto, no sentido de que ele é um tributo destinado, além da arrecadação, a aferir a capacidade contributiva para realizar a justiça fiscal.

Como hoje se encontra disciplinada a incidência do Imposto sobre a Renda ocorre: i) para as pessoas físicas, tributação somente com duas alíquotas (15% e 27,5%), incidindo sobre as rendas e proventos, e alíquotas fixas (15% para os ganhos de capital; 20% para os ganhos em mercado de renda variável; 20% para aplicações de renda fixa); e ii) para as pessoas jurídicas, tributação à alíquota de 15%, e um adicional de 10% para aqueles que apurarem lucro, mensalmente, superior a R\$ 20.000,00.

Com o surgimento de novas e crescentes formas de elisões, planejamentos tributários, até mesmo de evasões, a deficiência e o desaparecimento da máquina administrativo-tributária, o desprestígio dos princípios constitucionais que deveriam nortear a incidência do Imposto sobre a Renda, há de ser questionado se, nos dias atuais, a exação ainda pode ser considerada como um instrumento adequado para atingir os fins por ele visados (arrecadar, redistribuir a renda, aferir a capacidade contributiva, realizar a isonomia e promover a justiça fiscal), ou se, hoje, se está frente a uma nova forma de imposto.

Na verdade, segundo dados estatísticos da própria Secretaria da Receita Federal, órgão encarregado da administração, arrecadação e fiscalização

⁵⁰ GEBHARDT, Jorge. *Reforma tributaria del'99*. Buenos Aires: Errepar, 1999, p. 185-186.

dos tributos, é grande a sonegação nos recolhimentos do Imposto sobre a Renda, especialmente entre as pessoas jurídicas, chegando-se, mesmo, à conclusão de que as grandes empresas não cumprem com a obrigação de pagar o imposto, e que somente a classe assalariada e aqueles que auferem rendimentos submetidos à tributação nas fontes é que arcam com o respectivo ônus tributário.

De acordo com a Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) do Senado Federal para investigação da evasão no Brasil, os índices de sonegação são, por setor: i) alimentos – 98%; ii) químico – 59%; iii) têxtil – 54%; e iv) metalúrgico – 51%.

5. NORMAS LEGAIS QUE REGEM O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

De acordo com a Constituição Federal, artigo 153, inciso III e o § 2º, inciso I do mesmo artigo, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é de competência da União e será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Numa tentativa de estabelecer as normas gerais a que deveria estar adstrito o legislador ordinário, o Código Tributário Nacional, no seu artigo 43, procurou dar a definição legal do imposto:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendido os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

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

Na legislação infraconstitucional, o citado imposto, atualmente, encontra-se assim regido:

- 1) *peças físicas*: Lei n. 7.713/1988, artigo 3º, §§ 1º e 4º, que foi incorporada ao bojo do Decreto n. 3.000/1999, artigos 37 e 38 – Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/1999:

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância.

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

- 2) *peças jurídicas*: Leis n. 8.981/1995, artigos 25 e 26 e n. 9.430/1996, artigos 1º e 55, que foi incorporada ao bojo do Decreto n. 3.000/1999, artigos 218 e 219 – Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/1999:

Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

3

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

I. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Adentrando no âmago propriamente dito da incidência tributária, mister se faz conhecer a estrutura da norma jurídica que traz a previsão das exações, para que se possa identificar, à luz dos preceitos constitucionais e das premissas fixadas no presente trabalho, a composição da regra-matriz do Imposto sobre a Renda, caracterizada como uma previsão abstrata, a que se subsume a realidade factual para se transmutar o evento do mundo em fato jurídico tributário – fato gerador do imposto.

O Direito Tributário positivado, como um corpo de linguagem prescritiva, voltado para a conduta humana intersubjetiva, é composto por normas jurídicas que colhem os fatos no mundo concreto e os juridiciza por meio de linguagem competente.¹ Na verdade, a norma não se revela apenas por um texto do direito positivo, por exemplo uma lei, mas é o resultado do “juízo”, do sentido que se constrói por meio da interpretação conjunta dos textos legais.²

¹ A linguagem competente, no mundo jurídico, é o enunciado reconhecido e previsto pelo Direito Positivo, que passa a ter competência para relatar os acontecimentos e eventos do mundo concreto e transmutá-los em fatos, no caso, fatos jurídicos tributários. Nesse sentido é: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 355.

² Esse, também, é o pensamento de: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 8.

Para se penetrar no fenômeno da incidência tributária, é imprescindível se fazer o estudo integrado e sistemático do conjunto de normas que, direta ou indiretamente, guardem conexão com a matéria a ser examinada, no caso, o Imposto sobre a Renda, como o objeto da relação jurídico-tributária.

A regra-matriz de incidência tributária, como toda norma jurídica, tem caráter implicacional e é construída a partir dos textos do direito positivo, encerrando uma hipótese abstrata (que descreve o evento do mundo) e um conseqüente (que prescreve os efeitos). A norma jurídica guarda relação com critérios de validade e invalidade, independentemente de o fato nela previsto realizar-se, ou não, no mundo concreto.

O evento descrito na hipótese da regra-matriz tem conteúdo econômico e de possível ocorrência no mundo concreto, somente se transmutando em fato jurídico quando relatado em linguagem competente, não se confunde, porém, com o fato da vida real. Por isso é que se diz que a norma não coincide com a realidade, mas sobre ela incide.

Já o conseqüente ou prescritor da norma tributária, implicado na hipótese, fornece os elementos necessários à identificação do vínculo obrigacional formado e retrata a relação jurídica: quem são os sujeitos (credor que detém direito subjetivo de exigir e devedor, aquele obrigado a adimplir a prestação) e qual o objeto da prestação.

Como no dizer de Lourival Vilanova, “a hipótese e a conseqüência valem. O valer da hipótese e o valer da conseqüência cortam-se com outra norma válida. Com isso, mantém-se a integridade estrutural do sistema do direito positivo, que não é sistema de proposições verdadeiras ou falsas, mas de proposições prescritivas válidas ou não-válidas, justas ou injustas, aplicáveis ou inaplicáveis, eficazes ou ineficazes, vigentes ou não-vigentes”.³

A realização ou ocorrência no mundo real do fato previsto em abstrato na hipótese normativa, quando aquele se subsume integralmente a essa, deflagra o surgimento da obrigação tributária e faz nascer a relação jurídico-tributária, como um vínculo entre o sujeito ativo credor e o sujeito passivo devedor.

³ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 88.

De acordo com Aliomar Baleeiro, a necessidade de se estabelecer “o vínculo da obrigação tributária que a prende a um ou mais fatos jurídicos, como manifestação da capacidade econômica dos contribuintes, não foi produto de inventiva de qualquer jurista ou homem de Estado. Surgiu da prática antiga, como conseqüência natural do propósito de o Fisco atender ao cânon da certeza do imposto e da acomodação deste às possibilidades econômicas dos súditos do príncipe”.⁴

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, quem na literatura luso-hispano-americana⁵ melhor tratou do tema, a norma jurídica é um juízo-hipotético-condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y) e, na verdade, encerra a significação que se obtém a partir da leitura dos textos do direito positivo.⁶

Em memorável obra, o mestre Geraldo Ataliba aduz que “a hipótese de incidência, é a descrição legal de um fato: é a fórmula hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é por definição abstrata, impessoal e geral).”⁷

O conhecimento do fenômeno da incidência tributária, portanto, exige que se penetre na essência normativa a fim de se perscrutar o exato momento em que se deflagra a obrigação tributária, com a ocorrência no mundo real do fato que gera a obrigação de pagar tributo. É preciso, também, que se construa o arquétipo da norma jurídica por meio da identificação e dissecação da unicidade da sua estrutura e das propriedades selecionadas

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 703-704.

⁵ Sacha Calmon Navarro Coêlho faz tal afirmação enfatizando que o mestre Paulo de Barros Carvalho é o melhor expositor acerca da norma tributária na literatura luso-hispano-americana. *Comentários a Constituição de 1988 – sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 15.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 8.

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 53.

pelo legislador, como suficientes para ensejar o surgimento da relação jurídico-tributária.

Nas lições de Paulo de Barros de Carvalho, a norma jurídico-tributária é o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa por meio da “cópula-deôntica” entre o antecedente (descriptor – que traz a hipótese abstrata do fato) e o conseqüente (prescritor – que prescreve a relação jurídica, a obrigação). [...] A hipótese alude a um fato e a conseqüência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar”.⁸

Impende ressaltar que entre a hipótese e o conseqüente não existe grau de preeminência. Ambos se complementam no momento em que existe uma relação implicacional entre si, como no dizer de Lourival Vilanova: “No interior de cada proposição, temos antecedentes (hipóteses) e conseqüentes (teses), que Kelsen chama pressupostos e conseqüências. Damos por assente que a relação implicacional que articula o interior de cada proposição vem deonticamente modalizada”.⁹

Nesse sentido, é importante o pensamento de José Roberto Vieira, para quem “uma vez que temos a descrição de um fato na hipótese, necessariamente encontraremos aí um conjunto de critérios, aspectos, elementos ou dados que nos possibilitem identificar tal fato quando ocorrido no mundo das realidades tangíveis. E desde que na conseqüência temos uma relação prescrita, também aí precisamos encontrar igual conjunto que nos permita individualizar esta relação, quando concretizada a hipóteses”.¹⁰

Por conseguinte, qualquer norma, e como não poderia deixar de ser, a regra-matriz de qualquer tributo é composta por uma hipótese (que descreve o fato – descriptor) e uma conseqüência (que prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá difundir – o prescritor). O descriptor designa o antecedente normativo, e o prescritor, o seu conseqüente.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 236. Ainda, nas lições desse professor, descrever é “oferecer um conjunto de critérios para o reconhecimento de certo ‘objeto’ ou, ainda, enumerar os caracteres que distinguem uma pessoa ou coisa”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 123.

⁹ LOURIVAL, Vilanova. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 112.

¹⁰ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 57.

O núcleo lógico-estrutural da regra-matriz de incidência dos tributos, desse modo, é composto por elementos que gozam de unicidade e inteireza lógica, como unidades indivisíveis, identificados como:

- i) na hipótese: o critério material (o comportamento da pessoa física ou jurídica cujo núcleo é a ação indicada no verbo) e os critérios espacial (condição de lugar) e temporal (condição de tempo), que subordinam o comportamento humano; e
- ii) no conseqüente, a identificação da relação jurídico-tributária: o critério pessoal (sujeitos ativo e passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Ocorrido em concreto, na vida real, um evento (transmudado em fato jurídico-tributário quando traduzido em linguagem competente) que se ajuste e possa se adequar inteira e perfeitamente à descrição hipotética da norma,¹¹ ocorrerá, nesse exato momento, automática e infalivelmente, a incidência tributária, como já dizia Becker, instalando-se o vínculo relacional jurídico-tributário.

Não existe obrigação tributária anteriormente à incidência. A incidência tributária somente exsurge quando estiverem inteiramente realizados e completos todos os elementos que compõem e estão previstos na norma.

A constatação de tal verdade é imprescindível para se poder identificar, com precisão, o momento em que ocorre o fato gerador do tributo, com reflexos diretos e inafastáveis para o conhecimento: da lei a ser aplicada; do momento em que surge a obrigação e a conseqüente relação jurídico-tributária; do nascimento do crédito tributário; da forma de lançamento tributário a que se submete a exação; do prazo legal dado à Administração Tributária para que exerça o seu direito de lançar etc.

O reconhecimento dessa verdade cristalina leva à conclusão de a tipicidade em matéria tributária ter por substrato que somente haverá a incidência tributária quando ocorrer no mundo factual a total subsunção do

¹¹ De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a construção final do arquétipo da norma jurídica resulta de um labor científico árduo e esforçado do jurista, no sentido de arranjar e compor os preceitos que se encontram dispersos, tendo em vista que as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas que permitam com facilidade identificar a regra-matriz de incidência dos tributos. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 238.

106 fato à norma. Essa subsunção só se dará se o fato concreto da vida real adequar-se minuciosamente à norma e, apenas, nesse exato e preciso momento, e se forem atendidos e realizados, inteira e fielmente, todos os critérios estabelecidos em abstrato na hipótese de incidência prevista na norma.

Nesse sentido, é que o mestre Paulo de Barros Carvalho, revendo posicionamento anterior, expõe que “a subsunção, porém, como operação lógica que é, não se verifica simplesmente entre iguais, mas entre linguagens de níveis diferentes. Em homenagem à precisão que devemos incessantemente perseguir, o certo é falarmos em subsunção do fato à norma, pois ambos configuram linguagens”.¹²

A regra-matriz dos tributos encontra-se pré-configurada no Texto constitucional, tendo em vista que, por a Magna Carta ser rígida e exaustiva no tocante à fixação de princípios, competências e limites, não poderia ela deixar ao sabor dos interesses e injunções do momento poderem ser alteradas as espécies tributárias na sua raiz.

Não se pode admitir a liberdade do legislador ordinário para estabelecer os conceitos e a significação semântica dos vocábulos que retratam os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária, nem que eles sofram o influxo de outros interesses que não sejam aqueles que se colocam na essência do ordenamento. O contrário resultaria em se acolher que as competências tributárias pudessem ser usurpadas e gerados conflitos entre os próprios entes tributantes.

As exações tributárias têm que guardar a necessária segurança jurídica para que haja estabilidade nas relações entre o Estado e o cidadão/contribuinte.

2. O FATO GERADOR TRIBUTÁRIO

2.1 A locução “fato gerador” do imposto

Há certa ambigüidade na locução “fato gerador”, haja vista que ela é utilizada para nomear entidades ontologicamente distintas. Ao mesmo tempo em que ela serve para designar o fato concreto ou a situação de fato, prevista em abstrato na lei, cuja ocorrência no mundo real dá nascimen-

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 243.

107 to à obrigação tributária e à conseqüente relação jurídico-tributária, também é usada para indicar a própria hipótese de incidência, abstrata, descrita na lei, que estabelece a materialidade do conteúdo do fato que deverá ocorrer no mundo real.¹³

No presente livro, serão adotadas as expressões “hipótese de incidência”, para identificar o conteúdo da norma em abstrato, e “fato gerador”, para qualificar e indicar o fato concreto, cujo acontecimento no mundo real faz nascer, infalível e inexoravelmente, a obrigação tributária, por serem essas as expressões mais correntes e comuns.

De acordo com Amílcar de Araújo Falcão, “fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”. Acrescenta, ainda, esse autor que “o fato gerador se determina pela conseqüência jurídica que se destina a produzir” e “para configurar-se a obrigação tributária, é necessário que ocorra o fato gerador. Quando se verifica a ocorrência do fato gerador, diz-se que, juridicamente, houve a incidência do tributo”.¹⁴

¹³ No sentido de a expressão “fato gerador” ser cheia de ambigüidades, Alfredo Augusto Becker aduz que, na verdade, tal expressão “não gera coisa alguma além de confusão intelectual”. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 288. Já para CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 157, “Várias locuções têm sido sugeridas pelos especialistas do Direito Tributário, para bem designar o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal. Fala-se em situação-base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponível, hipótese de incidência, fato gerador etc.”. A locução teve origem na França, com Gaston Jèze, e, na doutrina pátria, várias expressões foram utilizadas para designar tanto o fato da vida real como a descrição desse fato em abstrato na lei, tendo sido Geraldo Ataliba quem propôs aquelas mais aceitas até hoje, como “hipótese de incidência”, para a situação abstrata da lei, e “fato imponível” para o fato concreto, o qual é denominado como fato jurídico tributário por Paulo de Barros Carvalho. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1975). (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 160), nesse mesmo sentido são as lições desse autor na obra: *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 116.

¹⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 2, 49 e 63. Segundo esse autor, várias são as expressões usadas para designar fato gerador: suporte fático (do alemão *steuertatbestand*), fato imponível (do espanhol *hecho imponible*), situação base ou pressupostos de fato do tributo (do italiano *fattispecie tributaria*).

Acerca do assunto, igualmente, releva observar as lições de Dino Jarach, para quem “el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria”. Para ele, o fato impositivo não cria por si só a obrigação, somente o faz por meio de uma lei. Aduz, ainda, esse mestre, que “esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un ‘hecho jurídico’ o, dicho com otras palabras, es un hecho que por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos”.¹⁵

O Código Tributário Nacional trata do fato gerador da obrigação tributária nos seguintes dispositivos:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação, que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

2.2 A dicotomia do fato gerador: complexo ou instantâneo

Com vista à identificação do momento de ocorrência do fato gerador dos tributos, levando em consideração os seus elementos integrantes em relação ao tempo, a doutrina, que teve como seu maior defensor Amílcar de Araújo Falcão, estabeleceu a classificação dicotômica de fato gerador, em complexo e instantâneo.¹⁶

Enquadrar-se-ia como complexo o fato gerador que resultasse de um processo de formação ao longo do tempo, integrado por vários fatores que iriam ocorrendo em um determinado período, após o qual aconteceria o fato final. Tal espécie seria constituída por um conjunto de fatos, circunstâncias e acontecimentos ocorridos no curso de um determinado período de tempo, os quais deveriam ser computados de forma englobada, considerando-se que somente estaria completa a ocorrência do fato gerador após o respectivo ciclo de formação ou aperfeiçoamento do fato.

¹⁵ JARACH, Dino. *El hecho imponible*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 65 e na obra *Finanzas públicas y derecho tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, p. 385.

¹⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 71-74.

Já o fato gerador instantâneo seria aquele que se verificasse e esgotasse em, apenas, um único instante ou em determinada unidade de tempo, revelado em cada fato ocorrido isoladamente considerado.

Severas críticas são levantadas pela doutrina contra a classificação dos fatos geradores em instantâneos e complexivos, chegando mesmo alguns autores, como Sacha Calmon Navarro Coêlho, a afirmar que essa dicotomia “é absolutamente falsa, e absolutamente inútil”.¹⁷

Paulo de Barros Carvalho insurge-se, igualmente, contra essa classificação, questionando, inclusive, o próprio vocábulo “complexivo”, expondo que tal adjetivo não tem existência no português, por ser tal palavra oriunda do vocabulário italiano (originado de *complex*), que no vernáculo significa complexo, com o sentido de integral, inteiro e total.¹⁸

Releva observar, no tocante à citada classificação, que as hipóteses tributárias gozam de caráter conceitual unitário. Uma vez ocorrido o fato que se subsume inteiramente à hipótese, haverá infalivelmente a incidência, transmutando-se o evento da vida real em fato gerador do tributo. Somente a partir desse momento se poderá falar em nascimento da obrigação tributária.

Observando-se os componentes fáticos que integram a espécie classificada como complexiva, é flagrante a constatação de que cada um, isoladamente, não tem o poder de deflagrar o nascimento da obrigação tributária. O acontecimento da vida real somente ganhará efeitos fiscais se forem atendidos todos os critérios (material, espacial, temporal, pessoal, quantitativo) previstos na regra-matriz de incidência, e estiverem presentes todos os elementos nela descritos.

Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho que, “se o chamado fato gerador complexo aflora no mundo jurídico, propagando seus efeitos, apenas em determinado instante, é força convir em que, anteriormente àquele momento, não há que falar-se em obrigação tributária”.¹⁹

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Periodicidade do imposto de renda”. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, 1993, p. 50.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 262-267.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 178. E, desse mesmo autor, *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1993, p. 137-138.

Segundo o mencionado professor, cujo pensamento é acolhido inteiramente nesta obra, os fatos geradores sempre seriam instantâneos, pois, “por mais complexo que seja o fato objeto de consideração pela lei tributária, só se poderá falar em ‘fato gerador’ no momento exato que estiver completa a figura típica”. Para ele, ainda, somente em um “preciso instante” é que se pode reputar como ocorrido o evento factual que faz nascer a obrigação tributária, não “tendo cabimento a classificação bipartida adotada unanimemente pela doutrina”.²⁰

Esse, igualmente, é o magistério de Héctor B. Villegas, inclusive fazendo referência ao pensamento de Paulo de Barros Carvalho, ao entender que “es absolutamente necesario que el legislador tenga por ‘realizado’ el hecho imponible en una específica, concreta y exacta unidad de tiempo, aun cuando para ello deba – en alguns casos recurrir a la ficción jurídica. La razón por la cual la ley requiere fijar un preciso momento, se debe a que esse preciso momento es fundamental para uns serie de aspectos relativos a debida aplicación de la ley tributaria”.²¹

Segundo Paulo Ayres Barreto, “é absolutamente irrelevante o cotejo entre certos ingressos e desembolsos que se verifique um dia ou mesmo horas antes do instante, fixado por lei, como o de ocorrência do fato tributário, assim como nenhum relevo tem o mesmo cotejado em horas após a definição legal de ocorrência do fato jurídico tributário. [...] Sobressai, assim, de forma evidente, o caráter instantâneo da ocorrência desse fato tributário”.²²

Em sentido contrário à opinião aqui defendida, colocam-se aqueles que advogam a classificação dos tributos em simples ou complexos, instantâneos ou complexivos, entre eles encontrando-se, por exemplo, Dino Jarach, Amílcar de Araújo Falcão e Luciano Amaro.

Para Luciano Amaro, a utilidade de tal classificação não é meramente didática, pois, são importantes para efeito de aplicação da lei no tempo. Para ele, o princípio da irretroatividade exige lei anterior ao período de

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 178. E, desse mesmo autor, *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 137-138.

²¹ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. Buenos Aires: De Palma, 1998, p. 273 e 279.

²² BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 83.

apuração e não apenas ao termo final desse período. Entretanto, esse autor aduz, ainda, escudado em Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, que se deve reconhecer que o Imposto sobre a Renda, haja vista as suas peculiaridades, pode ser comparado aos impostos sobre a propriedade, os quais, apesar de incidirem por períodos certos de tempo, são radicalmente diversos dos demais tributos assim considerados, do que se infere que devam ser classificados separadamente.²³

Perscrutando-se o cerne da questão relativa à existência, ou não, de fatos geradores complexivos, considerando-se como complexivos aqueles fatos que são formados em um lapso de tempo, mister se faz visualizar os elementos que compõem o tipo legal no seu conjunto, os quais formam uma unidade, um determinado fato gerador. Tal assertiva, contudo, não significa desprestígio à circunstância de que todo evento acontece em determinadas condições materiais de espaço e tempo, em que o reconhecimento da existência dessas não é suficiente para justificar a divisão entre fatos geradores instantâneos e complexivos.

Efetivamente, o fato gerador dos tributos é composto por um conjunto de vários elementos expressamente descritos em abstrato nas normas. Entretanto, só quando estiverem presentes todos esses elementos, imprescindíveis e suficientes para caracterizarem a ocorrência do fato gerador, é que se poderá dar o mesmo por realizado e apto a produzir os efeitos que lhe são intrínsecos.

Somente no preciso instante em que os fatos da vida real possam adequar-se, minuciosamente, à descrição da hipótese de incidência, é que nascerá a obrigação jurídico-tributária a que estão inexoravelmente vinculados sujeito ativo e sujeito passivo.

Antes desse momento, nenhum fato ocorreu que se enquadrasse, isoladamente, na hipótese de incidência abstrata da norma, tendo em vista que a realidade factual não se juridicizou por meio da completude de todos os elementos exigidos pelo tipo legal necessários para dar nascimento à obrigação tributária.

²³ JARACH, Dino. *El hecho imponible*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 65 e na obra *Finanzas publicas y derecho tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, p. 387; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 67-74; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 249-252.

No tocante ao Imposto sobre a Renda, é importante salientar que o fato de a lei considerar a renda ou provento como adquirido e as despesas efetuadas durante um lapso temporal (periodicidade) não é suficiente para infirmar a tese aqui defendida. Mesmo considerando tais circunstâncias, a incidência da tributação somente poderá dar-se em um instante, que é exatamente aquele momento em que ocorre o fato gerador do imposto, ou seja, no momento em que se apura se há renda tributável (riqueza nova) e o *quantum* do “acréscimo” patrimonial.

O fato gerador do IR somente ocorrerá quando se puder confrontar todas as receitas e despesas ocorridas no curso do lapso temporal previsto na lei e verificar se existe e qual o montante do acréscimo patrimonial que justificará a incidência do tributo. Para tanto, é necessário que já estejam presentes, no mundo factual, todos os elementos que compõem a hipótese abstrata.

Mesmo em relação aos tributos cujos fatos geradores são pacificamente acolhidos como instantâneos, como o IPI e o ICMS, ainda assim, em relação a esses, pode-se constatar que existem determinadas operações que acontecem anteriormente ao exato momento determinado pela lei (saída do produto industrializado: IPI, circulação da mercadoria: ICMS) em que o respectivo fato gerador se considera ocorrido. Por exemplo, quando é firmado o contrato de compra e venda, acertado o preço, emitido o documentário fiscal, a nota de venda, fatura, pagamento, parcelamento, embalagem, fatos que poderão ocorrer em um só momento ou, também, no curso de um lapso temporal. Nem por isso tais fatos são relevantes para se deixar de considerar os citados impostos como instantâneos. Impende salientar que a lei fixa o exato momento em que ocorrem os respectivos fatos geradores.

Logo, o fato gerador de qualquer tributo, inclusive o do Imposto sobre a Renda, assumirá sempre o caráter da instantaneidade,²⁴ uma vez que ele somente poderá ocorrer em um preciso e específico instante, em

²⁴ Com a evolução e o aprofundamento de novos estudos, aqui se está revendo posição anteriormente assumida, na qual foi considerada que o fato gerador do Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas foi enquadrado como sendo “complexivo”. QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *Tributação das pessoas jurídicas – comentários ao regulamento do imposto de renda/1994, atualizado para 1997*. Brasília: UnB, 1997, p. 25.

que estejam presentes todos os elementos, em um determinado local e no momento eleito pela lei.

Os fatos do mundo real, que vão ocorrendo ao longo do tempo de periodicidade previsto para o tributo, poderão influir, ou não, para a ocorrência do respectivo fato gerador, na dependência de qual seja o resultado final. Somente no término de cada período e na data determinada na lei, é que se terá condição de apurar se houve a incidência, ou não, da imposição tributária e se nasceu, ou não, a respectiva obrigação.

Muitas vezes, após ocorridos alguns dos fatos descritos na lei no curso do período cíclico em que a lei determina a periodicidade do Imposto sobre a Renda, no final do período, data-limite, constata-se que nem todos aqueles elementos previstos na norma se completaram, não havendo, por conseguinte, qualquer incidência de tributo, por inexistir qualquer fato que gere o nascimento da respectiva obrigação tributária.

Ad argumentandum tantum, caso se admitisse que o fato gerador do imposto vai ocorrendo em um determinado lapso de tempo, isto é, que ele se iniciou e estaria “pendente” ou se “completando” até o final do período determinado na lei, como se poderia explicar que na ocasião do ajuste anual, em 31 de dezembro, ou nos períodos trimestrais, o contribuinte pode verificar que, em vez de resultado positivo (acréscimo), teve um resultado negativo, e não há incidência do imposto, ou que o valor já recolhido foi maior do que o devido e para ele nasce o direito à restituição?

Ora, se a ocorrência do fato gerador já se iniciou, já houve renda ou provento (acréscimo) a ser tributado, já teria havido a subsunção do fato à norma de incidência e, portanto, o tributo já seria devido, os valores recolhidos no curso do período não se configurariam como “antecipação”, pois se revestiriam de natureza tributária e nada poderia ser restituído.

Para demonstrar tal circunstância, tome-se como exemplo uma determinada pessoa física, sem direito a qualquer dedução a título de despesas ou dependentes, que no mês de janeiro do ano de 2002 auferiu rendimentos da prestação de serviço autônomo no total de R\$ 10.000,00. De acordo com a lei que rege o IR ela estará obrigada a apurar a base de cálculo do imposto e aplicar a respectiva tabela progressiva, submetendo o valor do rendimento à tributação pelo “carnê-leão” à alíquota de 27,5% (com direito à redução da tabela de R\$ 360,00), resultando em um imposto a recolher no total de R\$ 2.340,00 no mês seguinte ao da percepção, no caso, no mês de fevereiro de 2002.

114 Admitindo-se que no curso do ano de 2002 essa pessoa física não percebeu mais nenhum outro rendimento, em 31 de dezembro do mesmo ano de 2002, momento final em que se completou a periodicidade do IR, o total de rendimentos percebidos foi, apenas, de R\$ 10.000,00. Consoante a lei do IR somente haverá a incidência do imposto se for apurada base de cálculo em 31 de dezembro superior a R\$ 12.696,00. Portanto, nesse caso hipotético, não tendo havido renda superior ao limite legal, não ocorreu o fato gerador do tributo. O valor recolhido a título de “antecipação”²⁵ de imposto deverá ser integralmente devolvido à pessoa física.

Tome-se, igualmente, outro exemplo, uma pessoa física que no curso do ano-calendário de 2002 recebeu o valor de R\$ 50.000,00 como assalariado, sobre o qual a fonte pagadora fez, em cumprimento à lei, a respectiva retenção na fonte no total de R\$ 13.326,92. No curso do mesmo ano, a pessoa teve despesas médicas no total de R\$ 40.000,00. Ao apurar a base de cálculo do IR relativo ao ano de 2002, chega-se ao resultado de que, por serem as despesas médicas integralmente dedutíveis, não existe base de cálculo do imposto, tendo em vista que, deduzindo dos ingressos o valor da despesa admitida por lei, somente restará o total de R\$ 10.000,00, que não se configura como renda tributável. Portanto, essa pessoa fará jus à restituição do valor integral que foi retido pela fonte pagadora a título de “antecipação”.

Impende salientar que a devolução de valores recolhidos no curso do ano caracteriza-se como restituição de indébito que não se configurou como tributo pago, pois, se se tratasse de recolhimento de tributo, seria extinta a respectiva obrigação tributária e não poderia ser devolvido. Por decorrência, qual seria a natureza desse recolhimento? Ora, valores compulsoriamente retidos pelas fontes pagadoras ou pagos e, posteriormente, devolvidos a título de “antecipações de fonte” ou recolhimentos de “carnê-leão”, efetuados no curso do ano-calendário, e alcançados pela periodicidade do imposto (de 1º de janeiro até 31 de dezembro), não podem configurar a hipótese de ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda.²⁶

Deve ser considerado que em cada recolhimento não se tem como aferir e quantificar a riqueza nova ou o acréscimo patrimonial, tendo em vista que ainda não há como serem computados todos os fatos que irão repercu-

²⁵ Sobre a natureza das “antecipações” do Imposto sobre a Renda, ver nesta obra o subitem relativo à incidência sob a sistemática de fonte.

²⁶ O assunto será abordado especificamente nos Capítulos 4 e 7 desta obra.

115 tir na apuração da base de cálculo do imposto, até porque alguns ainda poderão ocorrer até o término do prazo, em 31 de dezembro. Para que se dê por ocorrido o fato gerador do tributo, vale repetir, mister se faz trazer à colação todos os elementos que integram a regra-matriz de incidência.

Defendendo opinião contrária, Noé Winkler expõe que o fato gerador do IR das pessoas físicas está mais vinculado às fontes, à competência do Estado do Domicílio e à disponibilidade das rendas para os contribuintes. Já para as pessoas jurídicas, segundo esse autor, a conceituação de renda imponible parte, em princípio, de um fator definido como lucro líquido, que se assenta em um tripé: “renda disponível (resultado operacional fruto das atividades produtoras no ciclo empresarial – fato econômico complexo – lucro – renda imponible segundo conceitos fiscais); um fator tempo (período-base); e um fator obrigacional – ou seja, o momento em que os dois primeiros fazem nascer a relação jurídica tributária, criando independentemente de qualquer outro fato, o direito do Estado (sujeito ativo) de exigir a prestação devida (imposto) pelo sujeito passivo (pessoa jurídica-contribuinte)”²⁷.

Segundo Noé Winkler, então, o fato gerador do Imposto de Renda se configura como complexo ou complexo, pois “a noção de período-base evidencia que não se trata de fato gerador instantâneo, e sim de situações operacionais múltiplas equivalências, que se processam, intercomunicam e interrelacionam num lapso de tempo, para produzir resultado econômico-financeiro. [...] E esse resultado, depois de apurado, só terá consequências tributárias – obrigacionais – segundo a lei vigente no momento em que o sujeito ativo (Estado) passar a ser potencialmente credor e puder exercer o seu direito de exigir a prestação, ou seja, no encerramento do período-base, com eficácia no exercício financeiro da apresentação da declaração de rendimentos”²⁸.

Por tudo que até aqui foi colocado, entretanto, pode-se concluir, sob a perspectiva constitucional do conceito de renda como riqueza nova e acréscimo patrimonial e sob a égide dos princípios acolhidos na Carta Magna, e considerando-se a composição da regra-matriz de incidência do tributo, que o fato gerador do Imposto sobre a Renda, terá, inexoravelmente, de ser visualizado como instantâneo.

²⁷ WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. v. I, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 288.

²⁸ WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. v. I, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 288.

Somente haverá incidência do IR no exato momento em que, computando-se todos os fatos ocorridos (rendimentos percebidos e custos despendidos) na época determinada na lei, for possível aferir e quantificar se houve a efetiva aquisição de riqueza nova ou acréscimo patrimonial efetivado no período.

Adotar-se tal conclusão não resulta em afronta aos princípios da irretroatividade e anterioridade da lei tributária, uma vez que esses estão perfeitamente delineados na Lei Maior. Enquanto a irretroatividade consagra que a lei nova não atingirá fatos ocorridos anteriormente à sua edição, a anterioridade propugna que a lei nova não será aplicada no mesmo exercício financeiro em que for publicada, não havendo, portanto, qualquer influência da instantaneidade da ocorrência do fato gerador do IR em relação a tais princípios.

Pelo contrário, em prestígio aos princípios da irretroatividade, anterioridade e em nome da segurança jurídica, portanto, não há dúvidas de que a lei aplicável ao IR será sempre aquela que já esteja em vigor antes do início do curso do período (ano-calendário) em que ocorrerão os fatos que deverão ser considerados, a fim de ser apurada a ocorrência, ou não, do fato gerador do imposto, independentemente da data fixada na lei para a respectiva apuração da respectiva base de cálculo.

Ressalte-se que a lei aplicável à incidência do imposto, bem como o momento em que ocorre o fato gerador e a apuração da base de cálculo do IR não guardam vínculo com o prazo para o cumprimento da obrigação acessória de apresentar a declaração de rendimentos para o IR, embora possam ser coincidentes.

A entrega da declaração e o pagamento do imposto poderão dar-se em data inteiramente diferente, inclusive, como hoje acontece: essas obrigações deverão ser cumpridas no ano subsequente àquele em que ocorreram os fatos geradores do tributo. Essas obrigações dos contribuintes configuram-se, apenas, como o cumprimento do simples dever de informar ao Fisco todos os fatos, operações, rendas, despesas, custos etc. que foram realizados no ano-calendário anterior, aquele em que ocorreu o fato gerador do IR e deu nascimento à obrigação tributária. Ressalte-se que, no tocante ao pagamento do IR, durante o curso do ano-calendário de percepção dos rendimentos já existe a obrigatoriedade de recolhimento de valores a título de “antecipações”.²⁹

²⁹ Sobre o assunto ver os Capítulos 4 e 7 desta obra.

2.3 Lei aplicável ao fato gerador

Questão de vital importância que se apresenta é saber qual a lei que deverá ser aplicada no momento da ocorrência do fato gerador, a fim de ser observada a estrita legalidade que se impõe, *ex vi* do artigo 146, III, *a* da CF/1988 e artigo 97, IV do CTN.

Acerca do assunto, dúvidas não mais podem existir após a Constituição Federal de 1988, haja vista a consagração e magnitude que foi dada, em matéria tributária, aos princípios da anterioridade e irretroatividade da lei. Igualmente, em respeito ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, expressos como garantias constitucionais fundamentais, que buscam realizar, em medida extrema, a certeza e a segurança jurídicas, insitas ao Estado de Direito, e que se traduzem na não-surpresa para exigir o prévio conhecimento do contribuinte sobre a forma, como, quando e em que medida se dará a incidência tributária.

É cediço que, apesar de a lei considerar a periodicidade relativa a um lapso temporal, o fato gerador do imposto, dado o seu caráter instantâneo, somente ocorre em um dado e preciso momento no curso do ano-calendário.

De acordo com as normas que regem o Imposto sobre a Renda, deve-se obrigatoriamente conceber que a norma que regerá a tributação, em cada ano-calendário, será aquela que já estiver vigente e apta a produzir todos os seus efeitos no dia 1º de janeiro do respectivo ano civil em que os fatos da vida real irão ocorrer e dar nascimento às obrigações tributárias. Daí se infere que, necessariamente, a lei deverá estar publicada até o dia 31 de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que se pretende que ela passe a ter eficácia jurídica, com isso estando asseguradas a anterioridade e a irretroatividade da lei.

Já o princípio da não-surpresa exige sua realização na maior extensão possível que deve ser dada aos direitos fundamentais. Traduzindo-se no conhecimento prévio e antecipado, pelo contribuinte, antes do ano-calendário em que ocorrerão os fatos a serem submetidos à tributação, dos termos da lei a que estará submetido para a tributação do Imposto sobre a Renda. Tal previsão busca possibilitar ao contribuinte preparar-se e fazer os respectivos planejamentos com o tempo necessário para a adequação do novo comando legal à sua vida particular ou empresarial. Para isso, é preciso que a lei seja publicada com antecedência e em um prazo razoável de tempo, sob pena de que se afronte a certeza do direito.

118 Nesse sentido e haja vista que as leis que tratam do IR devem estar em plena vigência para começar a produzir todos os seus efeitos a partir do primeiro dia do mês de janeiro de cada ano, não pode ser considerado como respeitado o direito da não-surpresa quando uma lei é publicada na última hora do último dia do ano-calendário anterior (31 de dezembro, por exemplo) àquele em que se pretenda que ela passe a obrigar aos contribuintes.

Foge a qualquer critério de razoabilidade o acolhimento de que uma lei publicada no *Diário Oficial da União* no dia 31 de dezembro possa ser considerada como do conhecimento público daqueles que irão submeter-se aos seus respectivos desígnios e que esse seja o prazo necessário para os devidos ajustes e planejamentos dos contribuintes.

Por conseguinte, a publicação de uma lei no *Diário Oficial da União* no dia 31 de dezembro jamais atenderá aos primados da anterioridade e da não-surpresa, com afronta, também, à certeza do direito e à segurança jurídica.

Em sentido contrário a esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal considerou que a Lei n. 8.383/1991, publicada no *Diário Oficial da União* no dia 31 de dezembro e que somente circulou para o público no dia 02 de janeiro de 1992, atendeu aos preceitos constitucionais da anterioridade e irretroatividade e poderia ser aplicada no ano-calendário de 1992.

3. VISUALIZAÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA AO LONGO DO TEMPO

Até o ano de 1985, não havia maiores discussões em torno da realização material do fato gerador do Imposto sobre a Renda. A maioria da doutrina e a Administração Tributária acolhiam, pacificamente, o entendimento de que a ocorrência do fato gerador do citado imposto se dava de modo complexo.

Todos eram unânimes em afirmar que o fato gerador do IR não surgia instantaneamente (ao contrário do IPI e do ICM, em que o fato gerador se realizava em um único instante). Ele era formado paulatinamente, ao longo de um período de tempo (um ano), fruto de operações algébricas e que se iam realizando à medida que as rendas ou proventos fossem sendo auferidos em confronto com os gastos, despesas, deduções.

119 Àquela época, inclusive, para dirimir quaisquer dúvidas, o Supremo Tribunal Federal emitiu a Súmula n. 584, por meio da qual declarou que “ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

Sob o argumento da necessidade de agilizar a arrecadação do Imposto sobre a Renda, criar mecanismos facilitadores para a fiscalização do imposto e melhor controlar as informações constantes das respectivas declarações de rendimentos apresentadas para o imposto, ao longo do tempo foram editadas várias leis, uma verdadeira “inflação normativa”, hoje mais arrefecida, no sentido de alterar o momento em que se considerava ocorrido o fato gerador do imposto.

De acordo com as leis ordinárias que disciplinaram o imposto relativamente à pessoa física, sempre foi considerado como período de apuração o ano civil, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano-calendário. Foi objeto de mudanças, entretanto, a forma de apuração do imposto, que passou da declaração de ajuste, após a qual o contribuinte ficava no aguardo da notificação emitida de ofício para proceder ao pagamento do imposto, até a fórmula hoje adotada (Lei n. 7.450/1985), sistemática de “bases correntes”, em que o próprio contribuinte apura a base de cálculo e efetua o recolhimento do imposto devido, independentemente de qualquer ato do Fisco. Nesse caso, a declaração tornou-se uma mera obrigação acessória e um instrumento de informação ao Fisco.

No caso das pessoas jurídicas, aconteceram várias modificações ao longo do tempo. A ocorrência do fato gerador do imposto já se transmutou de um fato gerador anual, apurado como resultado de operações efetuadas ao longo de um período de 12 meses (às vezes esse não coincidia nem mesmo com ano-civil, até o ano de 1985); tendo passado pela semestralidade (Lei n. 7.450/1985), para chegar a uma tributação em bases correntes (Lei n. 7.450/1985 para as pessoas físicas e Lei n. 8.383/1991 para as pessoas jurídicas), e hoje estando vigente, para as pessoas jurídicas, uma periodicidade de tributação trimestral ou anual (Lei n. 9.430/1996).

Destarte, consoante as novas leis do Imposto sobre a Renda, sob a ótica da Administração Tributária, passou-se a considerar que a sistemática de “bases correntes” autoriza o entendimento de que o fato gerador do imposto ocorre, sempre, cada vez que forem auferidas rendas ou proventos.

tos de qualquer natureza, para as pessoas físicas, e lucros periódicos, para as pessoas jurídicas.³⁰

4. A COMPOSIÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

4.1 A hipótese

A hipótese (descriptor), antecedente, suposto ou pressuposto, é a descrição normativa abstrata do evento (situação objetiva), cujo acontecimento no mundo real faz irromper, infalivelmente, o vínculo da relação jurídico-tributária. É ela que descreve os critérios necessários para o reconhecimento do fato.

Segundo Lourival Vilanova, a hipótese é a parte da norma que tem a função de descrever a possível ocorrência no mundo, “possível modificação do estado das coisas que entretêm a instável circunstância humana”. Ainda, para ele, é a hipótese que fixa o tipo de ocorrência (fato natural ou conduta) e assenta no modo ontológico da possibilidade.³¹

Por caracterizar a hipótese de incidência um conceito jurídico-positivo³² ao qual está vinculada a ocorrência do fato real, conclui-se que ela somente poderá considerar-se como realizada, quando integralmente concretizada no mundo factual a proposição abstrata prevista na lei.

Em relação ao Imposto sobre a Renda, tendo em vista que a hipótese abstrata da lei está visceral e intrinsecamente ligada à aquisição da disponibilidade de renda como riqueza nova que caracterize acréscimo

³⁰ Sobre a evolução do momento de ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda, ver: QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *Tributação das pessoas jurídicas – comentários ao regulamento do imposto de renda/1994, atualizados para 1997*. Brasília: UnB, 1997, p. 2-3.

³¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 86-87.

³² Nesse sentido também: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário, cit.*, p. 165-166, para quem a hipótese, como proposição normativa, “é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos”.

patrimonial, em consequência, somente poderá dar-se por ocorrido o fato gerador do imposto no preciso momento em que se puder aferir e quantificar o montante desse acréscimo, bem como já tenha havido a respectiva aquisição da disponibilidade, como prevista na lei, quer sejam pessoas físicas quer sejam pessoas jurídicas.

4.1.1 O critério material

O critério material descreve a conduta humana como um dos componentes lógicos da hipótese, revelando o núcleo da incidência, que se traduz por um verbo (pessoal e transitivo), seguido de um complemento, condicionado pelas coordenadas de tempo e lugar, como: industrializar produtos, circular mercadorias, adquirir renda etc.

Dissecando-se a regra-matriz do Imposto sobre a Renda, constata-se que a respectiva materialidade (aspecto material) reside no tripé: i) no núcleo, adquirir renda ou provento; ii) que a renda ou provento se caracterize como riqueza nova, isto é, que haja o acréscimo do patrimônio; e iii) que exista a disponibilidade de renda ou provento para o beneficiário que dela possa dispor livremente.

Mister se faz distinguir os simples ingressos de valores do que deve ser considerado como renda ou provento tributável. A aquisição de renda, como riqueza nova ou acréscimo patrimonial, exige, necessariamente, a consideração e o cômputo de todos os valores que entram e que saem do patrimônio. Somente após serem computados todos esses valores é que se poderá conhecer, com exatidão, o resultado: se acréscimo, quando se dá por configurada a ocorrência do fato gerador do IR; ou decréscimo, quando não haverá a incidência do imposto por inexistir fato que se enquadre à hipótese abstrata da lei suficiente para dar nascimento à relação jurídico-tributária.

Importa acrescentar que a lei ordinária faz uma distinção, que não se encontra nem na Constituição nem no CTN, no tocante às pessoas físicas e às pessoas jurídicas. Para essas, é considerado o lucro como base de cálculo (receitas menos despesas necessárias à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora). Para as pessoas físicas, a lei ordinária define como renda (base de cálculo para o IR) os ingressos menos algumas despesas definidas e limitadas.

122
No intuito de se procurar conferir efetividade ao conceito de renda como acréscimo patrimonial é admitido que as pessoas jurídicas possam compensar prejuízos, embora hoje haja restrições a essa compensação. Contudo, em relação às pessoas físicas, inexistente essa possibilidade, tendo em vista que somente no caso de exploração de atividade rural e relativamente às aplicações financeiras no mercado de capital, é que se admite a compensação de prejuízos.

Nem todos os ingressos de valores, entretanto, deverão ser computados, por não caracterizarem aquisição de renda ou provento como acréscimo patrimonial, por exemplo, no caso dos empréstimos obtidos, por tais valores não passarem a integrar o patrimônio da pessoa.

Impende considerar que os valores que constituem mera recomposição patrimonial, como as indenizações ou os valores expressamente previstos na lei como isentos, não são computadas na apuração da respectiva base de cálculo. As indenizações deverão ser consideradas quando revelarem acréscimo patrimonial e não se encontrarem expressamente abrangidas por norma isencional.³³

Releva observar que nem toda despesa ou gasto da pessoa física ou jurídica deverá ser considerado como fator de redução na apuração da renda tributável. Cumpre reconhecer que o legislador ordinário dispõe de poderes para limitar os dispêndios e seus respectivos valores, a fim de não haver manipulação na apuração da base de cálculo do tributo, ou ser afrontada a isonomia.

Tais limitações, sob pena de afronta aos preceitos constitucionais, não poderão desvirtuar a regra-matriz de incidência, ou invadir o campo da renda que não configure acréscimo patrimonial, bem assim o legislador não dispõe de competência para vedar a dedução de valores necessários à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos ou que se refiram a perdas, por exemplo, no caso de prejuízos.

Para se aferir se houve, ou não, acréscimo patrimonial, é imprescindível que também sejam consideradas as perdas. Essas deverão ser compensadas com futuros ingressos, pois, os novos valores que se incorpo-

³³ Sobre o assunto ver: QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. "As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda". In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: Dialética-ICET, 2000, p. 254-280.

rem ao patrimônio destinam-se, apenas, à reposição dos bens anteriormente existentes, não se caracterizando como riqueza nova.

Na consideração da renda tributável (acréscimo patrimonial ou riqueza nova), ainda é mister estabelecer parâmetros comparativos em relação ao tempo (periodicidade) e ao montante do patrimônio, para que seja apurado o efetivo *quantum* do acréscimo que realiza a capacidade contributiva.

A Lei Complementar n. 104/2001, introduziu alterações no artigo 43 do CTN, para acrescentar os §§ 1º e 2º com as seguintes disposições:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

[...]

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da fonte de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido nesse artigo.

Apesar de o vocábulo utilizado ser "receita" e não "renda", o entendimento mais consentâneo para essa palavra, em respeito à regra-matriz constitucionalmente estabelecida, que guarda caráter de unicidade por se tratar de norma jurídica, é de que ela deverá ser tomada com o mesmo significado acolhido pelo texto da *Lex Mater* de renda como acréscimo. A interpretação em contrário constituiria afronta aos preceitos constitucionais.

No tocante aos valores oriundos do exterior ou aos rendimentos percebidos por não-residentes, entretanto, deve-se considerar a impossibilidade fática na realização da generalidade, universalidade e da capacidade contributiva. Nesse caso, deverá ser considerado o valor do ganho auferido.

4.1.2 O critério espacial

O critério espacial vincula-se a determinada extensão territorial (*locus fatis*), marcando o âmbito de validade da norma. Esse campo de validade

da norma não precisa, necessariamente, coincidir com o espaço territorial, tendo em vista as características peculiares a cada tributo. Um fato somente se torna relevante para o Direito se acontecer na forma e lugar previsto pela norma jurídica.

Nas lições de Geraldo Ataliba, “designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar – contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência – relevantes para a configuração do fato imponible. Os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem em determinado lugar. A ubicação dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária”.³⁴

No caso do Imposto sobre a Renda, admite-se a aplicação extraterritorial da respectiva norma de incidência para alcançar rendas percebidas no exterior por residentes no país (conceito da Lei que difere de nacionalidade), que se encontrem no estrangeiro e ausentes do território nacional. A lei nacional, ainda, aplica-se às rendas percebidas no Brasil por estrangeiros, que se encontrem dentro ou fora do país, na dependência do caso.³⁵

Em relação ao aspecto espacial, a tributação do Imposto sobre a Renda incide sobre toda renda ou provento cuja disponibilidade for adquirida no território nacional, seja por residentes no país ou por não-residentes que estejam domiciliados no exterior.

A tributação ainda alcança as rendas dos residentes no Brasil, quando, investidos nessa condição, encontrarem-se eles fora do território nacional (ausência por até 183 dias ou a serviço do país), inclusive rendas, proventos ou valores decorrentes de operações realizadas no estrangeiro, desde que estejam expressamente previstas na lei do imposto e sejam respeitados os tratados ou acordos internacionais.

A Lei Complementar n. 104/2001 introduziu dois parágrafos ao artigo 43 do CTN, com regras específicas, que já se encontravam previstas na lei ordinária, no tocante à tributação dos rendimentos do exterior, para considerar que a lei estabelecerá o momento da incidência do IR. É inegável que esse tipo de rendimento deverá ter um tratamento diferen-

³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 93.

³⁵ Sobre o assunto, ver o Capítulo 5 desta obra.

ciado em relação às rendas e proventos produzidos no país, tendo em vista a impossibilidade fática de submissão às mesmas apurações, verificações e considerações relativas à capacidade contributiva. Mesmo nesse caso, todavia, não se admite que sejam desvirtuados os preceitos constitucionais no tocante à essência da regra-matriz de incidência do imposto.

4.1.3 O critério temporal

4.1.3.1 Generalidades

O critério temporal diz respeito ao momento em que se instala o vínculo obrigacional e surge a relação jurídico-tributária entre os sujeitos, com os correspondentes: direito subjetivo do Fisco e dever do sujeito passivo, em função de um objeto. Por meio da realização desse critério se conhece o exato instante em que ocorre o fato descrito na norma. No pensamento de José Roberto Vieira, esse critério é que permite a identificação da coordenada que limita a ocorrência factual no tempo.³⁶

De acordo com o CTN, no seu artigo 116, considera-se como o momento de ocorrência do fato gerador, e existentes os seus efeitos, salvo disposição de lei em contrário, a partir dos seguintes momentos:

- I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
- II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

No tocante ao parágrafo único do citado artigo 116, acrescido da Lei Complementar n. 104/2001, é importante considerar que a hipótese ali

³⁶ Nesse sentido são as lições de VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI – texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 63.

126

prevista não trata da introdução de norma antielisiva (com o objetivo de evitar planejamentos tributários) ou da interpretação econômica no Direito Tributário pátrio, como defendem alguns.

O entendimento que melhor pode adequar o preceito aos desígnios constitucionais é o de que ele se refere a uma norma antievasão (com o objetivo de coibir disfarces, manipulações, subtração de valores, por meios ilícitos, ao crivo da tributação). Tal comando visa possibilitar ao Fisco, sempre que provada a “dissimulação” de fatos tributáveis, poder exigir o imposto e impor a penalidade aplicável à prática configurada como infração, sem precisar recorrer previamente a medidas judiciais para descharacterizar as operações que foram dissimuladas.³⁷

O momento de ocorrência do fato gerador, portanto, será aquele em que estiverem presentes todos os elementos suficientes e indispensáveis para realizar a hipótese descrita em abstrato na norma jurídica e necessários para a respectiva configuração.

Nesse sentido são as lições de Paulo de Barros Carvalho, para quem somente haverá a chamada subsunção quando o conceito do fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com o conceito desenhado normativamente na hipótese tributária, instalando-se a partir da concretude do fato. Para ele, é daí que surge “o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la”. Acrescenta, ainda, o citado mestre, que “para que seja tido o fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese”.³⁸

Partindo-se de tais premissas, conclui-se ser equivocada a distinção entre fatos geradores instantâneos e complexivos, tendo em vista que a incidência tributária se dá, infalivelmente, em um único instante, aquele

³⁷ Sobre o assunto ver QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. “Planejamento tributário e norma antielisiva”. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 85, 2001, p. 78-89.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 160-161. Ainda, na mesma obra, esse autor coloca que “seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos prescritos na consequência”.

127

em que estejam presentes e realizados todos os elementos da regra-matriz de incidência.

Nesse exato momento, haverá a transmutação do fato do mundo real em fato jurídico-tributário, concluindo-se, portanto, que somente existem fatos geradores instantâneos.³⁹ Nesse caso, apesar de relevantes todos os acontecimentos que ocorrem em um período de tempo, como recebimento de rendas, realização de gastos, no tocante ao IR, ou contrato de compra e venda, emissão de fatura, para o ICMS e o IPI, nenhum deles, isoladamente, tem o condão de fazer nascer a obrigação tributária, pois somente a concreção, no mundo real, do conjunto de todos os elementos ou critérios é que tem o efeito de produzir a realização da hipótese de incidência legal.

A importância de se detectar, com precisão, o efetivo momento de ocorrência do fato gerador é de extrema relevância, sendo imprescindível e essencial a sua fixação por ter influência sobre:

- i) o respeito e o atendimento aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade aplicáveis aos tributos, pois as leis que instituem ou majorem tributos somente poderão produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte ao da sua publicação, e essas leis não poderão retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes da sua vigência;
- ii) o lançamento, independentemente da época em que for efetuado, de conformidade com o artigo 144 do CTN, deverá reportar-se, sempre, à data de ocorrência do fato gerador, devendo-se reger pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Tal assertiva implica que, ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, tem-se por constituída uma situação jurídica sob a égide de uma determinada lei. Tal lei permanecerá regendo essa situação, mesmo que seja revogada ou alterada em momento posterior, exceto nas hipóteses de aplicação da retroatividade da norma interpretativa ou da norma mais benéfica no que se referir às infrações;
- iii) a demarcação do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública lançar, isto é, no que se refere à contagem do início do prazo

³⁹ Nesse sentido, são também as lições de CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 263-267.

de que dispõe o Fisco para exercer o seu dever-poder de constituir o crédito tributário, visando aferir a ocorrência, ou não, do fato gerador e garantir esse crédito, que é um bem público indisponível.

4.1.3.2 Periodicidade do fato gerador

Para que se possa aferir, com precisão, o “acrécimo patrimonial” havido pelos contribuintes no preciso instante determinado pelo legislador, é mister que haja um “corte”, a fim de que sejam dimensionados e quantificadas as rendas, os proventos ou os lucros e consideradas as despesas e os custos.

Somente se poderá constatar se houve efetivamente acréscimo ao patrimônio, no caso do IR, se se puder fazer uma comparação entre os fatos ocorridos em um determinado período de tempo, a chamada periodicidade, sem que com isso se desnature o caráter instantâneo de ocorrência do fato gerador.

O posicionamento no sentido de se enquadrar-se o Imposto sobre a Renda como instantâneo não se descaracteriza em face do reconhecimento da periodicidade, que deverá ser considerada a fim de possibilitar a apuração do “acrécimo patrimonial”, nem a dita periodicidade é o bastante para caracterizá-lo como complexo.

Não se pode entender, igualmente, que a sistemática de “bases correntes”, como prevista na lei, significa que se deva considerar que cada vez que o contribuinte vai percebendo renda ou provento, o fato gerador do imposto vai ocorrendo paulatinamente, uma vez que ainda não se pode aferir se já houve “acrécimo” ou lucro.

Se o fato só se subsume à norma e deflagra a incidência do imposto, com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, apenas, no momento em que se puder apurar a existência, ou não, do acréscimo e do respectivo *quantum* é que se poderá falar se houve, ou não, a efetiva aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento imprescindível à respectiva tributação.

Portanto, somente quando todos os elementos necessários e suficientes para a respectiva conformação com o tipo legal estiverem presentes é que, nesse preciso instante, poderá dar-se por ocorrida a materialida-

de do fato gerador e instaurado o liame que vincula sujeito ativo e sujeito passivo.

Ressalte-se, ainda, que antes desse instante não pode o sujeito ativo exigir qualquer prestação do sujeito passivo, o qual apenas terá que cumprir com o seu dever após o nascimento da respectiva obrigação tributária. A lei não poderia, portanto, estabelecer a obrigatoriedade da “antecipação” de valores que, *posteriori*, poderão ser considerados como imposto, ou não, pois os respectivos fatos estão, ainda, na dependência de se constatar a ocorrência, ou não, do fato gerador do tributo. Ressalte-se, contudo, que a Constituição Federal acolhe tais antecipações, consoante os artigos 150, § 7º; 157 e 158.⁴⁰

No tocante à periodicidade da incidência do Imposto sobre a Renda, a mesma será aqui acolhida de forma acrítica, e sem questionamentos quanto à respectiva constitucionalidade, ou não, tendo em vista que o tema, por si só, demanda estudo e discussão mais aprofundados, o qual, inclusive, já foi objeto do VII Congresso de Direito Tributário, no ano de 1993.⁴¹

Cumprido ressaltar, entretanto, que essa periodicidade deverá ser considerada de forma que o lapso temporal abrangido possa efetivamente ser significativo e suficiente para revelar e possibilitar a aferição do “acrécimo patrimonial”. Tal consideração é imprescindível para que sejam atendidos os pressupostos da capacidade contributiva, pessoalidade e progressividade, sob pena de, ao se estabelecer um prazo muito curto, descaracterizar-se a essência da própria tributação para o citado imposto.

4.1.3.3 O fato gerador instantâneo aplicado ao Imposto sobre a Renda

O fato gerador do IR somente estará concretizado no preciso instante em que se puder aferir e dimensionar, com precisão, o acréscimo patrimonial ou riqueza nova, qual o *quantum* de renda ou provento (acrécimo para a pessoa física e lucro para a pessoa jurídica) foi adquirido e está disponível para o beneficiário, independentemente de qualquer outro fato ou ato administrativo.

⁴⁰ Sobre o caráter e a natureza dessas “antecipações” ver o Capítulo 7 desta obra.

⁴¹ “Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário”. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 63, 1993.

Somente a partir desse preciso instante deflagra-se, infalivelmente, o nascimento da obrigação tributária e tem-se como formada e nascida a relação jurídico-tributária que vincula credor (Fisco) e devedor (contribuinte). Inclusive, é essa a prescrição contida no artigo 116 do CTN.

Tal momento é fixado pelo legislador ordinário. Entretanto, a lei deverá respeitar o arquétipo constitucional do imposto, para que não seja desnaturada a respectiva materialidade da regra-matriz.

Por conseguinte, o fato gerador do IR somente ocorrerá nos seguintes momentos:

- 1) pessoa física, em 31 de dezembro de cada ano;
- 2) pessoa jurídica, de acordo com a apuração de resultados:
 - i) lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado: trimestralmente em cada ano, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro;⁴²
 - ii) lucro real: por opção, anualmente, em 31 de dezembro.

4.1.3.4 A periodicidade e o efetivo momento da ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda sob a ótica da legislação vigente

No que se refere ao aspecto temporal e partindo-se da premissa de que a ocorrência dos fatos geradores dos tributos sempre é instantânea, relativamente ao Imposto sobre a Renda, somente se dará por realizado o respectivo fato gerador no exato instante ou momento em que estiverem presentes e acontecidos todos os elementos que o compõem o tripé da respectiva materialidade: quando se puder aferir a renda adquirida (riqueza nova) e que essa esteja caracterizada como acréscimo patrimonial, e que estejam conjugados todos os demais elementos e critérios que compõem a norma.

Na consideração da renda tributável (riqueza nova), ainda, é preciso estabelecer parâmetros comparativos em relação ao tempo (periodicidade) e ao montante do patrimônio, para que se possa conhecer o *quan-*

⁴² No tocante à periodicidade trimestral, deixa-se de proceder um exame mais acurado, apesar de se reconhecer ser esse um período muito curto para verificação da ocorrência, ou não, de acréscimo patrimonial. Contudo, tendo em vista que se trata de opção, o contribuinte poderá adotar o regime de apuração anual.

tum do acréscimo que caracteriza o fato gerador do tributo. Nesse sentido, admite-se que a lei ordinária fixe períodos nos quais ocorrerão os fatos relevantes e que deverão ser computados para a correta quantificação da renda tributável.

O período a ser fixado deverá ter um marco inicial e um final, que permita um cotejo entre os eventos ocorridos a fim de se proceder a uma comparação que possibilite aferir se o resultado é acréscimo patrimonial e houve a aquisição de renda, como riqueza nova, que caracterize a ocorrência do fato gerador do tributo. Tal período, contudo, terá que ser suficiente para permitir essa verificação. Ele não poderá ser tão curto que resulte em desvirtuar a possibilidade de aferir se há, ou não, acréscimo a ser tributado.

Cumpra observar que a opção do contribuinte por uma forma ou outra de tributação (por exemplo, lucro real trimestral ou anual) não poderá resultar em criar distinções entre pessoas ou em relação a si mesmo, o que afrontaria a igualdade. Pode ser citado como exemplo a pessoa jurídica que opta pelo lucro real trimestral, a qual somente poderá compensar o prejuízo fiscal de um trimestre, com a limitação de 30% do lucro do semestre da compensação, mesmo que seja dentro do próprio ano. Caso a opção seja pelo lucro real anual, os lucros e prejuízos do próprio ano se compensam automaticamente. As disposições da lei ordinária nesse sentido constituem flagrante inconstitucionalidade, pois criam distinção decorrente, apenas, da opção do contribuinte por formas de regime de tributação diferentes.

Para as pessoas físicas

A periodicidade da incidência é anual. Ocorrerá o fato gerador no dia 31 de dezembro de cada ano, alcançando todas as rendas ou proventos e despesas relativas ao período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro.

A lei determina, entretanto, que sejam feitos recolhimentos, “anticipações”, do tributo no curso do ano-calendário, os quais deverão ser efetuados nos seguintes momentos:⁴³

⁴³ Ao longo deste livro será dada uma visão mais detalhada das formas de tributação, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas.

- i) incidência na fonte – antecipações, apuradas com base na tabela progressiva, no momento do pagamento ou crédito do rendimento, seja mensal, no caso dos assalariados, ou, a cada pagamento, quando se tratar de autônomos;
- ii) incidência exclusiva de fonte – pagamento em definitivo, no momento de cada resgate, em relação às operações financeiras, dos valores calculados com base em alíquotas fixas, bem como no caso do 13º salário, cuja incidência se dá no pagamento da 2ª parcela. Tal tributação é definitiva e em separado dos demais rendimentos;
- iii) “carnê-leão” – o contribuinte autônomo, mensalmente, apura e recolhe valores a título de antecipação do IR, com base na tabela progressiva;
- iv) incidência definitiva do IR em separado dos demais rendimentos – no momento em que se auferir o ganho de capital ou o ganho líquido no mercado de renda variável, o próprio contribuinte apura o valor do tributo devido, com base em alíquotas fixas, e faz o respectivo recolhimento;
- v) atividade rural – apurada de forma diferenciada, também, nessa data. Os rendimentos auferidos pela exploração de atividade rural serão tributados anualmente, juntamente com os rendimentos recebidos das demais fontes pagadoras, com um tratamento mais favorecido (arbitramento do lucro), com base na tabela progressiva.

Na data de 31 de dezembro, momento de ocorrência do fato gerador, as pessoas físicas são obrigadas a fazer o ajuste anual e apurar os seus resultados do confronto entre o total das rendas ou proventos percebidos durante o ano e o total dos dispêndios/despesas admitidos por lei como dedutíveis. O resultado obtido, caso seja positivo, será submetido à aplicação da tabela progressiva anual. No ajuste anual deverão ser compensadas todas as antecipações do imposto já efetuadas no curso do ano-calendário, exceto aquelas consideradas como definitivas. O resultado poderá ser saldo a pagar ou a restituir.

Por uma questão de facilidade, simplificação e de política fiscal, apesar de o fato gerador do tributo ocorrer em 31 de dezembro, a lei admite que esse ajuste anual somente seja apresentado ao Fisco por meio de informação constante da declaração de rendimentos, a ser apresentada ao Imposto sobre a Renda. O prazo de lei para ser apresentada a declaração é o

mês de abril ao ano subsequente àquele da percepção dos rendimentos. Ressalte-se que o saldo de imposto porventura apurado como a pagar deverá ser recolhido até a data da entrega da declaração de rendimentos, independentemente de qualquer notificação do Fisco.

Para as pessoas jurídicas

A periodicidade de ocorrência do fato gerador é, de regra, trimestral (31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro), momento em que deverão ser apurados os resultados definitivos (lucro real ou prejuízo fiscal), de acordo com as leis comerciais e fiscais.

A lei, todavia, faculta à pessoa jurídica poder optar pela tributação com base no lucro real anual. A opção é para que os resultados da pessoa jurídica possam ser apurados anualmente, em 31 de dezembro de cada ano. Nesse momento, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto. Nessa hipótese, contudo, a pessoa jurídica fica obrigada a efetuar recolhimentos mensais, com base em estimativas, a título de “antecipação” do imposto, os quais serão compensados na apuração anual.

Vale ressaltar que:

- i) as pessoas jurídicas poderão apurar seus resultados com base no lucro real e optar entre a tributação trimestral e a anual, momento em que deverão apurar os seus resultados com base em balanços elaborados de acordo com as leis comerciais e fiscais e princípios contábeis. Após os respectivos ajustes previstos na lei, apura-se o resultado fiscal (lucro real ou prejuízo fiscal), compensando-se os valores já recolhidos durante os respectivos períodos, a título de “antecipação” do IR quando se configurar a hipótese;
- ii) as pessoas jurídicas que optarem por apurar seus resultados com base no lucro presumido ou lucro arbitrado, estão obrigadas à trimestralidade;
- iii) todas as pessoas jurídicas estão obrigadas à apresentação da declaração para o Imposto sobre a Renda no mês de junho (pessoas jurídicas em geral) e no mês de maio (pessoas jurídicas imunes ou isentas) do ano subsequente àquele da ocorrência dos respectivos fatos geradores, na qual deverão ser informadas todas as operações, receitas, custos, despesas, e os valores das antecipações já efetuadas no curso do respectivo ano-calendário.

Consoante as regras atuais, a declaração a ser apresentada pelas pessoas jurídicas tem efeito meramente informativo acerca das suas operações, resultados e forma de tributação. Inclusive, essa declaração atualmente não é apenas de rendimentos, mas é denominada de Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, na qual são prestadas informações acerca de todos os tributos federais a que o contribuinte esteja submetido (IPI, CSLL, Pis, Cofins), e não só do IRPJ.

4.1.3.5 Sistemática de “bases correntes”

A sistemática de “bases correntes” como forma de tributação, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas, tem por escopo a tributação das rendas ou proventos à medida que esses vão sendo auferidos.

Trata-se, indiscutivelmente, de disposição expressa em lei. Contudo, a interpretação a ser adotada e a mais consentânea com o conjunto estrutural previsto no ordenamento jurídico brasileiro, é de que tal sistemática veio permitir, apenas, que a ocorrência do fato gerador do imposto pudesse acontecer em lapso de tempo menor do que o período anual anteriormente vigente. Sob a ótica do Fisco, todavia, tal prescrição tem por objetivo possibilitar a exigência de “antecipações”, momento em que, segundo a Administração Tributária, teria ocorrido o fato gerador do IR.

Tal sistemática jamais poderá ser compreendida como autorização legal que permita a realização do fato gerador do IR a cada ingresso de valor ou receita percebida no curso do ano-calendário de sua ocorrência, pois, do contrário estar-se-ia desvirtuando a hipótese de incidência constante na lei, bem assim o próprio conceito constitucional de renda ou proventos, visualizado como acréscimo patrimonial.

Essa forma de incidência não deverá ser considerada como uma permissão para que as rendas ou proventos sejam tributados de imediato, no momento de qualquer ingresso, uma vez que o fato gerador do tributo não é o ingresso de valores, mas sim, a aquisição da disponibilidade de renda ou provento, esses considerados como um *plus*, como até aqui já ficou demonstrado à exaustão.

Os recolhimentos previstos em lei e efetuados no curso do ano-calendário constituem-se como meras “antecipações” que poderão vir a ser imposto, ou não, conforme o caso (muitas vezes nem se caracteriza como

tal, caso no final do período não seja apurada base de cálculo a tributar), cujo fato gerador ainda não ocorreu e poderá nem ocorrer.

Adotar-se outro entendimento seria afrontar os princípios da igualdade, legalidade, capacidade contributiva, pessoalidade e progressividade, generalidade e progressividade a que está, irremediavelmente, submetida a incidência do Imposto sobre a Renda, pois, no momento dos ingressos, ainda não se tem como aferir se houve acréscimo e do quanto percebido qual o valor que, efetivamente, se refere a “acréscimo” ou lucro, como colocado na lei.

Mesmo as deduções admitidas no momento das “antecipações” do imposto no curso do ano-calendário, por exemplo, no caso das pessoas físicas, a título de previdência e dependentes, elas não são suficientes para dimensionar o *quantum* acréscimo, uma vez que somente por ocasião do ajuste ou da apuração do lucro é que será considerado o total das deduções, despesas e custos admitidos por lei. Apenas nesse instante poderá ser apurada a real base de cálculo do imposto e quantificado o seu respectivo montante.

Releva observar que as “antecipações” não se revestem da natureza de imposto, pois, quando ao final do período há prejuízo (só para pessoa jurídica), ou não existe base de cálculo, ou essa é menor que aquelas sobre as quais se exigiu antecipação, exsurge a hipótese de recolhimentos a maior ou indevidos que serão objeto de restituição ou compensação. No caso das pessoas físicas, por exemplo, as despesas médicas e deduções de plano de saúde, só são computadas na apuração global em 31 de dezembro, portanto, quando existir esse tipo de despesa, certamente o valor da base de cálculo das “antecipações” será diferente daquela verificada ao final do ano.

Ora, nesse caso, é flagrante que os valores das “antecipações” pagas a maior ou indevidamente ao Fisco constituem-se em recolhimentos sem causa, verdadeiros empréstimos compulsórios a serem restituídos ao contribuinte sob pena de ilegalidade e locupletação ilícita de valores por parte da Fazenda Pública. Em se tratando de recolhimentos indevidos, eles terão, necessariamente, que ser restituídos, haja vista que não se revestem da natureza de IR, pois, caso fossem esse tributo, seriam devidos e não poderiam ser devolvidos por haverem extinto a respectiva obrigação tributária. A hipótese de restituição implica recolhimentos a maior

a favor da Fazenda Pública, os quais se configuram como “empréstimos compulsórios”, verdadeiros indêbitos.⁴⁴

Os recolhimentos efetuados em decorrência da tributação em “bases correntes”, portanto, deverão ser tomados como “antecipações”, que poderão vir a ser de IR, ou não, passíveis de serem computadas no momento do cálculo do ajuste anual, para as pessoas físicas. Já para as pessoas jurídicas, as “antecipações” poderão ser compensadas com os valores devidos, a título de imposto, em decorrência da apuração dos lucros, seja no encerramento dos períodos trimestrais, seja em 31 de dezembro, quando se tratar de período anual.

Tais “antecipações” não têm a natureza e a essência daquela prevista no artigo 150 do CTN, em relação ao lançamento por homologação, embora em tudo a elas seja semelhante. No caso do artigo 150 do CTN, a antecipação já se refere a tributo efetivamente devido em consequência de o fato gerador já haver ocorrido e cuja respectiva obrigação de apurar e recolher a lei impôs ao próprio sujeito passivo. O recolhimento previsto como antecipação no citado dispositivo enquadra-se, na verdade, como pagamento de imposto que já tem o efeito de extinguir a própria obrigação tributária nos termos dos artigos 150, §§ 1º e 2º e 156, VII, do CTN.

É importante acrescentar que esse entendimento é o mais correto e adequado ao IR, uma vez que os recolhimentos efetuados no curso do período não poderão ser tidos como pagamento de imposto e extinção de crédito tributário. Somente no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, ao final de cada período determinado na lei, os recolhimentos efetuados a título de “antecipação” de imposto poderão ser considerados como definitivos, caso se apure base de cálculo do imposto sobre a qual deverá incidir a alíquota.

Tome-se como exemplo, no caso da pessoa jurídica, se em vez de lucro real for apurado prejuízo fiscal, em tal período não ocorreu fato gerador do imposto, nem haverá base de cálculo a ser apurada. Portanto, os recolhimentos “antecipados” efetuados pelo contribuinte terão de ser restituídos, por se tratarem de pagamentos indevidos.

Saliente-se que, no sentido de atender aos princípios que regem a tributação para o IR, igual entendimento deveria ser adotado em relação à incidência do imposto, de forma definitiva e em separado dos demais

⁴⁴ Sobre o assunto ver também o Capítulo 7, item 3, desta obra.

rendimentos, e no tocante à tributação exclusivamente na fonte, que incidem, respectivamente, sobre ganhos de capital, ganhos líquidos em mercado de renda variável e sobre operações financeiras. Para que seja atendida a generalidade, a pessoalidade, a progressividade e a capacidade contributiva todos os rendimentos percebidos deverão ser computados a fim de serem apuradas a real base de cálculo e a incidência do IR.⁴⁵

4.2 O conseqüente

Por meio do conseqüente (descritor) da norma jurídica, identifica-se a estrutura da relação jurídico-tributária. É nessa parte do juízo hipotético que se encontra a descrição prescritiva das condutas, no tocante ao reconhecimento dos sujeitos ativo e passivo envolvidos, a fixação dos direitos e obrigações e qual o respectivo objeto. Mediante o exame do conseqüente se conhece a composição da relação jurídico-tributária no tocante: ao critério pessoal (sujeitos ativo e passivo) e ao critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Consoante os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, a relação jurídica “é um vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa chamada de sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”. Para esse autor, a hipótese normativa liga-se ao prescritor por força da imputação deontica (dever-ser), sendo o prescritor que encerra a razão existencial do Direito.⁴⁶

4.2.1 O critério pessoal

É por meio do critério pessoal que se identifica quem são os sujeitos que compõem a relação jurídica (vínculo entre credor e devedor, sujeito ativo e sujeito passivo, em relação a um objeto).

A identificação de quem são as pessoas que integram a relação jurídico-tributária situa-se em sede constitucional.⁴⁷ A Carta Magna

⁴⁵ Sobre o assunto ver o Capítulo 7 desta obra.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 278-279.

⁴⁷ No sentido de ter a sujeição passiva sede constitucional, ver ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 72;

identifica quem são os sujeitos da relação: o sujeito ativo, quando expressamente outorga a competência tributária, e, implicitamente, o sujeito passivo, quando estabelece a materialidade da regra-matriz de incidência.

Ora, relativamente ao IR, o fato gerador do tributo somente será realizado pela pessoa que adquirir a disponibilidade de renda ou provento, que caracterize riqueza nova ou acréscimo patrimonial, como está previsto constitucionalmente na respectiva regra-matriz de incidência.

O pólo ativo na relação jurídico-tributário é ocupado pela pessoa credora da prestação, que detém o direito subjetivo de exigir. Tanto pode ser uma pessoa de direito público, com competência constitucional (indelegável) para legislar, criar, alterar, fiscalizar e arrecadar o Imposto sobre a Renda, como pode ser uma pessoa de direito privado (por exemplo, agências bancárias), essa detendo, apenas, a capacidade ativa para arrecadar tributos, como está previsto no artigo 7º do CTN.

No pólo passivo situa-se o devedor, aquele a quem a lei impõe a obrigação de cumprir. É ele o sujeito de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária (tributo ou penalidade) ou dos deveres instrumentais ou formais (obrigações acessórias).

O sujeito passivo está visceralmente ligado à materialidade da regra-matriz, quando essa é formada por um verbo pessoal, que designa ação, e seu complemento. De acordo com o CTN, no seu artigo 121, parágrafo único e consoante as leis ordinárias que disciplinam o IR, entretanto, o pólo passivo da relação pode ser ocupado pelo contribuinte, quando ele realiza, aufere benefícios e tem relação econômica direta com a ocorrência do fato gerador, ou pelo responsável, terceiro que não realiza o fato gerador, mas que é nomeado pela lei por, de alguma forma, com ele manter relação.

Relativamente ao IR, o sujeito ativo será a União, *ex vi* do artigo 153, III, da Constituição Federal, e o sujeito passivo será a pessoa que realizar o fato gerador do tributo, isto é, aquela que adquirir a renda ou provento que caracterize riqueza nova ou acréscimo patrimonial, como previsto na regra-matriz de incidência.

Nesse mesmo sentido é o pensamento do mestre José Eduardo Soares Melo, que, igualmente, reconhece a vinculação entre a materialidade e a pessoa que ocupa o pólo passivo da relação jurídico-tributária. No tocante

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. "Substituição e responsabilidade tributária". In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, p. 49-73.

ao Imposto sobre a Renda, ele aduz que essa exação é suscetível de ser referida a apenas uma determinada pessoa, tendo em vista suas características e peculiaridades, enquanto em outras, a materialidade envolve sempre uma ou mais pessoas, como no caso do ICMS e IPI (envolve operações entre o alienante e o adquirente).⁴⁸

Nos termos do artigo 45 do CTN o sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao IR é:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Contribuinte, pois, é aquele que realiza, no mundo factual, a hipótese prevista na lei. No caso do IR, é a pessoa que adquire a disponibilidade de renda ou provento e, por decorrência tem o seu patrimônio acrescido por riqueza nova, que será a base (critério quantitativo da hipótese) que revela a capacidade contributiva sobre a qual incidirá a alíquota (critério quantitativo) do imposto.

Relativamente ao Imposto sobre a Renda, o sujeito passivo será o próprio contribuinte, pessoa física ou jurídica, que efetivamente realiza, no mundo concreto, o fato que se subsume à norma e provoca a incidência do IR. É a pessoa que aufere as vantagens econômicas relativas ao fato gerador, isto é, quem adquire rendas ou proventos, caracterizados como riqueza nova ou acréscimo patrimonial, seja sob a forma de salários, rendimentos de autônomos, aluguéis, ganhos de capital, rendimentos do mercado financeiro, no caso das pessoas físicas, seja como faturamento, receitas de vendas, prestação de serviços, industrialização de produtos, para as pessoas jurídicas etc.

Quanto ao responsável, a lei ordinária praticamente repete todas as hipóteses elencadas no CTN, nos artigos 128 a 138, com relação aos sucessores, terceiros, no caso da prática de infrações etc.

⁴⁸ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 171-172.

Para o IR, é de extrema relevância a responsabilidade que a lei confere à fonte pagadora de rendimentos. São nomeadas como responsáveis pessoas que se tornam obrigadas a proceder ao cálculo do tributo, a efetuar a retenção do IR devido pelo contribuinte e a fazer o respectivo recolhimento do imposto à Fazenda Pública. A lei impõe para os responsáveis, também, a obrigação de apresentarem declaração informando os valores dos rendimentos pagos e o total retido e recolhido a título de IR de terceiros.⁴⁹

Para Paulo de Barros Carvalho, “a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada”. Ainda, para ele, “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributário apresentam a natureza de sanções administrativas”.⁵⁰

4.2.2 O critério quantitativo

O critério quantitativo é formado pelo binômio: base de cálculo e alíquota. É por meio dele que se conhece quais os contornos e a dimensão numérica do objeto da relação jurídico-tributária para se calcular o *quantum* da prestação pecuniária, a que o sujeito ativo – credor – tem direito de receber, e o sujeito passivo – devedor – tem de adimplir.

Por meio desse critério, obtém-se, com segurança, o efetivo montante da quantia devida a título de imposto.

Em prestígio à legalidade, imanente do texto constitucional, e à capacidade contributiva, o critério quantitativo, especialmente a base de cálculo do tributo, o montante a ser considerado como tributável para o IR, deve ser, exatamente, a renda ou provento adquirido e caracterizado como riqueza nova ou acréscimo patrimonial.

A fim de serem respeitados os mandamentos constitucionais, a quantificação do tributo deve considerar, igualmente, no tocante à mensuração dos aspectos quantitativos, a pessoalidade, a universalidade, a generalidade e a progressividade, a fim de se aferir a real capacidade contributiva e realizar a isonomia tributária.

⁴⁹ Esse assunto será tratado especificamente no Capítulo 7, item 3, desta obra.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 317.

Inserida no critério quantitativo e como um dos elementos relevantes, apesar de todos eles representarem igual importância, encontra-se a base de cálculo, que deve confirmar a materialidade da hipótese de incidência, que se junta aos demais elementos para dar nascimento à obrigação tributária. Para que surja a relação jurídico-tributária todos os elementos precisam ser inteiramente coincidentes e enquadrarem-se perfeitamente na hipótese abstrata da lei.

Se a materialidade do IR é a aquisição de renda ou provento como riqueza nova, é exatamente a base de cálculo que vai ratificar (confirmar) se a incidência do tributo efetivamente atende as exigências da hipótese, no sentido de mostrar o *quantum* que foi acrescido ao patrimônio.

4.2.2.1 A base de cálculo

Conceito

Chama-se base de cálculo o valor positivo, a “base”, o suporte econômico sobre o qual é aplicada a alíquota para se apurar o imposto. É a base de cálculo que revela, dimensiona e serve para quantificar a materialidade da ocorrência do fato gerador, para que haja a incidência do imposto. O conhecimento da base de cálculo é de vital importância, pois, além de se destinar à quantificação do fato gerador, é por meio dela, conjuntamente com a hipótese de incidência, que se identificam as espécies tributárias.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo destina-se a dimensionar o comportamento inserto no fato jurídico, medindo a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador, o qual, sendo complementado pela alíquota, revela o *debitum* tributário. Segundo esse autor, a base de cálculo tem três funções distintas: i) medir as proporções reais do fato – função mensuradora; ii) compor a específica determinação da dívida – função objetiva; e iii) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no critério material da norma.⁵¹

A base de cálculo deve ser apurada tomando por referência o momento ou o lapso de tempo (período de apuração) determinado de acordo

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 324-325. Nesse mesmo sentido: VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 67.

142 com a lei que esteja em vigor na data de ocorrência do respectivo fato gerador, em respeito aos princípios da anterioridade e irretroatividade.

Em relação ao Imposto sobre a Renda, o CTN, no seu artigo 44, define como sendo a respectiva base de cálculo:

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

Partindo-se da premissa de que o imposto incide sobre a renda e sobre proventos de qualquer natureza cuja disponibilidade tenha sido adquirida pelo contribuinte, a base de cálculo do imposto é exatamente o respectivo montante do “acréscimo” ou lucro, a partir do momento em que ele for auferido. No dizer de Hugo de Brito Machado, não se admite a possibilidade de ser tributada renda por ficção legal. Do contrário, segundo ele, seria permitir ao legislador ordinário instituir tributo além do âmbito de sua competência.⁵²

Rubens Gomes de Sousa já afirmava que: “[...] a escolha pelo legislador de uma base de cálculo inadequada pode não só desvirtuar a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de imposto de renda em imposto sobre o capital, mas, também, a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa ou vice-versa”.⁵³

De acordo com a legislação ordinária que rege o IR integram a base de cálculo todas as rendas ou proventos, ganhos ou lucros, alcançando quaisquer valores, independentemente da denominação, natureza, origem da espécie ou da existência de título ou contrato escrito. É o bastante para configurar a incidência do tributo que exista a respectiva aquisição e/ou disponibilidade, excetuando-se, apenas, aqueles que a lei expressamente considerar como isentos, ou conceder incentivos ou benefícios fiscais.

No sentido de dimensionar e quantificar a base de cálculo, o CTN estabelece critérios, ao dispor que ela será o montante, real, presumido ou arbitrado, montante que tem de guardar consonância com o critério

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 91.

⁵³ SOUSA, Rubens Gomes de. “Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM”. In: *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 11, p. 16.

143 material fixado constitucionalmente, a renda ou provento que se configure como riqueza nova ou acréscimo patrimonial, sob pena de, em se admitindo o contrário, sub-repticiamente poder ser desvirtuada a regra-matriz de incidência do IR.

A importância da base de cálculo é revelada, também, quando a própria Constituição, nos artigos 145, § 2º e 154, I, coloca tal elemento como imprescindível para a caracterização e fixação das espécies tributárias.

Infere-se, assim, que a base de cálculo do imposto sobre a qual incidirá a tributação será, sempre, o montante real da renda ou provento adquirido que, efetivamente, configure um “acréscimo”, para a pessoa física, e lucro, para a pessoa jurídica. Entretanto, no caso das pessoas jurídicas, a lei ordinária dá como opção a possibilidade, alternativa, de se apurar a base de cálculo do imposto pelo lucro presumido ou arbitrado.

Arbitramento e presunção do lucro

Quando não se puder aferir, com precisão, o montante da base de cálculo do IR e a fim de que se cumpram a isonomia e a justiça fiscal na incidência do imposto, a própria lei cria técnicas ou mecanismos alternativos para poder ser dimensionada a base sobre a qual incidirá o imposto, isto é, a lei estabelece outras formas de se apurar o montante das rendas ou proventos sobre os quais recairá a tributação.

Por conseguinte, quando não for possível ou não se puder apurar a base de cálculo real do imposto, ou por opção do próprio contribuinte (quando conhecida a receita bruta), a lei abre a possibilidade de ser utilizada uma base de cálculo alternativa, tomando por referência o montante presumido ou arbitrado da renda ou provento.

Saliente-se que, no tocante às pessoas jurídicas, cada vez mais há um incentivo, por meio da legislação, para que elas optem pelo lucro presumido, por essa forma de tributação resultar em um incremento de arrecadação e facilitar a apuração do montante tributável, tanto pelo Fisco como pelo contribuinte.⁵⁴

A adoção do lucro presumido como base de cálculo do imposto é uma opção dada pela lei para as pessoas jurídicas que desejarem apurar a base

⁵⁴ A Lei n. 10.637/2002, aumentou o limite para a opção pelo lucro presumido para R\$ 48 milhões.

de cálculo de forma simplificada, pois, essa é verificada por meio do cálculo de um percentual sobre a receita bruta (menos algumas deduções previstas em lei) e, posteriormente, sobre o respectivo montante aplica-se a alíquota do imposto. Nessa forma de tributação não existe a possibilidade de ser verificado prejuízo, pois, sempre, o resultado será uma presunção da existência de lucro.

Já no tocante ao lucro arbitrado, vale observar que a faculdade dada ao Fisco de poder apurar o montante da base de cálculo do imposto por meio da utilização do arbitramento não constitui uma autorização legal para que sejam cometidas arbitrariedades. O arbitramento, como uma técnica para a apuração da base de cálculo do IR, pressupõe a utilização de critérios expressamente previstos na lei.

O arbitramento, como um instrumento e uma das formas a serem utilizadas pela Administração Tributária para apurar a base de cálculo do IR, caracteriza-se como uma medida extrema, não podendo ser considerado como regra. Ele se caracteriza, tão-somente, como uma exceção, a ser aplicada quando ocorrer desobediência irremediável e insanável para a apuração do lucro real ou lucro presumido, bem como se a pessoa jurídica descumprir obrigações acessórias e, de outro modo, não puder ser apurada a base de cálculo do IR.

Releva constatar, também, que apesar de ser uma forma mais gravosa de tributação, a adoção do lucro arbitrado, desde que obedecidas criteriosamente as disposições legais, não pode ser considerada como uma imposição de penalidade ou sanção à infração fiscal. O arbitramento deve ser considerado como uma forma de valoração do lucro a ser tributado pelo IR, em cumprimento aos estritos termos da lei, quando a autoridade administrativa não dispuser de outra forma legal para a quantificação da base de cálculo do IR.

O disciplinamento da base de cálculo para o lucro arbitrado, à semelhança das normas que regem o fato gerador, deverá obedecer à estrita legalidade, *ex vi* do artigo 146, III, *a*, da CF/1988 e artigo 97, IV do CTN, somente podendo ser alterada, igualmente, por meio de lei.

Em respeito aos princípios da irretroatividade e anterioridade, a lei a ser aplicada à apuração da base de cálculo será aquela que já esteja vigente na data de 1º de janeiro do ano-calendário de ocorrência do fato gerador, independentemente da periodicidade de incidência do imposto.

O vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999 – no seu artigo 835, e seus parágrafos, cuja matriz legal é o Decreto-lei n. 5.844/1943, artigo 74, § 1º, expressamente prevê a hipótese de lançamento pelo Fisco, procedido em decorrência de procedimento *ex officio* contra o contribuinte, com base na declaração apresentada para o IR. A revisão da declaração poderá ser feita com base nos elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados pela lei.

Por conseguinte, se em procedimento fiscal ou revisão de ofício o contribuinte não comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a legitimidade dos valores informados na Declaração de Rendimentos Anual apresentada para o IR ou os registros constantes dos livros contábeis e fiscais, o Fisco poderá desprezar a forma de tributação adotada espontaneamente e proceder ao arbitramento do respectivo resultado, se de outro modo não puder apurar a base de cálculo do IR.

A base de cálculo para a tributação das pessoas físicas

A correta incidência da tributação para as pessoas físicas deveria recair sobre a base de cálculo real do imposto, considerada como a renda líquida. Essa renda líquida deveria ser, necessariamente, o resultado do total das rendas, rendimentos, ganhos e/ou proventos percebidos, menos as deduções e custos necessários à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora e da sua família e respeitado, sempre, o mínimo vital.

Para as pessoas físicas, entretanto, a base de cálculo real do imposto, apesar das críticas apresentadas nesta obra, de acordo com a legislação vigente do IR, é a renda líquida, assim considerada como o total das rendas, rendimentos e/ou proventos menos as deduções admitidas expressamente na lei.

A legislação do imposto faz distinção, no que se refere à forma de tributação, entre a renda ou proventos percebidos de fontes permanentes, como: salários, pensões, aluguéis, prestação de serviços, considerando que o imposto para esses será apurado com base em uma tabela progressiva; e os ganhos obtidos em transações, tidas como de caráter eventual, como os ganhos de capitais e ganhos nos mercados de renda variável, os quais são tributados por alíquotas fixas, independentemente do valor do ganho obtido.

146

A tributação das pessoas físicas não alcança determinados rendimentos considerados, por lei, como isentos, tais como (*ex vi* do artigo 39 do RIR/1999): doações; indenizações trabalhistas, por acidentes, em decorrência da reforma agrária; valor do prêmio de seguros recebidos; o valor da alienação de bens de pequeno valor (bens com valor de até R\$ 20.000,00); rendimentos de caderneta de poupança etc.

Em relação ao Imposto sobre a Renda das pessoas físicas, a legislação consagra a seguinte terminologia e os respectivos significados, no sentido de identificar a base de cálculo do imposto:

- i) *rendimentos* – os valores percebidos pelo contribuinte provenientes de determinada fonte pagadora;
- ii) *renda* – soma de todos os rendimentos auferidos pelo contribuinte;
- iii) *renda bruta* – os valores recebidos, menos os gastos efetuados para a respectiva percepção específica de determinado rendimento. Os gastos passíveis de ser considerados são somente aqueles relativos a comissões pagas, despesas judiciais, honorários advocatícios; no caso de aluguéis, admite-se também a dedução do valor do condomínio e dos impostos que forem ônus do locador;
- iv) *renda líquida* – base de cálculo do imposto: a renda bruta menos as despesas permitidas a título de: i) previdência social (quando se referir à previdência privada, essa limitada a 12% do total dos rendimentos); ii) médicos e hospitais, dependentes (limite anual 2003: R\$ 1.272,00 para cada dependente); iii) educação (limitada, anualmente, a R\$ 1.998,00, por dependente e relativa, apenas, à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus); iv) despesas de livro-caixa relativas aos gastos dos autônomos para a percepção dos rendimentos;
- v) *ganho de capital* – ganho obtido com a alienação, a qualquer título, de bens móveis e imóveis. O ganho será apurado como resultado do valor de alienação (deduzidas a corretagem paga), menos o custo do bem (sem atualização monetária);
- vi) *ganho líquido* – é o ganho obtido em transações nos mercados de capitais (bolsas – mercado de risco ou ouro ativo financeiro) e é obtido pelo valor da alienação do ativo (menos corretagem paga), menos o custo e menos as perdas (prejuízos) havidos nesses mesmos mercados.

Na tributação das pessoas físicas existem as seguintes hipóteses de presunção de renda: i) quando se tratar de atividade rural. A opção dada ao

contribuinte considera como resultado tributável da atividade o valor arbitrado resultante da aplicação do coeficiente de 20% sobre a receita bruta da atividade, consoante a Lei n. 8.023/1990, artigo 5º (incorporado ao artigo 71 do RIR/1999); ii) permite-se que a pessoa física possa fazer a presunção de despesas (desconto de 20% dos rendimentos tributáveis – até limite de R\$ 9.420,00), cujo valor poderá ser deduzido integralmente da base de cálculo para a apuração anual do tributo.

Quando a pessoa física não cumprir com a obrigação de apurar a base de cálculo do imposto ou os dados informados na declaração de rendimentos apresentada para o imposto não merecerem fé, o Fisco poderá proceder ao arbitramento do respectivo montante, com base em critérios legalmente estabelecidos. Por exemplo, na hipótese prevista na Lei n. 8.021/1990, artigo 6º, incorporada ao bojo do artigo 846 do RIR/1999, que expressamente traz a previsão de arbitramento de rendimentos com base em renda presumida mediante sinais exteriores de riqueza, considerados esses como a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

A base de cálculo para a tributação das pessoas jurídicas

A base de cálculo do Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas é apurada, de regra, por meio de procedimentos complexos que envolvem, especialmente, a integração do Direito Tributário com o Direito Comercial e a Ciência Contábil. A própria pessoa jurídica necessita, para fins gerenciais, de um rígido controle sobre as suas operações, transações e gastos, bem como sobre a correta quantificação da base de cálculo dos tributos.

A apuração dessa base de cálculo é obtida, inicialmente, por meio de registros contábeis em livros e documentos próprios, exigidos pelas leis comerciais, escriturados em obediência rigorosa às leis societárias e aos princípios contábeis que dizem da real situação econômico-financeira-patrimonial da empresa. A fim de não haver qualquer manipulação dos resultados, no sentido de subtrair valores ao crivo da tributação, a lei impõe a obrigatoriedade de a pessoa jurídica manter registros e livros específicos para apurar a base de cálculo do imposto.

Cumpre ressaltar que a lei tributária não poderá interferir, devendo respeitar os registros comerciais e contábeis, efetuados com base nas leis comerciais e princípios da contabilidade. Quaisquer efeitos ou ajustes meramente para fins fiscais deverão ser procedidos nos livros e documentos exigidos pelas leis tributárias (art. 109 do CTN).

Releva observar que os procedimentos lícitos da pessoa jurídica que se caracterizem efetivamente como planejamento tributário (elisões), salvo previsão expressa de lei em contrário, deverão ser acolhidos pelo Fisco por se encontrarem ao abrigo da lei.

A regra geral de tributação para as pessoas jurídicas é a apuração dos resultados com base no lucro real determinado trimestralmente, a partir dos registros contábeis e fiscais.

Por opção, é facultada ao contribuinte a tributação com base no:

- i) lucro real anual (com recolhimentos mensais baseados em estimativa);
- ii) lucro presumido trimestral – quando a empresa for de porte médio (receita bruta anual inferior ou igual a R\$ 48 milhões), que não justifique a manutenção de registros contábeis completos; ou
- iii) lucro arbitrado (o contribuinte somente poderá optar por essa forma de tributação quando conhecida a receita bruta).

Na hipótese de lucro arbitrado, esse também poderá ser adotado *ex officio*, quando a pessoa jurídica não mantiver escrita regular ou essa se tenha tornado imprestável à apuração do lucro real.

No sentido de atender as prescrições dos artigos 170, IX, e 179 da Constituição Federal, a Lei n. 9.317/1996 criou o chamado Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições.

Tal sistema tem por objetivo dar tratamento favorável, diferenciado e simplificado às microempresas (receita bruta até R\$ 120.000,00) e às empresas de pequeno porte (receita bruta até R\$ 1.200.000,00), com a intenção de efetuarem os recolhimentos dos tributos federais de forma unificada e simplificada. A implantação do Simples visou incentivar as microempresas e empresas de pequeno porte, mediante a simplificação de suas obrigações tributárias e previdenciárias, em relação à determinação e ao pagamento unificado de impostos e contribuições federais. É importante mencionar que, no Simples, todos os tributos englobados na sistemática incidirão sobre bases de cálculo e alíquotas progressivas e deverão ser recolhidos conjuntamente.

Formas de apuração da base de cálculo das pessoas jurídicas, de acordo com a legislação do Imposto sobre a Renda em vigor (*ex vi* do art. 219 do RIR/1999, Leis n. 5.172/1966, arts. 44, 104 e 144, n. 8.981/1995, art. 26, e n. 9.430/1996, arts. 1º e 55):

i) Lucro real

De regra, a base de cálculo do tributo das pessoas jurídicas é o montante do lucro real, assim considerado o resultado positivo verificado no período indicado na lei, apurado contabilmente e em obediência às leis comerciais e aos princípios contábeis, ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas na lei fiscal.

O resultado fiscal da pessoa jurídica, obtido após o ajuste do lucro líquido contábil, poderá ser positivo, o chamado “lucro real”, ou negativo, o “prejuízo fiscal”, que poderá ser compensado, posteriormente.

O *lucro real*, como o próprio nome traduz, é a única forma de apuração que tem o objetivo de caracterizar e quantificar, efetivamente, o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, pois ele é o efetivo resultado de lucro obtido pela pessoa jurídica. A limitação à compensação dos prejuízos fiscais em 30% afronta a própria constitucionalidade que consagra a regra-matriz de incidência do IR.⁵⁵

A legislação e o uso corrente consagram a seguinte terminologia em relação às pessoas jurídicas:

- i) *receita bruta* – compreende o produto da venda de bens ou serviços, ou o resultado das operações, transações e serviços prestados pela pessoa jurídica, no mercado interno ou internacional;
- ii) *receita líquida* – é a receita bruta menos o valor das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas ou serviços;
- iii) *lucro bruto* – é o resultado da receita líquida menos os custos;
- iv) *custos* – gastos ou dispêndios efetuados ou incorridos e necessários, vinculados diretamente à produção ou à aquisição dos bens e serviços a serem aplicados na obtenção das respectivas receitas que constituem o objeto social da pessoa jurídica. Geralmente, variam em função da aquisição ou produção dos bens ou serviços;
- v) *lucro operacional*, mais apropriadamente, resultado operacional – é o resultado positivo (lucro) ou negativo (prejuízo) obtido do

⁵⁵ Para maior aprofundamento acerca da matéria ver: QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. “A impossibilidade de limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 79, 2000.

lucro bruto apurado, menos as despesas operacionais. A legislação consagra como operacional tudo que esteja relacionado com o resultado das atividades principais ou acessórias que constituam o objeto social da pessoa jurídica;

- vi) *despesas operacionais* – gastos estruturais e gerais necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, os quais não fazem parte do custo, nem variam direta ou indiretamente em função da aquisição ou produção do bem ou serviço. A lei fiscal e a jurisprudência administrativa colocam como requisitos de admissibilidade, para que se considerem como dedutíveis, que as despesas sejam: necessárias à atividade ou produção dos bens ou serviços; usuais no tipo de atividade; normais, o montante seja compatível com as necessidades da empresa; comprovadas por documentação hábil e idônea; não se constituam em inversão de capital (bens do imobilizado); escrituradas regularmente, com obediência ao regime de competência;
- vii) *receitas/prejuízos não operacionais* – são os resultados obtidos em transações com ativos imobilizados da empresa, considerados como eventuais por não se constituírem como objeto social da pessoa jurídica;
- viii) *lucro líquido ou prejuízo* – é o resultado positivo ou negativo, obtido na contabilidade da pessoa jurídica, em obediência às leis comerciais e aos princípios contábeis, a partir e sobre o qual incidirão os ajustes da lei fiscal para se apurar a base de cálculo do imposto;
- ix) *lucro real ou lucro fiscal* – é o resultado positivo, a base de cálculo do imposto, após serem efetuados, sobre o lucro líquido contábil, os ajustes de adições, exclusões e compensações de prejuízos previstos na lei fiscal, sobre a qual incidirá a alíquota do imposto. O lucro real é apurado em um livro fiscal chamado de Livro de Apuração do Lucro Real;
- x) *prejuízo fiscal* – é o resultado negativo obtido após os ajustes do lucro líquido, de adição, exclusão ou compensação. A lei em vigor determina que os prejuízos fiscais assim verificados somente são passíveis de compensação, nos períodos posteriores, no limite de até 30% do lucro líquido, ajustados nos períodos subseqüentes. Nesta obra, uma vez que não

é seu objeto, não será discutida a inconstitucionalidade de tal limitação;⁵⁶

- xi) *adicional do imposto* – é um sobrevalor do Imposto sobre a Renda estabelecido pela lei, com a pretensão de aplicar a progressividade à pessoa jurídica. É calculado mediante a aplicação da alíquota de 10% sobre o valor do lucro real que exceder a R\$ 20.000,00, mensalmente. Apesar de parte da doutrina alegar que tal incidência seria um novo imposto, assim não se poderá considerar, tendo em vista que, na verdade, é o mesmo Imposto sobre a Renda, só que com um percentual mais elevado, na pretensão de atender à progressividade. Sobre a parcela do lucro que exceder ao valor anual de R\$ 240.000,00 (ou R\$ 20.000,00 mensais) haverá a incidência do tributo a uma alíquota de 25% (15% sobre todo o lucro e mais 10% sobre o que exceder o valor de R\$ 240.000,00).

O lucro real deverá ser apurado, em regra geral, em períodos trimestrais ou, por opção, anualmente. Nesse caso, mensalmente deverão ser efetuados recolhimentos do imposto com base em estimativas (aplicação sobre a receita bruta de coeficientes fixados na lei).

ii) *Lucro presumido*

A lei dá a opção às pessoas jurídicas, que não estejam obrigadas à tributação com base no lucro real, de poderem apurar a base de cálculo do imposto de renda, trimestralmente, mediante a “presunção”, estimativa, do montante do seu lucro pela aplicação de um coeficiente sobre o valor das receitas, sobre o qual, posteriormente, incidirá a alíquota do imposto, independentemente do resultado real obtido na escrituração contábil.

A opção pelo lucro presumido visa facilitar os procedimentos dos contribuintes que não podem ou não querem manter uma escrituração contábil regular, pois, desde que eles escreitem livro-caixa, no qual conste toda a movimentação financeira, inclusive bancária, estarão dispensados de manter registros contábeis (Lei n. 8.981/1995, art. 45, parágrafo único, incorporado ao art. 527, parágrafo único do RIR/1999).

⁵⁶ Para maior aprofundamento acerca da matéria ver: QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. “A impossibilidade de limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 79, 2000.

Entretanto, a lei coloca alguns impedimentos que limitam a possibilidade de opção, pelo contribuinte, dessa forma de tributação, ao fixar que somente quando forem atendidos os requisitos nela estabelecidos é que poderá haver a apuração da base de cálculo do tributo pelo lucro presumido, sob pena de, na opção indevida e não havendo escrituração, poder o Fisco proceder ao arbitramento do lucro da empresa.

Poderá optar pelo lucro presumido a pessoa jurídica que no ano-calendário anterior ao da opção auferir receita bruta total igual ou inferior a R\$ 48 milhões (ou R\$ 4 milhões por mês), não podendo adotar a opção as pessoas jurídicas que estejam obrigadas à tributação pelo lucro real: se forem instituições financeiras e assemelhadas; se auferirem rendas oriundas do exterior; se usufruírem benefícios fiscais de redução ou isenção do imposto (obrigatória a apuração do lucro exploração); se no curso do ano-calendário efetuaram pagamentos com base na estimativa mensal; se forem empresas de *factoring*.

iii) Lucro arbitrado

O lucro arbitrado é uma forma excepcional de apuração da base de cálculo para a incidência da alíquota, visando a tributação do Imposto sobre a Renda, por opção, quando o contribuinte conhecer a sua receita bruta, ou será utilizado, como medida extrema, pelo Fisco, *ex officio*, quando de outra forma não se puder apurar a base de cálculo do tributo.

O “arbitramento” é feito mediante a aplicação de coeficientes previstos na lei sobre o valor da receita bruta da atividade que for conhecida. Caso a receita bruta não seja conhecida, a autoridade administrativo-fiscal, com exclusividade, poderá utilizar outras bases (valor do capital social, lucro real de período anterior, valores dos ativos, valor da folha de salários, valor do aluguel etc.) que, igualmente, constem de modo expreso na legislação fiscal.

De acordo com a lei, somente se justifica o arbitramento *ex officio* quando o contribuinte, entre outras hipóteses: i) não mantiver escrituração nas formas das leis comerciais e fiscais, quando obrigado ao lucro real; ii) os registros contábeis contiverem vícios, erros ou deficiências que os tornem imprestáveis para determinar o lucro real, ou ainda, revelarem evidentes indícios de fraude, que deverão ser comprovados pelo Fisco; iii) o contribuinte recusar-se a apresentar os livros e documentos contábeis e fis-

cais; iv) fizer opção indevida pelo lucro presumido; v) não apresentar os arquivos magnéticos a que esteja obrigado pela lei.

É importante considerar que somente nas hipóteses e com base nas formas expressamente previstas na legislação do imposto, a autoridade poderá proceder ao arbitramento da pessoa jurídica.

Esse poder da autoridade fiscal não alcança a adoção do arbitramento na verificação da existência de simples falhas ou vícios formais na escrituração contábil, os quais só autorizam o arbitramento se tais irregularidades tornarem impossível a apuração da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica por outro meio, não se considerando como tal simples atrasos na escrituração ou falta de entrega da declaração de rendimentos.

4.2.2.2 A alíquota

O vocábulo *alíquota* (origem latina – *aliquota – pars*) significa parte, percentual, com que um tributo incide sobre um valor a ser tributado.

Para a quantificação aritmética do montante do *debitum* tributário, a alíquota conjuga-se à base de cálculo para fornecer o valor do imposto devido.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a alíquota não tem, apenas, a função de ser a “parte” que o Estado chama para si do valor dimensível manifestado pelo fato jurídico tributário. Para ele, a alíquota é, também, um importante instrumento a ser utilizado pelo legislador, visando a fazê-la progredir, continuamente ou por degraus, a fim de assegurar a igualdade, bem assim ao contê-la dentro de limites, evita que a tributação assuma efeitos confiscatórios. De acordo com esse professor, a manipulação das alíquotas ainda pode ser utilizada para implementar políticas fiscais com intenções extrafiscais.⁵⁷

Em prestígio à legalidade, traduzida pelo respeito aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, as alíquotas do IR deveriam ser progressivas e dimensionadas de modo a aumentarem em correspondência com o aumento da respectiva base de cálculo, a fim de se buscar maior aproximação da isonomia na tributação do imposto.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 334-337.

Na lei ordinária, contudo, o que se verifica é a fixação, apenas, de duas alíquotas, tanto para as pessoas físicas como para as pessoas jurídicas, sendo de indagar-se sobre o cumprimento do princípio da progressividade. Não pode ser acolhida como justificativa para tal fato o argumento de que alíquotas maiores ensejariam um maior índice de sonegação.

A deficiência da máquina administrativa para fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias não pode justificar a desobediência aos princípios da progressividade, capacidade contributiva e isonomia, do contrário, estariam sendo desvirtuados os objetivos visados pelo imposto, que são exatamente redistribuir a carga tributária, para que os que tenham mais contribuam mais, redistribuir as rendas e buscar uma tributação mais justa.

Alíquotas vigentes para o Imposto sobre a Renda:

i) Pessoas físicas:

TABELA PROGRESSIVA ANUAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO – 2003		
Base de cálculo	Alíquota	Parcela a deduzir
Até R\$ 12.696,00	isento	–
De R\$ 12.696,00 a R\$ 25.380,00	15%	R\$ 1.904,40
Acima de R\$ 25.380,01	27,5%	R\$ 5.076,90

ii) Pessoas jurídicas:

LUCROS REAL, PRESUMIDO E ARBITRADO		
Base de cálculo	Montante	Alíquota do imposto
Lucro	integral	15%
O que exceder o lucro de	R\$ 20.000,00 mensais	Mais 10% sobre o excesso

5. A ESTRUTURA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Destarte, como a dos demais tributos, a regra-matriz do Imposto sobre a Renda contém cinco critérios ou elementos de identificação, que per-

mitem individualizar e reconhecer, no mundo factual, a ocorrência do fato descrito em abstrato na hipótese que faz surgir a obrigação tributária e dá nascimento à relação jurídico-tributária.

Para que se considere realizado o fato gerador, mister se faz que concorram todos esses elementos que podem assim ser visualizados:

i) Hipótese (descriptor):

- **critério material:** adquirir a disponibilidade econômica e jurídica de renda e proventos de qualquer natureza – aquisição e disponibilidade de riqueza nova ou acréscimos patrimoniais;
- **critério espacial:** a renda ou provento percebido no território nacional, por residentes e não-residentes no país, e no exterior, por pessoa residente e domiciliada no Brasil, enquanto mantida essa condição nos termos da lei (período de 183 dias de ausência do país para as pessoas físicas);
- **critério temporal:** o exato momento de ocorrência do fato gerador do IR é aquele em que se puder quantificar, na sua inteireza e no seu todo integral, a renda revelada pelos acréscimos patrimoniais, apurados de acordo com a periodicidade estabelecida na lei: pessoas físicas – 31 de dezembro de cada ano; pessoas jurídicas, conforme o período de apuração dos resultados – se trimestralmente, 31 de março, 30 junho, 30 de setembro, 31 de dezembro; se anualmente, em 31 de dezembro de cada ano.

ii) Conseqüente (prescritor):

- **critério pessoal:**
 - *sujeito ativo* – União;
 - *sujeito passivo* – pessoa física ou jurídica que adquirir renda ou proventos, caracterizados como riqueza nova ou acréscimo patrimonial, na qualidade de contribuinte. A lei ainda coloca no pólo passivo o terceiro que assume a condição de responsável pela retenção e recolhimento do IR devido pelo contribuinte.
- **critério quantitativo:**
 - base de cálculo:
 - *pessoa física* – total dos rendimentos percebidos, menos as despesas necessárias à produção dos rendimentos e à ma-

nutrição da fonte produtora, bem como dedução dos respectivos dependentes, respeitando-se o mínimo existencial necessário à sobrevivência e à dignidade humana do contribuinte e da sua família. Ressalte-se que a lei ordinária limita essas deduções;

- *peessoa jurídica* – lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.
- alíquota:
- *peessoa física* – tabela progressiva – 15% e 27,5%;
 - *peessoa jurídica* – 15% incidente sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado) mais adicional de 10% aplicado sobre o lucro excedente a R\$ 20.000,00 mensais, R\$ 60.000,00 trimestrais ou R\$ 240.000,00 anuais.

ESTRUTURA E FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE ACORDO COM A LEI ORDINÁRIA

4

I. CONSIDERAÇÕES PRÁTICAS

Para o conhecimento integral do imposto sobre a Renda, é preciso fazer uma incursão empírica pela estrutura e formas de incidência do imposto, como colocadas na lei ordinária, para se poder investigar se a tributação do imposto está em perfeita consonância e inteiramente de acordo com os primados constitucionais. Tal investigação torna-se imprescindível, igualmente, para se conceber qual a forma de lançamento a que está submetido o IR.

Na prática, há uma nítida distinção entre a forma de tributação das pessoas físicas e a das pessoas jurídicas. Para as pessoas jurídicas são considerados os lucros (receitas menos despesas e custos necessários à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos). Para as pessoas físicas são computados, como rendimentos submetidos à tributação, os ingressos, todos os valores recebidos, independentemente de denominação e título. Excetuam-se da tributação, apenas, os rendimentos isentos, sendo admitida a dedução, tão-somente, de alguns valores fixados na lei, os quais não guardam qualquer correspondência com as quantias efetivamente despendidas.

As pessoas jurídicas têm regras específicas para fins de incidência do imposto, pois, elas são tributadas com base no lucro. A renda tributável a considerar é o lucro fiscal (lucro real) obtido em função de um lucro lí-

390 das providências já adotadas pelo sujeito passivo no tocante à constituição do crédito tributário.

A declaração, portanto, no caso do IR, é uma das formas de que se vale o sujeito passivo para relatar em linguagem competente os eventos que se transmudaram em fatos geradores de tributos. Por meio dela, o sujeito passivo cumpre um dever imposto pela lei. Tal dever, contudo, é autônomo e independente, encontrando-se inteiramente desvinculado do momento de ocorrência do fato gerador, do pagamento do tributo e de qualquer ato de lançamento do Fisco.

Não mais se pode confundir o momento de ocorrência do fato gerador do IR, instante em que deverá ser apurada e quantificada a base de cálculo e o montante do tributo por caso devido, com o momento da apresentação da declaração, em que são informados tais eventos. São obrigações de natureza e essência distintas que deverão ser cumpridas em prazos diversos, fixados pelo ente federativo, a União, que detém a competência para instituir e alterar as normas do imposto.

Independentemente da modalidade a que esteja submetido o tributo, em todos eles existe a obrigatoriedade de apresentar a declaração. Portanto, a obrigatoriedade da entrega da declaração não tem força suficiente para servir de indicação para o enquadramento de um determinado tributo em uma ou outra modalidade de lançamento.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é um tributo cujo crédito tributário tanto poderá ser constituído por ato do sujeito passivo, quando prévia e independentemente de ato de ofício ele executa todas as atividades assemelhadas àquelas dos agentes do Fisco, bem como poderá também ser constituído por meio de lançamento tributário, caracterizado esse como um ato de ofício privativo do Fisco, ao qual são aplicáveis todas as regras inerentes a esse tipo de atividade do Fisco.

A AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

7

I. GENERALIDADES

Em matéria tributária, os princípios constitucionais apresentam-se com tal magnitude e força que exige a sua obediência, tanto pelo legislador como pelos aplicadores do Direito. Todavia, o momento primeiro e de maior relevância, no tocante à incidência dos impostos, é aquele em que o legislador ordinário, sob a égide da Magna Carta e a partir de normas gerais, vai elaborar as leis no campo tributário.

O ordenamento jurídico funciona como um sistema complexo de normas que necessitam estar ordenadas, estruturadas e dispostas de modo tal que todas estejam umas em relação com as outras.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, o sistema jurídico é formado por normas jurídicas dispostas em estrutura hierarquizada e que se relacionam segundo um princípio unificador. De acordo com esse autor, a ordem jurídica brasileira forma um sistema jurídico em que as normas são concebidas pelo homem para alterar e motivar condutas, sendo composto por subsistemas que se multiplicam em múltiplas direções, mas que se afunilam para buscar seu fundamento de validade semântica na Constituição Federal. Essa se coloca no topo do ordenamento e hospeda as diretrizes substanciais que regem todo o sistema.¹

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 137-139.

O exame e a aplicação do Direito positivo, como um sistema normativo, exigem a submissão de todo o ordenamento às normas constitucionais e aos valores por elas juridicizados.

Todas as normas jurídicas deverão ser visualizadas e interpretadas em conjunto e de acordo com os princípios contidos na Magna Carta. Em decorrência da superioridade desses princípios, mister se faz, portanto, que se conciliem e equalizem as normas tributárias, para considerá-las harmonicamente com o conjunto dos valores envolvidos.

Na elaboração das leis e na solução dos casos concretos, entretanto, pode exsurgir uma tensão entre os próprios princípios, por exemplo, o direito de liberdade e de propriedade com a necessidade do Estado de arrecadar para cumprir com os seus objetivos.

Releva observar que um dos fins a que se destina o Estado é exatamente a preservação e garantia desses direitos fundamentais. Diante desse conflito, pois, devem-se sopesar e ponderar os valores envolvidos para se optar por aquele que, em cada caso concreto, seja dotado de maior força, uma vez que a obediência a um princípio não poderá resultar em desprestígio de outros, sob pena de grave afronta a todo o sistema.²

Não se pode imprimir em uma norma valores isolados. Todas as regras de tributação deverão ser consideradas sistemática e conjuntamente e em total submissão aos preceitos constitucionais que prevêm, de modo rígido, a incidência dos tributos, o que por si só já é uma forma de intervenção e expropriação estatal da propriedade privada, para que a tributação possa resistir a um teste de constitucionalidade e se dar de modo o mais justo possível.

Como hoje se encontram estruturadas as formas de tributação para o Imposto sobre a Renda, a tributação das pessoas jurídicas é a que mais atende aos pressupostos e limites colocados na Magna Carta. Para essas,

² Nesse sentido são as lições de Robert Alexy: "Un juez ideal, al que Dworkin llama 'Hercules', equipado com 'superman skill, learning, patience and acumen', es decir, com habilidad, sabiduría, paciencia y agudeza sobrehumanas, estaria en situación de encontrar la única respuesta correcta. Al juez real corespone la tarea de aproximarse a este ideal lo más posible." Citação de acordo com Ronald Dworkin: "Para este propósito he inventado un abogado dota de habilidad, erudición, paciencia y perspicacia sobrehumanas, a quem llamaré Hercules." *Los derechos en serio*. Barcelona: Planeta - Agostini. Trad. Marta Guastavino, 1993, p. 176.

a incidência do imposto recai sobre os verdadeiros "acréscimos", lucros (rendas/receitas menos custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora e produção dos rendimentos).

Ressalve-se que, mesmo em relação às pessoas jurídicas, a lei ordinária vem tentando mitigar o conceito de lucro ínsito à regra-matriz constitucional do citado imposto, como, por exemplo, em relação à limitação de 30% do lucro real para a compensação dos prejuízos fiscais.³

Já a tributação para as pessoas físicas incide sobre o total das "rendas" ou "proventos", considerados como rendimento bruto, verdadeiros ingressos, uma vez que para essas são admitidas, tão-somente, as deduções de poucas despesas, e algumas delas até mesmo limitadas a ínfimo valor, cuja seleção foi estabelecida arbitrariamente pelo legislador ordinário.

A ilação que se pode retirar de tal conclusão é que, na verdade, a incidência do imposto como tratada nas normas infraconstitucionais desfigurou tanto o Imposto sobre a Renda que hoje a exação não guarda mais qualquer consonância com a previsão constitucional da respectiva regra-matriz de incidência. Destarte, trata a previsão normativa das leis ordinárias de outro tributo que não o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, como foi previsto constitucionalmente.

Nesse sentido, importa considerar as sempre atuais lições do mestre Rubens Gomes de Sousa, para quem: "... se o tributo formalmente instituído como incidente sobre determinado pressuposto de fato ou de direito é calculado com base em circunstância estranha a este pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica deste tributo seja a que normalmente corresponde à definição de sua incidência."⁴

³ Tendo em vista que a discussão sobre os lucros e a respectiva tributação e forma de apuração, lucro real, arbitrado ou presumido, em confronto com disciplinamento na lei ordinária, requer um estudo mais aprofundado, no sentido de investigar a correção de tais incidências, neste trabalho deixa-se de fazer uma análise mais detalhada sobre tal assunto, tendo em vista não ser o objetivo pretendido. Sobre a limitação de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais, ver: QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. "A impossibilidade de limitação de 30% para a compensação de prejuízos fiscais na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL". In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 79, 2000.

⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. "Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM." In: *Revista de Direito Público*, v. 11, p. 16.

360
A conclusão a que se chega na atualidade, portanto, diante das desfigurações praticadas contra a regra-matriz, os princípios e o arquétipo constitucional do imposto, é a de que ou se muda a Carta Magna para alterar a regra-matriz de incidência tributária, ou se muda a lei ordinária para que ela possa adequar-se aos preceitos constitucionais, em respeito à segurança do próprio ordenamento jurídico.

A primeira hipótese demanda a introdução de outra espécie tributária que não será o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, para enquadrar esse novo tributo de acordo com a estrutura que se encontra nas leis ordinárias, o que demandaria procedimento específico, como está previsto, também, no texto constitucional.

Essa opção constituir-se-ia na maior das afrontas e resultaria em insegurança jurídica, com o abalo total das vigas mestras de todo o sistema jurídico, inclusive por serem os princípios que esculpem a tributação como verdadeiras “cláusulas pétreas”, que não podem ser modificadas nem mesmo por Emenda Constitucional.

Já a segunda possibilidade é a única que atende a todos os primados da ordem jurídica, com vista à preservação do sistema e da segurança jurídica em um Estado Democrático de Direito.

Urge que se retome o caminho da obediência aos desígnios constitucionais, o que demanda, necessária e irremediavelmente, que sejam procedidas alterações na legislação infraconstitucional para enquadrá-la novamente nos valores constitucionalmente consagrados.

Releva observar que não se pode esquecer a necessidade do Estado de captar recursos. Entretanto, essa busca não poderá dar-se sobre aqueles que se encontram sem maiores defesas contra a força das corporações e situam-se na base da pirâmide da capacidade contributiva.

A única conclusão, portanto, que atende aos primados constitucionais no sentido de ser mantida e preservada a ordem jurídica, é de que as leis do Imposto sobre a Renda é que deverão procurar ajustar-se aos preceitos constitucionais.

Caso tal enquadramento resulte em reduzir a arrecadação, essa deverá ser compensada exatamente pelo cumprimento, também, dos outros princípios constitucionais, como a generalidade, a progressividade, a universalidade, a capacidade contributiva e a justiça fiscal.

Não se pode admitir que a necessidade de arrecadar sobreponha-se ao respeito pelos direitos fundamentais e desígnios constitucionais, sob pena de subversão de todo o sistema jurídico.

2. CONFRONTO DAS REGRAS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA COM OS PRIMADOS CONSTITUCIONAIS

Da análise das formas de incidência do IR para as pessoas físicas, uma vez que hoje a tributação se dá em supostas “bases correntes”⁵ e tendo em vista que as deduções das poucas despesas que são admitidas também são limitadas, bem assim levando-se em consideração as sistemáticas de recolhimentos do imposto sob as formas de retenção na fonte, exclusivamente de fonte, de modo definitivo e em separado dos demais rendimentos, a invasão do mínimo constitucional, constata-se, efetivamente, que há uma verdadeira quebra da isonomia e uma injustiça fiscal que consagram uma flagrante violação aos princípios constitucionais na fixação dessa exação, como a seguir passa-se a examinar.

2.1 Princípio da legalidade

A legalidade no âmbito tributário, essa considerada no seu sentido amplo para alcançar a Constituição como a *Lex Mater*, consubstancia-se nas atribuições de competência e na tipicidade da regra-matriz de incidência prevista constitucionalmente.

Conjugando-se a regra-matriz do IR, que tem seus contornos e estrutura construídos em sede constitucional, às disposições do CTN, conclui-se que, efetivamente, está perpetrada uma afronta à legalidade à medida que o significado dos vocábulos “renda” e “proventos”, caracterizados como “acréscimo patrimonial” e “riqueza nova”, está sendo inteiramente desvirtuado.

Para atender ao primado constitucional, o Imposto sobre a Renda deve incidir, apenas, sobre as riquezas que configurem “acréscimos patrimo-

⁵ Sobre o entendimento adotado acerca da tributação em “bases correntes”, ver o Capítulo 3, subitem 4.1.3.5, desta obra.

niais”, cuja quantificação somente poderá dar-se em um período de tempo suficiente que possibilite o seu dimensionamento.

Ainda, a respectiva base de cálculo, que confirmará a materialidade da hipótese, terá de ser o resultado das “rendas” ou “proventos”, menos as despesas necessárias à respectiva percepção e à manutenção da fonte produtora, preservada sempre a dignidade humana e o mínimo essencial à subsistência do contribuinte e sua família, para que não haja confisco do seu respectivo patrimônio.

Há um desvirtuamento e ofensa à regra-matriz constitucional tributária perpetrada pela lei ordinária que disciplina o IRPF, quando a tributação incide sobre os simples ingressos sem se considerar o efetivo “acréscimo patrimonial”, a riqueza nova, que revela a capacidade contributiva. Tal exação dá-se com invasão do total dos valores percebidos, diferentemente do que acontece com as pessoas jurídicas que são tributadas com base nos lucros.

Outra transgressão à Lei Maior ocorreu com a introdução dos parágrafos primeiro e segundo ao artigo 43 do CTN, quando ali foi colocado o vocábulo “receita”, em inteiro desacordo não só com a regra-matriz constitucional, mas desvirtuando o próprio *caput* do dispositivo, que trata de “renda” e “proventos”. Impende observar que o conceito de receita, essa considerada como o total dos ingressos percebidos, difere integralmente da definição de “renda” e “proventos” como riqueza nova e acréscimos patrimoniais.

Afronta, também, à legalidade, a exigência do IR, sem que se apure, corretamente, o *quantum* da efetiva medida de ocorrência do fato gerador do tributo, no tocante à tributação do total dos ingressos recebidos pelas pessoas físicas, sem ser considerado o conjunto das despesas necessárias à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte pagadora, o contribuinte e sua família.

Igualmente, há violação do preceito constitucional quando a lei ordinária desrespeita a generalidade, a progressividade, a pessoalidade, a capacidade contributiva, ao estabelecer a tributação para o IR sob as seguintes formas de recolhimento: i) retenção mensal do imposto pela fonte pagadora; ii) retenção do imposto em cada operação nas hipóteses consideradas como tributação exclusivamente de fonte e a alíquotas fixas; iii) tributação em cada operação, pelo próprio beneficiário, de forma definitiva e em separado dos demais rendimentos e com base em alíquota fixa; iv) com relação aos ganhos de capitais e ganhos líquidos no mercado de renda variável tributados por alíquotas fixas e em separado dos demais

rendimentos; v) tributação de valores em separado dos demais rendimentos e com base em alíquotas menores que aquelas da tabela progressiva, aplicável para as pessoas físicas assalariadas, por exemplo.

Ressalte-se que apesar de a Constituição Federal, nos seus artigos 157, I; 158, I; e 159, § 1º, reconhecer a existência da tributação para o IR sob a sistemática de fonte, tal incidência constitui uma quebra da legalidade, à medida que as citadas retenções e “antecipações” acontecem antes de ser apurado, quantificado e ter-se o fato gerador do imposto, que poderá ocorrer, ou não. Igualmente, a Carta Magna acolhe a incidência de tributos antes da ocorrência dos respectivos fatos geradores, *ex vi* do artigo 150, § 7º.

Mesmo se considerando a possibilidade de que o valor do imposto retido na fonte seja uma “antecipação”, uma vez que o recolhimento indevido poderá ser objeto de restituição, ainda assim ataca-se a legalidade. A fonte está obrigada a fazer a retenção no momento de cada pagamento, no curso do ano-calendário em que ainda estarão ocorrendo os fatos (ingressos, receitas e despesas) que irão juntar-se, ao final do período, para a apuração do fato gerador do IR no ajuste anual, na data de 31 de dezembro.

Tais retenções ou “antecipações” se sucedem antes da ocorrência do fato gerador do IR e sem que se conheça, ainda, se há base de cálculo a ser tributada. É exatamente a impossibilidade de se apurar a base de cálculo, por não estarem completos todos os elementos da regra-matriz, que leva à conclusão de que, ainda, não ocorreu o fato gerador do IR quando são feitas essas retenções e “antecipações” no curso do ano-calendário.

Não se sustenta o argumento de que, apesar de não haver ocorrido o fato gerador do IR, já ocorreu o fato gerador do IR sob a sistemática de retenção na fonte, tendo em vista que a retenção não configura um imposto diferente com regra-matriz e arquétipo constitucional próprios. Na verdade, a retenção de fonte caracteriza-se, apenas, como uma forma de pagamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e não outro tipo de exação. Essa ilação pode ser retirada do próprio Texto constitucional, que somente contém a previsão de um único tipo de IR. A lei ordinária é que foi, aos poucos, estabelecendo as formas de recolhimento e de responsabilidade tributária relativas ao imposto, desconhecendo toda a sua estrutura constante na Lei Maior.

É importante lembrar que a fonte pagadora, mensalmente, só procede ao desconto de valores a título de dependentes, pensões e previdência social. No curso do ano-calendário não são computadas quaisquer outras

364 despesas, mesmo aquelas que são dedutíveis no ajuste anual (por exemplo, as despesas médicas) o que distorce inteiramente as tais “antecipações”.

Releva observar, também, que as restituições das supostas “antecipações” somente acontecem a partir do mês de junho do ano subsequente ao de ocorrência do fato gerador do tributo, o que se caracteriza, na verdade, como um “financiamento” do Estado, ou seja, um “empréstimo compulsório” disfarçado, sem a justa remuneração, uma vez que só há atualização monetária dos valores retidos ou antecipados indevidamente após a entrega da declaração de rendimentos no mês de abril do ano subsequente.

Colocando-se essas “antecipações” e retenções como empréstimo compulsório, vale considerar que, igualmente, há afronta à Constituição, pois os empréstimos compulsórios devem ser introduzidos no ordenamento jurídico por meio de previsão em Lei Complementar.

O caráter de empréstimo compulsório pode ser confirmado, inclusive, a partir de análise, elaborada no ano de 1998 com base na declaração do Imposto sobre a Renda apresentada no exercício de 1997, relativa ao do ano-calendário de 1996, em que o volume de restituições do imposto retido na fonte alcançou cerca de 4,13 milhões de contribuintes, num valor total de R\$ 2,57 bilhões, o que em média, aproximadamente, dá um valor de R\$ 622,00 por restituição. Para o ano de 1999, o valor médio das restituições foi de R\$ 300,00 por declarante, tendo em vista o aumento do universo de declarantes.⁶

Deve ser considerado, também, que o maior volume dessas restituições deu-se exatamente no tocante às pessoas físicas situadas na faixa salarial entre R\$ 900,00 e R\$ 1.800,00 (considerando-se a renda líquida, ingressos menos as deduções limitadas). Tal constatação revela e confirma que, para as pessoas que percebem rendimentos situados na base da pirâmide da capacidade contributiva, a “antecipação” configura um verdadeiro “empréstimo compulsório”, proporcionalmente muito mais pesado, o que, além de atingir o mínimo existencial, configura um verdadeiro confisco.⁷

⁶ Os dados podem ser consultados na página da *internet*: <www.receita.fazenda.gov.br>.

⁷ Dados constantes da Apostila da Escola de Administração Fazendária, disciplina Sistema e Administração Tributária, concurso de AFRF/1998/1999, p. 55, e fornecidos pela Coordenação do Sistema de Arrecadação e Cobrança da Secretaria da Receita Federal (Cosar/SRF). Os dados podem ser consultados, também, na página da *internet*: <www.receita.fazenda.gov.br>.

305 As outras formas de incidência do IR afrontam, igualmente, a legalidade, no tocante à sistemática considerada como exclusivamente de fonte; de forma definitiva e em separado dos demais rendimentos; de ganhos de capital e ganhos líquidos. Sem que tais valores sejam computados com o total das rendas ou proventos na apuração do ajuste, quebra-se a legalidade também no que diz respeito à verificabilidade dos “acrécimos patrimoniais” de cada período e do correto dimensionamento da base de cálculo do tributo.

O conjunto desses rendimentos não é considerado para a correta quantificação do fato gerador tributário, a fim de atender à progressividade, à pessoalidade, à generalidade e à universalidade, resultando, também, que essas formas de tributação violam a capacidade contributiva e a própria isonomia na tributação do IR.

Na verdade, em atenção aos primados constitucionais, a incidência do IR para as pessoas físicas pode ser qualquer outro tipo de exação, menos o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujos arquétipo e regra-matriz encontram-se prefigurados constitucionalmente.

O não atendimento dos princípios que delineiam os contornos da regra-matriz de incidência do IR afronta a legalidade e a própria constitucionalidade da respectiva exação.

2.2 Princípio da igualdade

Em que pese a igualdade não dever ser de maneira absoluta, mas visualizada de modo a tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, ainda assim existe uma discriminação no tratamento da lei ordinária em relação à própria essência da tributação do Imposto sobre a Renda.

A regra-matriz do imposto, como prevista constitucionalmente, não faz nenhuma distinção entre o que sejam os “acrécimos patrimoniais” a serem tributados pelo IR, seja relativamente às pessoas jurídicas seja em relação às pessoas físicas. Contudo, enquanto a lei ordinária estabelece a incidência do IR para as pessoas jurídicas com base nos lucros, para as pessoas físicas ela prevê a tributação com base na renda bruta auferida (ingressos menos algumas poucas despesas limitadas).

Considerando que a Constituição Federal, ao tratar do Imposto sobre a Renda, não distinguiu as pessoas físicas das pessoas jurídicas, existe uma

ofensa a esse princípio constitucional. A incidência sobre as rendas e proventos das pessoas físicas, em relação às pessoas jurídicas, ocorre de modo mais desfavorável, especialmente para as assalariadas.

Para as pessoas físicas, a tributação incide sobre o total das rendas/rendimentos e proventos, sendo permitidas, apenas, as deduções de algumas despesas e ainda de forma limitada (por exemplo: R\$ 1.998,00 – despesa com educação; R\$ 1.272,00 – por dependente; não se admite a dedução de despesas com remédios, impostos pagos como IPTU e IPVA etc.).

Já para as pessoas jurídicas, a tributação ocorre sobre os lucros, os excedentes, considerados como: receitas menos o total dos custos e despesas necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte pagadora, bem assim é admitida a compensação de prejuízos fiscais. A tributação das pessoas jurídicas, sim, caracteriza-se efetivamente como incidência sobre “acréscimos patrimoniais”, salvo a inconstitucionalidade perpetrada com a limitação da compensação dos prejuízos fiscais em 30% do lucro real.

Saliente-se, também, a grande injustiça fiscal hoje revelada no tratamento desigual dado em favor daqueles que têm maior capacidade contributiva, como pode ser visto, por exemplo, nas declarações feitas perante a Comissão Parlamentar de Inquérito – CPI – dos Bancos, em que o próprio Secretário da Receita Federal reconheceu o alto grau de sonegação das pessoas jurídicas, que, segundo ele, praticamente não pagam impostos. Tal fato enseja a conclusão de que, na verdade, a classe assalariada é quem arca com o maior ônus tributário, tanto como contribuinte como consumidora dos produtos no final da cadeia produtiva.

As pessoas físicas, especialmente as assalariadas, são submetidas à tributação do Imposto sobre a Renda na fonte, tributo quase que “insonnegável”, mensalmente, no momento da percepção dos rendimentos durante o curso do ano e antes da ocorrência do fato gerador. Já as pessoas jurídicas, exceto as prestadoras de serviços (estas sofrem a retenção do IR no percentual de 1,5% sobre o valor recebido) e aquelas que “optam” pela forma de apuração de resultados com base em estimativa mensal, somente estão obrigadas ao pagamento do imposto após a ocorrência dos respectivos fatos geradores, quando apuram seus lucros com base em periodicidade trimestral.

A retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, ao longo do curso do ano-calendário, como está atualmente estruturada, com a admissibilidade de que sejam computadas, apenas, algumas despesas, também viola a

igualdade à medida que, apesar da previsão legal de restituição do IR que foi retido pelas fontes pagadoras no ano subsequente, constata-se, segundo estatísticas da Secretaria da Receita Federal, na verdade, que 90% do valor dessas restituições referem-se a contribuintes situados em faixa de renda de até R\$ 1.500,00, o que revela que o dimensionamento das “antecipações” do imposto de renda na fonte incide com maior carga sobre os assalariados de renda mais baixa.⁸

Importa, ainda, observar os seguintes dados, em relação aos contribuintes pessoas físicas:

- 43,2% recebem rendimentos de até R\$ 1.000,00 mensais;
- 24% recebem rendimentos entre R\$ 1.000,00 e R\$ 1.500,00;
- 9% recebem rendimentos acima de R\$ 10.000,00.

A disparidade entre o IR pago pelas pessoas jurídicas, especialmente as instituições financeiras, bem assim o imposto incidente na fonte sobre rendimentos de capital e o pago pelas pessoas físicas, especialmente sob a forma de fonte, consoante dados da própria Secretaria da Receita Federal (em milhões de reais), pode ser visivelmente identificada por meio da observação dos seguintes dados:⁹

CONTRIBUINTE		2001 milhões R\$	2002 milhões R\$
Pessoas Físicas	IRPF	4.058	4.461
	IR Fonte Assalariados	21.582	22.479
Total Pessoas Físicas		25.640	26.940
Pessoas Jurídicas	Instituições Financeiras	2.361	5.700
	Demais PJ	14.623	28.193
Total Pessoas Jurídicas		16.984	33.893
IR Fonte Rendimentos de Capital		15.212	16.361

⁸ Os dados podem ser consultados, também, na página da internet: <www.receita.fazenda.gov.br>, acessado em 23/07/2003.

⁹ Os dados podem ser consultados, também, na página da internet: <www.receita.fazenda.gov.br>, acessado em 23/07/2003.

Cumpra-se, também, a distorção entre a incidência do IR das pessoas jurídicas e físicas verificada a partir do ano-calendário de 1996, tendo em vista que até o ano de 1995 a alíquota para tributação das pessoas jurídicas era de 25%, com a previsão de um adicional de IR à alíquota de 12% (lucro real acima de R\$ 180.000,00) e 18% (lucro real acima de R\$ 780.000,00).

Com a edição da Lei n. 9.249/1995, a alíquota foi reduzida para 15% (permanecendo até hoje), apenas sendo aplicável um adicional de 10% sobre o que exceder o lucro de R\$ 20.000,00, enquanto as pessoas físicas continuaram a sofrer a incidência do imposto, nesse mesmo período, às alíquotas de 15 e 27,5%, que permanecem até hoje.

Ressalte-se que os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios e acionistas, sejam residentes no Brasil ou no exterior, são isentos de tributação.

Vale salientar que entre as próprias pessoas físicas, igualmente, constata-se uma disparidade de tratamento, uma vez que até o ano de 1995 a tributação para elas se dava com base em três alíquotas (15%, 25% e 35%). A alíquota de 35% era aplicada sobre rendimentos acima de R\$ 12.709,24 (consoante a IN SRF n. 18/1995). A partir do ano de 1996, com a edição da Lei n. 9.250/1995, o IR para as pessoas físicas passou a ter somente duas alíquotas: 15% e 27,5%. Quaisquer valores acima de R\$ 2.115,01 sofrerão a incidência do IR de maneira igual, à mesma alíquota de 27,5% e uma parcela a deduzir de R\$ 423,00.

A distorção na tributação que ofende a igualdade exsurge, também, na distinção entre o tratamento adotado na incidência do imposto entre as “rendas” ou “proventos” que são submetidos a uma pretensa tabela progressiva e aquele dado aos rendimentos ou ganhos tributados exclusivamente na fonte e ganhos de capital e ganhos líquidos em renda variável.¹⁰

Tais rendimentos são submetidos à tributação por meio de alíquotas fixas e menores (por exemplo, 15% – ganho de capital, ou 20% – aplicações financeiras de renda fixa e no mercado de renda variável) que aquelas da tabela progressiva (15% ou 27%), bem assim tais rendimentos não mais são submetidos à incidência no cômputo do ajuste anual, para fins de serem alcançados pela progressividade e universalidade do IR.

¹⁰ Sobre o conceito de ganho de capital e renda variável, ver o Capítulo 3, subitem 4.2.2.1, desta obra.

Cumpra-se que ainda existem algumas isenções, com relação a esses ganhos tributados em definitivo e em separado dos demais rendimentos, não incidindo a tributação sobre: isenção para o ganho de capital quando o valor de alienação for inferior a R\$ 20.000,00, considerado como bem de pequeno valor; isenção para o valor de aplicações no mercado de renda variável para o conjunto de operações igual ou inferior a R\$ 4.143,50.

Essa distinção na incidência do imposto distorce a própria distribuição do ônus da carga tributária entre contribuintes que percebam os mesmos valores de fontes diferentes, como, por exemplo, quando se tratar de rendimentos submetidos à tabela progressiva e acima de R\$ 2.115,01, que serão tributados a uma alíquota de 27,5%. Caso a mesma quantia tivesse origem em ganho líquido obtido no mercado de renda variável (mercado de risco), sobre o citado valor haveria a incidência do imposto a uma alíquota de, apenas, 20%.

Do ponto de vista meramente tributário, é inegável que há um privilégio na tributação do capital em detrimento do trabalho. Sem se adentrar nos motivos extrajurídicos que o justificam (como a captação de investimento em bolsas ou a tentativa de evitar a fuga de capitais), ou na injustiça de tal opção político-econômica do Estado.

Existe, inclusive, um limite de isenção sobre o qual não há tributação no mercado de renda variável (ganhos líquidos resultantes de aplicações de até R\$ 4.143,50 não sofrem tributação). Igualmente, há uma isenção para o ganho de capital na alienação de bem considerado como de pequeno valor (valor de alienação até R\$ 20.000,00), bem como para o ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que a pessoa possua, cujo valor não ultrapasse R\$ 440.000,00 (desde que não tenha efetuado outra alienação nos últimos cinco anos).

Saliente-se que, na tributação de renda variável, também poderão ser considerados todos os custos e gastos feitos para a respectiva percepção e, ainda, poderão ser computados os prejuízos anteriormente havidos em aplicações nesses mercados.

A lei admite, ainda, a possibilidade de compensação de prejuízos no tocante às pessoas físicas, com relação à apuração dos resultados da atividade rural.

Vislumbra-se, também, uma quebra da igualdade entre as próprias pessoas físicas que percebem rendimentos do trabalho assalariado e do trabalho autônomo.

Na apuração da base de cálculo a ser submetida à tabela progressiva, consagra-se uma desigualdade, pois as pessoas físicas que percebem ren-

dimentos do trabalho autônomo, sem vínculo empregatício, podem deduzir os valores registrados em Livro-Caixa, no qual são computados todos os gastos necessários à percepção dos rendimentos (livros, aluguel, telefone, água, luz, inscrições e deslocamento para participação em congressos etc.), bem como poderão ainda ser deduzidas as despesas de dependentes, educação, saúde, pensões alimentícias etc.

Já as pessoas físicas assalariadas somente podem deduzir as despesas de dependentes, educação, saúde, pensões alimentícias etc. Para as assalariadas, não é admitida qualquer dedução relativa à percepção dos rendimentos ou à manutenção da respectiva fonte produtora, não se respeita nem mesmo o *quantum* relativo ao mínimo essencial.

Verifica-se, também, quebra na igualdade entre as pessoas físicas que prestem serviço, como assalariadas ou autônomas, cujos rendimentos são integralmente tributados pela tabela progressiva, admitidas, apenas, as deduções da lei, e as pessoas físicas que percebem lucros de pessoas jurídicas. A distribuição dos lucros das pessoas jurídicas para as pessoas físicas sócias, acionistas etc. do Brasil ou do exterior é totalmente isenta da incidência do IRPF, lembrando-se que as pessoas jurídicas sofrem tributação a uma alíquota de 15%, com um adicional de 10% sobre o lucro que exceder R\$ 20.000,00 mensais

Não servem como justificativas para tal opção as supostas alegações de que a isenção busca desonerar a produção e evitar a bitributação de valores, em decorrência de o resultado da pessoa jurídica já haver sido tributado, pois tais argumentos somente demonstram o tratamento diferenciado que é dado aos rendimentos percebidos do trabalho e os de outras fontes e decorrentes do capital.

Não se pode deixar de mencionar a desigualdade de tratamento entre as próprias pessoas físicas, com relação à possibilidade de compensação de prejuízos que é admitida para a exploração da atividade rural e para as operações no mercado de renda variável, enquanto que para as demais pode-se perder integralmente o patrimônio, que nada poderá ser compensado. Por exemplo, pode-se citar as pessoas físicas cujos prédios em que moravam desabaram (casos do Rio de Janeiro-RJ e Olinda-PE – ano de 2001), elas nada puderam compensar a título de perda, e caso os rendimentos percebidos se enquadrassem na tabela progressiva, ainda teriam que pagar IR no mesmo período, inclusive sob a forma de retenção de fonte. Deve-se indagar se em tais casos houve acréscimo patrimonial a ser tributado pelo IR. Cumpre observar que, para as pessoas jurídicas, é integralmente permitida a dedução desse tipo de perda a título de prejuízo.

Constata-se, ainda, um tratamento desigual no Brasil entre a tributação dos rendimentos do trabalho e a do capital, com nítido privilégio desse em relação àquele, fazendo-se uma comparação com as sete maiores economias do mundo que compõem a Organização dos Países Desenvolvidos para a Cooperação Econômica (OCDE), em relação à tributação do consumo, do trabalho e do capital.

COMPARATIVO	ALÍQUOTA MÉDIA DE TRIBUTAÇÃO		
	%		
	Consumo	Trabalho	Capital
Países OCDE	12,65	32,83	38,43
Brasil	22,41	25,21	11,77

Fonte: <www.unafisco.org.br>, acessado em 2001.

Também, a alta carga tributária brasileira, 36% do PIB do ano de 2002, recai com maior ônus sobre aqueles de mais baixa renda e de menor capacidade contributiva. Essa carga, especialmente no tocante à tributação sobre o consumo e a produção, torna-se mais pesada exatamente para aqueles que consomem todos os seus ganhos e não têm sobras para investir.

A seguir, mostra-se um comparativo da carga tributária em relação ao PIB entre alguns países do mundo e no Brasil, constatando-se que aqui o ônus dos tributos torna-se muito mais alto em relação aos maiores do mundo, especialmente tendo em vista que o retorno social e de serviços no caso brasileiro é muito deficiente.

PAÍS	CARGA TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AO PIB
Suécia	53,20%
Noruega	44,90%
Brasil	36,45%
Alemanha	36,40%
Canadá	35,20%
Espanha	35,20%
Suíça	34,50%
Portugal	34,50%
Uruguai	30,30%
Estados Unidos	29,60%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, 2003.

372 Do exame das peculiaridades na incidência do IR, constata-se que é flagrante a afronta ao princípio da igualdade, como o sobreprincípio que deve nortear toda as exações tributárias.

Pode-se concluir que um dos fatores que agravam essas distorções, em relação às pessoas físicas, é exatamente o seu baixo poder de influência para se insurgir contra tamanha agressão.

2.3 Princípios da pessoalidade, progressividade, generalidade, universalidade e capacidade contributiva

A existência de somente duas alíquotas para a incidência do imposto não consegue atender à progressividade, à pessoalidade e à finalidade de fazer incidir uma maior carga tributária sobre os que ganham mais, o que ofende o princípio da capacidade contributiva, à medida que aqueles que têm mais se submetem à mesma alíquota a partir de um valor de rendimentos acima de R\$ 2.115,01. Não se justifica o argumento de que, proporcionalmente, o valor que cada um assume é diferente, pois, apesar de numericamente maior, o peso proporcional do IR torna-se menor em relação aos que ganham mais.

Desse modo, transgride-se a capacidade contributiva, pois os que têm mais devem arcar com um maior ônus na repartição dos encargos tributários, o que, em última instância, também resulta por violar a isonomia tributária.

A vedação e a limitação da dedução de determinadas despesas impedem, igualmente, que se possa aferir com precisão o *quantum* do efetivo “acréscimo patrimonial” havido pelos contribuintes. Daí resulta que a incidência do imposto não leva em consideração as peculiaridades pessoais, nem se dá na medida da efetiva capacidade contributiva de cada um.

As formas de tributação para as pessoas físicas, consideradas como exclusivamente de fonte, e a de tributação de rendimentos de forma definitiva e em separado dos demais rendimentos, em que a incidência do tributo ocorre por meio de alíquotas fixas, e os respectivos rendimentos e imposto já retido pelas fontes ou pagos pelo contribuinte não mais entram no cômputo do ajuste anual juntamente com os demais rendimentos, deixam

373 de atender aos contornos e princípios constitucionais da pessoalidade, generalidade, universalidade, progressividade e capacidade contributiva, que caracterizam a tributação para o Imposto sobre a Renda.

No sistema tributário brasileiro, a admissibilidade de incidência do Imposto sobre a Renda, apenas com duas alíquotas ou por meio de alíquotas fixas, de modo definitivo e em separado dos demais rendimentos, independentemente da base de cálculo, na verdade afronta a natureza e a essência do imposto ao violar os princípios que lhe são ínsitos.

Tais sistemáticas não permitem que a tributação ocorra de modo progressivo (aumentando a incidência à medida que aumenta a base de cálculo) e deixam de atender às condições das pessoas (pessoalidade), o que impede a aferição da real medida da respectiva capacidade contributiva. Por decorrência, igualmente é atingido o próprio direito fundamental da igualdade, haja vista que, nesses casos, todos são tributados de modo igual, porém sem a exata medida das reais desigualdades.

Revela-se como violadora de princípios constitucionais a tributação das pessoas físicas feita com base numa pretensa tabela progressiva, na qual somente existem duas alíquotas, haja vista que aqueles que tenham um ganho acima de R\$ 2.115,01 são iguados, independentemente do montante do ganho auferido e pagam, todos, o imposto com base em uma única alíquota de 27,5%.

Tendo em vista o valor mínimo que representa, na distinção da tributação, deixa-se de considerar a parcela que é deduzida do imposto apurado (R\$ 423,08), pois a diminuição dessa quantia não é suficiente para realizar a progressividade necessária à aferição da capacidade contributiva de cada um, o que torna o ônus do IR mais pesado para os que ganham menos.

Esses princípios constitucionais ainda são quebrados pela sistemática da tributação sob a forma exclusivamente de fonte, ou de modo definitivo e em separado dos demais rendimentos, como nos ganhos de capitais; nos ganhos líquidos em operações de renda variável; nos rendimentos de operações financeiras; uma vez que os ganhos ou rendimentos não são mais computados para efeito da apuração da base de cálculo do imposto, no momento do ajuste, e o respectivo imposto que já foi retido pela fonte pagadora ou recolhido pelo próprio beneficiário não é computado com aquele que for apurado como devido no citado ajuste.

É importante salientar que, com referência ao Imposto sobre a Renda das pessoas físicas, apesar de a respectiva lei dispor que as “rendas” ou “pro-

ventos” serão tributados em “bases correntes”, à medida que sejam auferidas, deve-se considerar que os recolhimentos efetuados ao longo do curso do ano de ocorrência do respectivo fato gerador deverão ser considerados não como “antecipações” do imposto, mas como verdadeiros “empréstimos compulsórios”. O entendimento em contrário resulta em igual afronta ao princípio da capacidade contributiva, pois somente se poderá aferir a real capacidade contributiva no momento do ajuste anual em que se considera ocorrido o respectivo fato gerador do IR.

Semelhante entendimento deverá ser adotado com relação às pessoas jurídicas, no que se refere aos pagamentos efetuados no curso do ano-calendário com base na estimativa mensal, para considerar que esses, na verdade, são também verdadeiros empréstimos compulsórios, que não se configuram, igualmente, como antecipações do imposto. Somente no momento da apuração do lucro real anual, em 31 de dezembro de cada ano, é que se poderá considerar como sendo o momento em que ocorre o fato gerador e vai ser aferido se houve, ou não, acréscimo patrimonial que revela a respectiva capacidade contributiva.

No tocante à progressividade, é evidente que não se tem como quantificar a exata medida de quantas seriam as alíquotas que melhor atenderiam aos princípios. Entretanto, a existência de apenas duas alíquotas na tabela de incidência e a imposição com base em alíquotas fixas demonstram, com certeza, que o princípio está sendo frontalmente atacado.

Como parâmetro, poderia ser tomada a progressividade que existia antes do ano de 1988 (eram 9 faixas de alíquotas, que iam de 0% a 45%). Ressalte-se que tal princípio foi consagrado pela Constituição Federal de 1988 e, no ano seguinte, 1989, a lei ordinária reduziu a progressividade a somente duas alíquotas (15% e 25%, posteriormente aumentada para 27,5%).

Hoje, como se encontra estruturada a tributação para o Imposto sobre a Renda, não há como lhe reconhecer o caráter de progressividade, imprescindível para dar efetividade aos princípios dos quais é corolário.

A incidência do imposto somente com duas alíquotas, quer para a pessoa física (15% e 27,5%), quer para a pessoa jurídica (15% e mais 10% de adicional – 25% – sobre o lucro real que exceder a R\$ 20.000,00 mensais), não consegue medir a real capacidade contributiva dos contribuintes nem conferir as respectivas peculiaridades pessoais, o que resulta, ao invés

de igualdade, em criar distorções e injustiças fiscais, onerando exatamente aqueles com menor capacidade de contribuir.

Não se pode sustentar os argumentos em contrário, no sentido de que o limite de isenção do imposto (rendimentos até R\$ 1.058,00) e as deduções admitidas, no caso das pessoas físicas, são critérios utilizados pelo legislador ordinário em respeito às peculiaridades de cada contribuinte, suficientes para atender à pessoalidade e à aferição da capacidade contributiva.

O fato de o limite de isenção ser um valor muito baixo, o qual não vem nem mesmo sendo objeto de atualização monetária a níveis reais (no período de 1996 a 2002, a inflação já é superior a 70% enquanto que no ano de 2002 os valores da tabela progressiva foram corrigidos em menos de 20%), revela um aumento de imposto por vias transversas sem autorização legal, o que, mais uma vez, resulta em onerar os de menor capacidade contributiva. Igualmente por serem limitadas, arbitrariamente, as deduções que, também, não foram atualizadas, implica que, na verdade, ao invés de progressividade, há uma tributação pelo critério da proporcionalidade.

Quando há a incidência de uma mesma alíquota do imposto sobre bases de cálculo uma menor e outra maior, observa-se que o resultado obtido a título de imposto, no tocante à maior será também, numericamente maior do que o imposto devido apurado para a menor. Entretanto, proporcionalmente, em relação à base de cálculo menor, que for igualmente tributada à mesma alíquota aplicável sobre uma base maior, o resultado será mais sacrifício, um ônus maior, suportado por aquele que ganha menos e tem base de cálculo numericamente menor do que aquele que teve um “acrécimo” de valor e uma base de cálculo maior.

Na prática, quase não existe diferença na tributação das pessoas físicas que ganham a partir de R\$ 2.115,01 e qualquer valor acima desse, por exemplo, R\$ 5.000,00, R\$ 10.000,00 ou R\$ 100.000,00, uma vez que todos são tributados à alíquota de 27,5%. Ressalte-se que a parcela a deduzir do imposto, de R\$ 423,08, representa uma equalização muito pequena para fins de realização da progressividade.

Como a alíquota inicial é de 15% para rendimentos que variam de R\$ 1.058,01 até R\$ 2.115,00, a carga tributária imputada aos que ganham mais será proporcionalmente menor do que aquela que os que ganham menos têm de suportar. Por isso, apesar da importância do Imposto sobre a Renda no quadro dos tributos federais, não se pode dizer que as atuais

376 regras de tributação consigam atingir os fins colimados pelo imposto, como instrumento de melhor distribuição das riquezas, de arrecadação e de justiça fiscal.

Mister se faz que sejam criadas novas alíquotas, tanto para as pessoas jurídicas como para as pessoas físicas (as pessoas físicas, até o ano de 1987, eram tributadas com alíquotas que variavam de 5% a 50%). Especialmente com relação às pessoas físicas, deverão também ser consideradas as despesas efetivamente necessárias à produção dos rendimentos e à manutenção da respectiva fonte, para que se possa realizar a tributação de modo progressivo.

Não pode prevalecer, portanto, entendimento em contrário, em defesa da manutenção da atual estrutura, com base em pseudos-argumentos de que se deve dar preferência a menores alíquotas do imposto, no intuito de reduzir o índice de sonegação, uma vez que inexistente qualquer prova de que tal circunstância de fato ocorra. A falta de melhor aparelhamento e estruturação da máquina arrecadadora, para fiscalizar com eficiência o cumprimento das obrigações tributárias, não deve servir como justificativa para que se mantenham distorções na incidência do Imposto sobre a Renda.

Contudo, para que se possa efetivar uma maior progressividade por meio do aumento de alíquotas, em contrapartida, o Estado terá que se obrigar a dar o correspondente retorno mediante a melhoria da qualidade da prestação de serviços e assistência à sociedade.

No Brasil, a opção, sempre, é por aumento de carga tributária sem a preocupação com a redução de custos, o equilíbrio entre receitas e despesas, o combate à sonegação, a desoneração da produção, tornando a cobrança de tributos cada vez mais onerosa para aqueles com menor capacidade contributiva.

Em relação à pessoalidade, à progressividade, à generalidade, à universalidade e à capacidade contributiva, é relevante, ainda, salientar a respectiva afronta consagrada por meio de tributação definitiva e em separado dos demais rendimentos, com base em alíquotas fixas e, em alguns casos, até mesmo inferiores às da tabela progressiva.

Citem-se, como exemplo, as hipóteses de ganho de capital (alíquota -15%), de ganhos líquidos em mercado de renda variável (alíquota -20%) e de operações financeiras (alíquota -20%), que se constituem em

377 um privilégio no tratamento dos rendimentos provenientes do capital em detrimento daqueles percebidos do trabalho e, por decorrência, resultam em também criar benefícios em relação às pessoas físicas e jurídicas que a ordem jurídica não pode abrigar.

Tais formas de tributação ofendem a igualdade e a pessoalidade, uma vez que esse tipo de incidência do imposto não consegue aferir a verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes. O imposto incide com a mesma alíquota e de modo igual para todos. O mesmo ônus é suportado por quem aufera R\$ 100,00 ou R\$ 100.000,00. Como resultado, a tributação acontece da mesma forma sobre realidades distintas e independentemente de qual tenha sido o "acréscimo patrimonial", lucro, renda ou provento obtido por cada contribuinte, o que implica, também, uma injustiça fiscal.

É importante ressaltar, igualmente, que constituem transgressão à universalidade e à generalidade as decisões de alguns tribunais judiciais que vêm entendendo que rendimentos percebidos, sob a pretensa denominação de indenizações, recebidas em razão de licenças-prêmios não gozadas, são rendimentos que se configuram como isentos. A lei do Imposto sobre a Renda dispõe, expressamente, que somente se podem considerar como isentas as indenizações recebidas por: rescisão de contrato de trabalho e FGTS; acidentes, inclusive de trabalho; danos patrimoniais; desligamento voluntário de serviço em adesão a programas de desligamento; reforma agrária; reparatória a desaparecidos políticos e indenização de transporte a servidor público, *ex vi* do artigo 39 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda que incorporou no seu bojo todos os atos legais pertinentes à espécie.

Quando se decide arbitrariamente por hipóteses de não-incidências ou isenções, sem prévia inclusão em lei, quebra-se a igualdade, pois somente aqueles que tenham ingressado em juízo serão beneficiados com tais interpretações casuísticas, enquanto a grande maioria continuará a ser tributada integralmente, inclusive sobre os valores de idêntica origem.

Impende observar que tais decisões ainda estabelecem desigualdade entre os que recebem a licença-prêmio em efetivo gozo, a qual é objeto de tributação pelo IR, e os que recebem tais valores a título de supostas indenizações, para as quais se pretende o alcance da isenção. Deve-se considerar a desigualdade também no tocante ao fato de que apenas algumas classes privilegiadas recebem esse benefício, enquanto que aqueles que recebem salários acima de R\$ 1.058,01 já sofrem a incidência do imposto.

No tocante à universalidade, entendendo-se essa como abrangendo todos os gêneros e espécies de rendas e proventos submetidos à incidência do imposto, as formas de tributação hoje estabelecidas, da mesma forma, transgridem o princípio.

Tal violação pode ser constatada quando da incidência prevista para os ganhos de capital, os ganhos líquidos em mercado de renda variável e a tributação exclusivamente na fonte. A tributação para todos esses ganhos dá-se com base em alíquotas fixas, sem que os respectivos rendimentos ou ganhos sejam englobados com os demais para se ter uma conjunta e única base de cálculo do imposto submetida à tabela progressiva, que tem alíquota maior do que as aplicadas em separado e de modo definitivo.

A observância da universalidade exige que todos os rendimentos sejam computados. Para a correta incidência do imposto, mister se faz que o total das “rendas” ou “proventos” e das respectivas despesas seja computado no seu conjunto, no momento da ocorrência do fato gerador, para que o primado seja atendido e se possa aferir, com maior precisão, o *quantum* do “acréscimo patrimonial”, a inclusão em determinada classe da progressividade e a capacidade contributiva de cada contribuinte.

2.4 O respeito ao mínimo vital e ao princípio do não-confisco

A constatação de que o Imposto sobre a Renda, como está colocado nas leis ordinárias, termina por tributar os ingressos e desconsiderar a “renda” e os “proventos” como “acréscimos patrimoniais”, resulta em gravar o próprio patrimônio das pessoas físicas, o que afronta a vedação do não-confisco. Cumpre ressaltar que o IR não é uma exação sobre o patrimônio, mas sobre o “acréscimo”, a riqueza nova que a ele for incorporado.

A indedutibilidade e a limitação de custos ou de algumas despesas das pessoas físicas, em especial no que se refere às classes assalariadas e àquelas de menor capacidade contributiva, implica que, embutida no valor do imposto pago, encontra-se uma parte da própria “renda” auferida e que foi utilizada para o pagamento dos citados custos ou despesas que são necessárias e imprescindíveis à subsistência e à manutenção da fonte produtora, o que implica consumir uma parte do próprio patrimônio, caracterizando-se, portanto, a exação como confiscatória.

As formas de tributação consideradas como exclusivamente na fonte e a tributação de rendas e ganhos, de modo definitivo e em separado dos demais rendimentos, para as pessoas físicas, constituem-se em um confisco. Esse tipo de incidência não consegue aferir o verdadeiro “acréscimo patrimonial”, uma vez que os respectivos valores não são computados junto com os demais rendimentos, e o imposto já retido pela fonte pagadora ou pago pelo contribuinte não é compensado com o que for apurado como devido no momento do ajuste anual.

Diante da realidade atual, na qual se constatam enormes reflexos inflacionários, configura um verdadeiro confisco a correção da tabela progressiva com que são tributadas as pessoas físicas e as respectivas deduções em menos de 20% como aconteceu no ano de 2002 (a inflação do período de 1996, última correção, até 2002, já ultrapassa o índice de mais de 70%).

A falta de atualização monetária da tabela progressiva e respectivas deduções do IR, pelo menos, aos índices inflacionários, resulta em aumento da carga tributária por vias transversas, o que não pode encontrar abrigo na ordem jurídica.

O não reconhecimento do efeito inflacionário resulta por impingir o efeito confiscatório exatamente sobre as classes assalariadas, com maior força sobre aqueles que detêm menor capacidade contributiva.¹¹

Apesar de ser difícil quantificar e mensurar quando uma incidência deixa de ser legítima e assume efeitos confiscatórios, é inegável que a incidência do IR já a partir do valor de R\$ 1.058,01 adquire um caráter eminentemente confiscatório.

Considerando-se que o valor mínimo essencial necessário à sobrevivência com dignidade humana, no mês de abril de 2003, seria de R\$ 1.599,00,¹² revela-se como um confisco o limite de isenção de R\$ 1.058,00 a partir do qual já incide a tributação do Imposto sobre a Renda. Além de não ser garantido o pagamento do que seria o salário mínimo necessário, o Estado ainda usurpa uma parcela do particular que tem menor capacidade contributiva.

¹¹ Segundo a Unafisco – órgão que congrega os Auditores Fiscais Federais –, a inflação no período de 1996 a 2000 foi de 68%. Sobre o citado índice, consultar a página da *internet*: <www.unafisco.org.br.>

¹² Dado do DIEESE.

380 Ressalte-se que constitui, também, um verdadeiro confisco, o que destina a própria essência do que deve ser a tributação da "renda" ou "provento" como "acréscimo patrimonial", a vedação da dedução de certas despesas imprescindíveis e essenciais à própria existência e manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos, tal qual acontece na pessoa jurídica.

Entre esses gastos podem ser citados, por exemplo: alimentação; remédios, vestuário; combustíveis; contratação de prestação de serviços por trabalhadores autônomos; empregados domésticos; seguros contra roubos; remédios; aparelhos ortopédicos; gastos com a conservação de veículos; contas de energia elétrica e telefônicas; educação integral: cursos de línguas estrangeiras; e, principalmente, à semelhança das deduções para a pessoa jurídica, os gastos referentes a outros tributos já pagos pela pessoa física, como IPTU, IPVA, ICMS (sobre energia elétrica e comunicações), IOF, CPMF. Cumpre ressaltar que o valor pago a trabalhadores autônomos é, igualmente, passível de sofrer tributação como "renda" dos mesmos.

Ainda, o valor anual do limite para dedução de gastos com dependentes (R\$ 1.272,00); o limite irrisório de R\$ 1.058,01 a partir do qual incide tributo e aquele para a dedutibilidade das despesas com educação (R\$ 1.998,00 por dependente, inclusive o próprio contribuinte); na verdade, configura-se como um verdadeiro confisco. A tributação do IR, na prática, não considera as peculiaridades das pessoas e incide sobre uma parte da própria "renda" que já foi utilizada para cobrir as citadas despesas.

Vale também salientar que a tributação das pessoas físicas, como está estruturada pelo legislador ordinário, e a vedação ou limitação da dedutibilidade de algumas despesas, muitas vezes, consagram uma grande injustiça fiscal, inclusive quando elas se referem a desembolsos e gastos que o particular age em substituição às atividades que originariamente seriam de competência do Estado e que deveriam estar cobertas e ser financiadas com os impostos já pagos pelos próprios particulares.

Muitas dessas despesas são relativas às obrigações que o Estado tem com os particulares, no cumprimento dos objetivos/fins que lhe são originariamente atribuídos, e cujo serviço deveria ser por ele realizado com os valores já pagos a título de impostos e contribuições.

Algumas dessas despesas são compulsórias e constituem gastos/desembolsos de todos os contribuintes, e os respectivos valores são pagos com a mesma renda sobre a qual já incidiu, inexoravelmente, a tributação

381 na fonte para o Imposto de Renda. Ainda, tais quantias serão objeto de pagamento de Imposto sobre a Renda por outros contribuintes que recebem os citados pagamentos, como, por exemplo, honorários de médicos, de advogados, de arquitetos etc.

No tocante aos valores percebidos pelos autônomos e em decorrência de não haver um maior controle da tributação, é preciso considerar que tais rendimentos poderão ser facilmente subtraídos do crivo da tributação (só como exemplo, é por demais conhecida a opção que alguns profissionais colocam para seus clientes do pagamento de honorários profissionais com recibo ou sem recibo).

Nessas hipóteses, é gritante a disparidade de tratamento entre as pessoas físicas assalariadas, para as quais subsiste a vedação ou limitação da dedutibilidade de certas despesas, e aquele dado às pessoas físicas autônomas (sem vínculo de emprego) e às pessoas jurídicas. Os custos e as despesas, com relação aos autônomos, são considerados como dedutíveis quando escriturados em Livro-Caixa e, relativamente às pessoas jurídicas, são totalmente dedutíveis como custos ou despesas operacionais, sob o argumento de que são eles necessárias e imprescindíveis à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora.

Não se deve esquecer, igualmente, que a carga tributária que incide sobre as pessoas físicas é ainda mais agravada, o que resulta em retirar uma parte da própria "renda", quando elas, como consumidores finais, assumem a posição de contribuintes de fato, arcando com todos os tributos incidentes por toda a cadeia produtiva. É indiscutível que a carga tributária das pessoas jurídicas é repassada no preço pago pelos consumidores, inclusive, o próprio Imposto sobre a Renda pago por essas mesmas pessoas jurídicas.

A alta tributação sobre a produção e consumo, 36% do PIB, termina por onerar quem ganha menos e gasta a sua renda integralmente no consumo, pois quem ganha mais tem condição de poupar mais.

Urge que sejam introduzidas mudanças no sentido de procurar corrigir tais distorções que atentam contra a própria ordem econômico-social e jurídica, pois é consagrado como obrigação e dever do Estado assegurar aos cidadãos os direitos sociais, *ex vi* da Magna Carta: artigo 6º, com relação: à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados, na forma da Constituição; e pelo artigo 7º, IV,

garante-se um valor mínimo de salário (“mínimo vital”) “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”.

As limitações ou vedações à dedutibilidade de determinadas despesas e a incidência de tributação nas pessoas físicas a partir de um limite de R\$ 1.058,01 mensais, na verdade, desatendem e violam, flagrantemente, a Magna Carta, no sentido de que ao Estado é colocado, originariamente, o dever de:

- i) construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- ii) garantir o desenvolvimento nacional;
- iii) erradicar a pobreza;
- iv) reduzir as desigualdades sociais;
- v) promover o bem de todos (artigo 3º, CF/1988);
- vi) proteger a família, como base da sociedade (artigo 226, CF/1988);
- vii) assegurar a todos, entre outros, no mínimo, o cumprimento dos deveres do Estado com relação: à educação (artigo 23, V, CF/1988), à saúde (artigo 23, II, CF/1988) e à segurança (artigo 144, CF/1988); e
- viii) assegurar a dignidade da pessoa humana (artigo 1º, III, CF/1988).

A incidência do Imposto sobre Renda, sem permitir que sejam deduzidos custos e gastos pelas pessoas físicas assalariadas para a obtenção de rendimentos, diferentemente do que ocorre com os contribuintes autônomos para os quais se admite a dedução de gastos registrados em Livro-Caixa, da mesma forma como são tributadas as pessoas jurídicas, inclusive, sendo permitida a compensação de prejuízos fiscais para essas, e para as pessoas físicas que desenvolvem atividade rural e para as aplicações no mercado de renda variável, além de se constituir em uma afronta à igualdade, à pessoalidade, à capacidade contributiva, atenta contra o não-confisco e a própria segurança jurídica, na medida em que consagra uma injustiça fiscal.

Vale observar, também, que o limite de isenção da tabela progressiva (R\$ 1.058,00) aparentemente parece razoável. Todavia, quando se considera que esse valor é o máximo que algumas pessoas ganham para a respectiva sobrevivência juntamente com toda a sua família, consagra-se, com tal limite, uma agressão contra o mínimo vital e um verdadeiro confisco, quando acima desse valor de R\$ 1.058,01 já incide a tributação do IR.

Importa demonstrar o efeito confiscatório e violador do mínimo vital subjacente a tal limite, quando se verifica que o salário mínimo considerado como necessário à sobrevivência de uma família de quatro pessoas (dois adultos e duas crianças) seria de R\$ 1.599,00, calculado esse para o mês de abril do ano de 2003.

Tal constatação revela claramente que, além de não estar sendo efetivada a incidência do IR sobre os “acréscimos patrimoniais” e as riquezas novas como previsto constitucionalmente, tal tributação ainda atinge o próprio patamar de salário necessário à dignidade humana, à própria sobrevivência, e consagra o efeito confiscatório sobre os rendimentos de salários.

Portanto, o indicador mais seguro para que a tributação possa ocorrer da maneira o mais justa possível parece ser aquele em que o imposto somente possa incidir sobre os valores dos efetivos “acréscimos” de “renda” ou “proventos”, assim considerados os que excederem os custos e despesas necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora. No caso das pessoas físicas, também deverão ser computados aqueles relativos ao mínimo vital essencial para a sobrevivência do contribuinte e da sua família.

Apesar das poucas manifestações judiciais acerca da característica confiscatória para fins tributários, é importante transcrever o Acórdão da 2ª Turma do TRF da 5ª Região – MAS n. 49.273-PB – j. 20.06.1995:

A vedação do confisco, muito embora seja de difícil conceituação no direito pátrio, face à ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudada em consonância com o sistema sócio-econômico vigente, observando-se a proteção da propriedade em sua função social. As alíquotas de 35%, 25% e 20% incidentes sobre a transmissão de ouro, a transmissão de ações de companhias abertas e sobre os saques de caderneta de poupança exacerbam a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário, inviabilizando, inclusive, as operações realizadas pelos contribuintes.

Em conseqüência, fuge ao bom senso e ao mínimo critério de razoabilidade, configurando até mesmo um confisco: i) a incidência de imposto sobre “rendas” ou “proventos” superiores ao mínimo de R\$ 1.058,01; ii) a vedação da dedutibilidade das despesas necessárias à produção dos

rendimentos e à manutenção da fonte produtora, o contribuinte e a sua família; iii) a vedação das despesas e dos gastos básicos e essenciais à própria sobrevivência como: aluguel, alimentação, saúde, remédios, vestuário, educação, transporte e, também, impostos pagos como IPVA, IPTU, ICMS, Contribuições Sociais).

A injustiça torna-se mais flagrante quando essas vedações referem-se, especialmente, às pessoas físicas assalariadas ou pensionistas que têm apenas uma única fonte de renda.

Importa observar, também, que a tributação para o IR afronta até mesmo a proteção da família e do casamento, como está fixado no Texto constitucional. Apesar de a Constituição consagrar a proteção ao casamento (artigo 226, § 3º) e à família (artigo 226), é importante ressaltar que a incidência do Imposto sobre a Renda encerra, na verdade, um incentivo à dissolução do vínculo matrimonial. Admite-se como dedução de dependentes, inclusive o cônjuge, apenas o valor mensal de R\$ 106,00, e anual de R\$ 1.272,00, e, ao contrário, em relação à pensão paga no caso de separação, a sua dedução é integral. Nesse sentido, inclusive, não podem ser aceitas justificativas esdrúxulas de que a dedutibilidade integral da pensão deve-se ao fato de que ela constitui rendimento tributável para quem a recebe. Do contrário, os escusos fins estariam a justificar a total subversão dos meios.

3. TRIBUTAÇÃO NA FONTE

3.1 Aspectos gerais e evolução legislativa

A incidência do Imposto sobre a Renda sob a forma de retenção na fonte resulta da obrigatoriedade, imposta pela lei ordinária, para que terceira pessoa, física ou jurídica, fonte pagadora de rendimentos ou valores a outras pessoas físicas ou jurídicas, no momento escolhido pela lei (pagamento, crédito, remessa, emprego, entrega etc.) para entrega dos rendimentos ao beneficiário, efetue a retenção e, posteriormente, o recolhimento do imposto devido por esse contribuinte (esse é que, efetivamente, realiza o fato gerador e aufere o benefício econômico).

A tributação na fonte, de acordo com a lei, caracteriza-se como uma “antecipação” do imposto que for apurado como devido, pelo contribuinte, posteriormente, no momento da ocorrência do fato gerador e da

respectiva quantificação da base de cálculo do imposto (salvo as hipóteses de tributação exclusiva na fonte).

Nesse caso, de acordo com a periodicidade a que estiver submetido o rendimento, a lei impõe à fonte pagadora, como responsável tributário, a obrigação de efetuar a “retenção” e o “recolhimento” do Imposto sobre a Renda que for considerado como incidente sobre o valor pago, admitidas, apenas, algumas deduções.

A lei impõe, ainda, à fonte pagadora, a obrigatoriedade de apresentar uma declaração anual (DIRF – Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte), na qual serão informados os valores e nomes dos contribuintes para os quais foram efetuadas retenções e recolhimentos a título de IR retido na fonte no curso do ano.

Essa sistemática de tributação teve suas origens na Inglaterra, nos primórdios do ano de 1900, como um imposto cobrado da pessoa que pagava a renda, sob a justificativa de praticidade e por ser a forma que melhor se prestava ao combate da evasão fiscal, bem como por ser um redutor das despesas de arrecadação. Tal forma de incidência foi aperfeiçoada nos Estados Unidos e ficou conhecida como *pay-as-you-go-system*.

No Brasil, inicialmente, a incidência na fonte somente se dava sobre os rendimentos percebidos por residentes e domiciliados no exterior, tendo sido introduzida por meio da Lei n. 2.354/1954, como uma forma de simplificar a tributação das pessoas físicas assalariadas que recebiam rendimentos de apenas uma fonte pagadora, as quais ficavam dispensadas da apresentar declaração de rendimentos, sendo permitidas, tão-somente, algumas deduções.

Por meio da Lei n. 4.506/1964, foi instituída a sistemática de fonte para todas as pessoas físicas assalariadas, como “antecipação” do imposto devido na declaração de rendimentos, com o fim, segundo Noé Winkler, de reduzir o déficit de caixa do Tesouro e normalizar o fluxo de arrecadação.¹³

Com o Decreto-lei n. 1.351/1974, os valores retidos pelas fontes no curso do ano-calendário passaram a ser acrescidos de correção monetária e juros, disposições que foram revogadas pela Lei n. 7.450/1985, por terem as restituições resultado em distorcer o fluxo de caixa do governo. Por

¹³ WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1-2.

esta Lei, igualmente, foi instituída a incidência em bases correntes, à medida que os rendimentos fossem sendo auferidos, passando a coincidir a obrigação de pagar o imposto com o recebimento da renda pelo contribuinte.¹⁴

De acordo com Noé Winkler, a retenção na fonte é um tipo de incidência híbrida, justificada pela finalidade de que se destina a atender aos interesses do Erário de melhor distribuir a entrada de recursos, alocando-os por todos os meses do ano, eliminando a defasagem entre o fato gerador e o ingresso nos cofres públicos. Segundo ele, trata-se de uma “arrecadação provisória”, um “adiantamento para o futuro”.¹⁵

A sistemática atualmente em vigor está prevista na Lei n. 7.713/1988, com as alterações da Lei n. 8.134/1990, como uma forma de tributação aplicável a praticamente todos os rendimentos de pessoas físicas (salários, recebimentos de autônomos, aluguéis etc.), quando percebidos de pessoas jurídicas e quando se tratar de salários pagos por outras pessoas físicas.

Constituem exceções a essa sistemática a tributação dos valores recebidos da atividade rural, a título de ganho de capital e ganho líquido de renda variável, que são tributados pelo próprio beneficiário. Os rendimentos de aplicações financeiras são submetidos, também, à tributação pela fonte pagadora, porém, sob o regime de tributação exclusiva na fonte. No tocante às pessoas jurídicas, geralmente, a incidência na fonte ocorre no que diz respeito à prestação de serviços de natureza intelectual.

É inegável que a sistemática de retenção do IR pela fonte pagadora representa inúmeras vantagens para o Fisco, sob os aspectos de ser uma forma que:

- i) dá mais agilidade e rapidez à arrecadação, tornando-a mais simples e econômica;
- ii) torna mais fácil a localização do rendimento;
- iii) facilita o controle no cumprimento das obrigações tributárias;
- iv) identifica, mais facilmente, os beneficiários de rendimentos;
- v) reduz o universo de contribuintes a serem fiscalizados, dando maior eficiência à máquina arrecadadora;

¹⁴ WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2-3.

¹⁵ WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2-3.

- vi) previne sonegações;
- vii) permite manobras do Fisco no sentido de fazer distinções de incidências, por meio de alíquotas diferenciadas e fixas;
- viii) presta-se a manter o fluxo de caixa permanente do Erário, que não precisa aguardar a ocorrência do fato gerador do tributo para cobrar o imposto;
- ix) tem maior significação econômica;
- x) aumenta o volume de captação de valores, pois somente após a entrega da declaração no ano subsequente serão restituídas as quantias retidas indevidamente, sem a incidência de juros já a partir da data da retenção, uma vez que a taxa Selic somente é aplicada a partir do mês de abril do ano subsequente àquele da retenção;
- xi) constitui um financiamento do Estado, sob a forma de empréstimo compulsório sem a correspondente remuneração do capital. Saliente-se que 90% dos valores retidos são restituídos no ano subsequente com atualização monetária, apenas, a partir do mês de abril;
- xii) por meio dessa sistemática, transfere-se para um contribuinte de maior capacidade contributiva (geralmente pessoas jurídicas) a obrigação de reter e recolher o IR devido (na maioria por pessoas físicas assalariadas), dever que, se não for cumprido, resultará o imposto ser considerado como devido pela própria fonte pagadora, inclusive com imposição de penalidade para esta última.

A retenção de fonte, na maioria dos casos (exceto os rendimentos submetidos à tributação exclusivamente na fonte), revela-se como uma suposta “antecipação” do valor que será apurado no momento da futura ocorrência do fato gerador do IR e em que deverá ser apurada a respectiva base de cálculo.

A apuração do imposto, no caso das pessoas físicas, é efetuada pelo cálculo do rendimento pago, menos a dedução das despesas mensalmente admitidas em lei, aplicando-se sobre a diferença (base de cálculo) a tabela progressiva mensal. O recolhimento do imposto pela pessoa jurídica deverá ser efetuado até o terceiro dia útil da semana subsequente àquela em que tiverem ocorrido os fatos geradores.

A pessoa física que recebe o rendimento líquido está obrigada a incluir o total do rendimento recebido (bruto) na apuração da base de cálculo do imposto anual (31 de dezembro), e a informá-lo na declaração de rendimentos apresentada no ano subsequente. O valor do imposto retido pela fonte poderá ser compensado com o imposto apurado como devido no ajuste em 31 de dezembro.

A seguir, será apresentado um quadro demonstrativo da arrecadação de tributos federais, com destaque para o Imposto sobre a Renda, a fim de se demonstrar a representatividade desse imposto em relação ao total arrecadado, e destacar o volume de arrecadação sob a forma de retenção na fonte e, especialmente, no tocante à sua incidência sobre os rendimentos do trabalho assalariado.¹⁶

ARRECAÇÃO DE RECEITAS FEDERAIS – IMPOSTO SOBRE A RENDA						
Preços correntes – R\$						
Receita		1995	1999	2001	2002	Participação Arrecadação %
1) IRPF		2.165,4	3.256,7	4.058	4.461	1,84
2) IRPJ	Valor Total	9.341,6	13.750,1	16.984	33.893	13,95
	2.1) Entidades Financeiras	1.162,7	2.530,2	2.361	5.700	2,35
	2.2) Demais PJ	8.178,9	11.219,8	14.623	28.193	11,60
3) IR NA FONTE	Valor Total	17.461,9	34.509,5	43.866	47.448	19,53
	3.1) Trabalho Assalariado	10.881,3	15.277,4	21.562	22.479	9,25
	3.2) Rendimento de Capital	4.175,3	13.656,1	15.212	16,361	6,73
	3.3) Remessas ao Exterior	1.312,5	3.454,9	4.505	5.371	2,21
	3.4) Outros Rendimentos	1.092,7	1.287,5	2.567	3.237	1,33
Imposto sobre a Renda – Total		28.968,9	51.516,2	64.908	85.802	35,31%

¹⁶ Foram tomados como parâmetros os valores recolhidos nos anos de 1995 (ano seguinte ao Plano Real) e 2002, último ano que consta dos quadros demonstrativos da Secretaria da Receita Federal, de acordo com consulta da página da *internet*: <www.receita.fazenda.gov.br> em 23/07/2003. As abreviaturas significam, respectivamente: IRPF – Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas; IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas; IR na Fonte – Imposto sobre a Renda Retido pelas Fontes Pagadoras de Rendimentos; PJ – Pessoas Jurídicas.

3.2 A sujeição passiva

A regra-matriz de incidência do imposto fixada na norma constitucional, igualmente, revela quem é o contribuinte do IR: aquele que adquire renda como riqueza nova ou acréscimo patrimonial. Ao tratar da matéria, o CTN elege como sujeito passivo o contribuinte (aquele que realiza o fato gerador e que aufer o benefício econômico da renda) e o responsável (o terceiro vinculado ao fato gerador, mas que dele não aufer o benefício econômico, a quem a lei obriga a retenção e o recolhimento do imposto).

No tocante ao Imposto sobre a Renda, a figura do responsável exsurge ocupando grande relevância, haja vista a obrigatoriedade imposta pela lei ao atribuir a responsabilidade à fonte pagadora pela retenção e recolhimento do IR devido pelo beneficiário dos rendimentos auferidos.

Ao tratar da figura da sujeição passiva o CTN, no seu artigo 45, diz que contribuinte é o titular da disponibilidade da renda ou provento que caracteriza a hipótese de incidência do IR e, no parágrafo único do mesmo dispositivo, especificamente, dispõe que a lei poderá atribuir à fonte pagadora a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Na Constituição Federal, nos seus artigos 157, I; 158, I; e 159, § 1º, encontra-se expressamente reconhecida a figura da fonte pagadora, como a pessoa que faz a retenção do Imposto sobre a Renda sobre os valores pagos a terceiros beneficiários. Tal sistemática, portanto, é acolhida em sede constitucional.

Contribuinte é a pessoa que realiza, no mundo factual, a hipótese prevista na lei, concretizando o fato gerador tributário. No caso do IR, é a pessoa que adquire a disponibilidade de renda ou provento e, por decorrência, teve o seu patrimônio acrescido por riqueza nova, que será a base (critério quantitativo da hipótese) que revela a capacidade contributiva sobre a qual recairá a incidência do imposto.

Como no dizer de Geraldo Ataliba, contribuinte é a pessoa que fica na contingência legal de adotar o comportamento previsto em lei que é objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio. Para esse mestre, “contribuinte é a pessoa que terá diminuição patrimonial com a arrecadação do tributo”.¹⁷

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 77.

Já o responsável é terceira pessoa eleita pela lei e que, apesar de não realizar o fato gerador de tributo com ele guarda algum vínculo, tem a obrigação de reter e recolher o Imposto de Renda devido por outra pessoa, o contribuinte que concretiza o fato gerador e aufer os respectivos benefícios econômicos.

Para Geraldo Ataliba, “há responsabilidade tributária’ sempre que, pela lei, ocorrido o fato imponible, não é posto no pólo passivo da obrigação conseqüente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte *stricto sensu* – art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o sujeito passivo ‘natural’ ou ‘direto’, como usualmente designado) se não um terceiro expressamente referido na lei. Assim, v.g., o despachante aduaneiro (o contribuinte do imposto é o importador); o transportador (contribuinte do IPI é o industrial vendedor), a fonte pagadora (contribuinte do imposto sobre a renda é o beneficiário) etc.”¹⁸

Examinando a sistemática da responsabilidade, Geraldo Ataliba aduz, também, que é incabível que a lei possa exigir de alguém que mora no primeiro andar de um prédio o Imposto sobre a Renda devido por todos os moradores do prédio, simplesmente porque a cobrança, assim, torna-se mais fácil! Bem assim, não poderá exigir de quem mora na esquina o imposto predial de todos os contribuintes daquele quarteirão, mesmo que seja assegurado o mecanismo de reembolso, só porque tal expediente é mais cômodo à Administração. Geraldo Ataliba identifica o IR incidente na remessa de valores para o exterior como um imposto sobre despesa.¹⁹

Já Paulo de Barros Carvalho enxerga um timbre sancionatório na responsabilidade tributária, quando, segundo ele, pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário é colocada como sujeito passivo de obrigação tributária. Nas lições desse mestre, “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas”²⁰

Ainda são importantes as lições do mestre Paulo de Barros Carvalho quando ele afirma que “quando se faz referência a entregas de dinheiro

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 81.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 79-81.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 319-320.

ao Estado, comportamento que realiza a prestação pecuniária, é sumamente importante salientar que a quantia entregue deve sair do patrimônio do sujeito passivo. Do contrário, não teremos tributo, mas outro tipo de relação jurídica. É o caso do ‘imposto de renda na fonte’. Não cremos existir relação jurídica tributária entre a União e a empresa que retém, mas tão-somente uma obrigação estabelecida pelo legislador federal, com a finalidade de facilitar o cumprimento da prestação, a cargo do verdadeiro sujeito passivo (a pessoa física que teve parte de seu dinheiro retido pela fonte pagadora). É por isso que é dever, de conteúdo patrimonial, há penalidades pecuniárias que garantem ao Estado o cumprimento dessa prestação por parte das pessoas jurídicas que devam promover a retenção”²¹

De acordo com o pensamento de Renato Lopes Becho, a sistemática de retenção na fonte transforma a fonte pagadora (o retentor) em sujeito ativo auxiliar. Para esse autor, “a retenção de tributos não transforma o agente retentor em contribuinte do tributo, não sendo o caso de substituição tributária, mas sim de agente em colaboração com a Administração. Isto porque o agente de retenção não participa da norma jurídico-tributária, não há uma materialidade tributária descrita como reter valores a título de tributo”²²

Para Ricardo Mariz de Oliveira, a responsabilidade da fonte pagadora é exclusiva e tem de estar prevista em lei, isto é, ela exclui a responsabilidade do contribuinte que aufer a renda ou o provento. Segundo esse autor, a exclusividade decorre do fato de que uma relação tributária se estabelece desde o momento em que a lei não estabelece a condição.²³

Responsável, portanto, é aquele a quem lei confere a obrigação de reter e recolher o IR devido pelo contribuinte. O responsável não realiza o fato gerador do imposto, mas apenas com ele guarda vínculo. Na verdade, é uma obrigação por dívida alheia que a lei lhe impõe.²⁴

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 89, nota 48.

²² BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122 e 191.

²³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “A sujeição passiva da fonte pagadora de rendimento, quanto ao imposto de renda retido na Fonte”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 49, p. 88-105.

²⁴ Sobre a natureza da incidência de fonte ver o subitem 3.4 deste capítulo.

3.3 Momento da incidência

A partir da regra-matriz de incidência do IR, conclui-se que a retenção na fonte, como uma modalidade de recolhimento do imposto, somente poderá dar-se no momento em que for realizada, no mundo fático, a hipótese de incidência prevista na lei.

Portanto, para o IR, esse momento será aquele em que se dê a efetiva aquisição e em que haja a disponibilidade da renda, como riqueza nova ou acréscimo patrimonial. Simples ingressos não têm o condão de realizar o fato gerador do tributo, pois ainda não se tem como verificar a efetiva subsunção do fato real à norma tributária.

Nesse sentido, o momento da incidência poderá ser o pagamento, a remessa, a entrega, o crédito, o emprego etc. que revele a inteira subsunção do fato a todos os elementos da regra-matriz de incidência, e que mostre a capacidade contributiva do beneficiário e configure a efetiva aquisição da disponibilidade da renda.

No tocante ao crédito, é importante ressaltar que ele se refere à efetiva aquisição e disponibilidade do rendimento em favor do beneficiário que realiza o fato gerador do tributo, o contribuinte. Portanto, simples créditos constantes nos registros contábeis da fonte pagadora em favor do beneficiário, mas que não demonstrem qualquer disponibilidade desse, não se configuram como fato gerador com força para fazer nascer a obrigação tributária.

Se ocorrer algum evento posterior à retenção do IR e antes que o beneficiário adquira a efetiva disponibilidade do rendimento, torna-se indevida a retenção do IR. Em muitos casos, a retenção e o recolhimento do imposto acontecem *a priori*, como, por exemplo, na hipótese de remessas de rendimentos para o exterior, que necessitam de autorização do Banco Central, em que a pessoa jurídica antes de remeter já faz a retenção e o recolhimento do imposto. Portanto, caso não seja autorizada a posterior remessa, mas já tenha sido feito o recolhimento do imposto, mister se faz o Fisco proceder à respectiva restituição por não se haver realizado o fato gerador do tributo.

A exigência de tributo sem que se tenha realizado o fato gerador afronta inteiramente a legalidade em matéria tributária. Vale repetir que os eventos da vida real somente se transmudam em fato gerador de tributo quando eles puderem adequar-se e subsumir-se inteiramente à norma tributária.

Contudo, importa observar que as retenções na fonte sob o suposto título de “antecipações” representam verdadeiros empréstimos compulsórios, pois a incidência do imposto acontece antes que se realize o respectivo fato gerador, o qual, muitas vezes, nem chega efetivamente a ocorrer.

3.4 Natureza da incidência

3.4.1 Em relação ao contribuinte

No tocante à pessoa que auferir rendimento, o contribuinte, a retenção sob a sistemática de fonte, com a incidência acontecendo em “bases correntes”, de acordo com a sistemática prevista em lei, vai ocorrendo “à medida que os rendimentos vão sendo pagos pela fonte pagadora”.

O IR é retido do contribuinte beneficiário, pela fonte pagadora (o IR é pago pelo contribuinte que auferir renda quando do desconto pela fonte), quando do pagamento, crédito, remessa, emprego etc., isto é, quando da disponibilidade e do ingresso do valor para aquele que adquiriu a disponibilidade, e antes que ocorra o efetivo fato gerador do tributo (pessoa física em 31 de dezembro, e pessoa jurídica trimestralmente ou anualmente).

Cumpra ressaltar que esse fato gerador poderá, ou não, ocorrer posteriormente, na dependência de outros rendimentos, outras despesas e outras deduções ou, ainda, ele pode dar-se em montante menor do que aquele que gerou a retenção no curso do ano-calendário e antes do ajuste. Somente no momento em que ocorre o fato gerador do IR e for apurada e quantificada a base de cálculo do tributo é que se conhece o *quantum* do tributo efetivamente devido.

Na verdade, a retenção de fonte incide sobre praticamente o total dos ingressos, uma vez que, como já ficou demonstrado em capítulo anterior, mensalmente, apenas, poucas deduções são admitidas. Decorrem daí, exatamente, as volumosas restituições feitas pelo Fisco no ano subsequente.

No caso de a base de cálculo do ajuste ser menor ou não ter base tributável (se existirem isenções e deduções para a pessoa física ou prejuízos para as pessoas jurídicas), a retenção de fonte não poderá ser considerada nem mesmo como “antecipação”, pois, se não há base de cálculo do imposto, por decorrência a “antecipação” não se caracteriza como Imposto sobre a Renda.

Nesse sentido, em relação ao contribuinte que auferir a renda, a retenção de fonte caracteriza-se como um verdadeiro “empréstimo compulsório” no curso do ano-calendário em que são percebidos valores e efetuadas despesas, que somente no momento do ajuste é que vão ser computadas a fim de se verificar e quantificar se ocorreu, ou não, o fato gerador do IR, por haver o contribuinte auferido e adquirido renda como acréscimo patrimonial.

Ressalte-se que, na sistemática da retenção considerada como exclusivamente de fonte, além de a incidência do IR acontecer com a aplicação de alíquotas fixas, de forma definitiva e em separado dos demais rendimentos, nem o respectivo valor nem o imposto retido são considerados no cômputo da base de cálculo do ajuste, a fim de ser aplicada e respeitada a universalidade, a pessoalidade, aplicada a progressividade e aferida a capacidade contributiva. Portanto, no tocante a essa sistemática, nem mesmo a possibilidade de restituição há.

O regime de fonte, sob essa perspectiva, constitui uma injustiça quando deixa de prestigiar a universalidade, pois o grande poupador e investidor beneficia-se dessa tributação mais favorecida e com alíquotas mais baixas, enquanto os demais são tributados com base na tabela progressiva.

A incidência na fonte para o contribuinte configura-se, portanto, como uma afronta à legalidade (cobrar tributo sem que tenha corrido o fato gerador), à pessoalidade e à universalidade (não consegue levar em consideração as condições pessoais de cada contribuinte, nem computa o total das rendas percebidas, algumas, inclusive, são submetidas à tributação por alíquotas fixas), e à progressividade (não se considera o total das rendas para ser aplicada a tabela progressiva), portanto, não consegue aferir, também, a real capacidade contributiva.

A sistemática viola, ainda, a pessoalidade, tendo em vista que, em nome da necessidade de homogeneizar as regras de incidência do imposto em “bases correntes” e simplificar a sua arrecadação, são estabelecidas regras especiais nas quais não são computadas determinadas despesas consideradas dedutíveis pela lei, por exemplo, despesas médicas e hospitalares, que somente serão computadas no ajuste anual.

A distorção da incidência na fonte é tão grande, com a finalidade, apenas, de manter o fluxo de caixa do Estado, que nem mesmo o valor mínimo de 20% já garantido como dedução de despesas presumidas é considerado no cálculo para a retenção na fonte.

3.4.2 Em relação à fonte pagadora (responsável)

Quando a lei estabelece a responsabilidade da fonte pagadora, ela cria, inicialmente, uma obrigação de fazer, imputando à fonte a responsabilidade para:

- i) a apuração da ocorrência do fato gerador do IR (se houve, ou não, pagamento de renda que se subsume à hipótese da lei tributo e constata que terceiro auferiu renda tributável);
- ii) a identificação do respectivo sujeito passivo (individualiza quem é o contribuinte, a pessoa que auferir e adquire a renda e seu benefício econômico);
- iii) a quantificação da matéria tributável (apurar a base de cálculo do tributo, valor bruto menos deduções da lei);
- iv) fazer o cálculo do IR devido (aplicar a alíquota progressiva cabível na situação pessoal do contribuinte);
- v) fornecer comprovante de rendimentos com o total do rendimento bruto pago pela fonte, o total retido a título de IR, e qual o rendimento líquido efetivamente recebido pelo beneficiário;
- vi) informar, trimestralmente, na DCTF, os valores dos rendimentos brutos pagos e o valor do IR retido;
- vii) apresentar, anualmente, Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), informando o nome dos beneficiários de rendimentos pagos pela fonte, o valor bruto dos valores pagos e o imposto que foi retido.

Após a apuração do valor do IR a ser retido do beneficiário do rendimento, aparece, em decorrência, para a fonte pagadora, a obrigação de dar, entregar o dinheiro aos cofres públicos. A fonte pagadora tem o dever de recolher o tributo que foi por ela apurado como devido pelo contribuinte e que foi dele retido no ato do pagamento, entrega, remessa, emprego etc. (o beneficiário do rendimento receberá o valor líquido: valor bruto percebido menos o IR retido pela fonte).

No tocante às obrigações de fazer, dúvidas não há de que se trata de obrigações acessórias ou deveres instrumentais. A fonte pagadora passa a integrar uma relação jurídica frente ao Estado, em decorrência do fato de estar de alguma forma vinculada à relação jurídico-tributária da qual nasceu o dever do contribuinte de pagar o IR que será retido e recolhido pela fonte pagadora. Esta é um terceiro que não realizou nem auferiu benefi-

396

cios do fato gerador tributário. Tais obrigações não têm cunho de obrigação tributária principal, como está previsto no artigo 113, § 1º, do CTN.

Relativamente à obrigação de dar, a fonte pagadora age na posição de responsável por dívida alheia, ao tornar-se obrigada a entregar ou a recolher aos cofres públicos o IR por ela retido, cujo fato gerador foi realizado por outrem, o contribuinte. A lei atribui a responsabilidade por dívida alheia quando coloca terceiro no pólo passivo da relação tributária, tendo em vista que esse não é o próprio devedor da relação de dívida.

Na verdade, a fonte pagadora, ao proceder à apuração da ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo (contribuinte) da obrigação tributária e apurar o montante do tributo por ele devido, pratica um ato de constituição de crédito tributário, em tudo igual àquele ato de ofício da autoridade administrativa, previsto no artigo 142 do CTN, que é denominado de lançamento.

Na medida em que a fonte pratica todas as atividades idênticas àquelas descritas no artigo 142 do CTN, ela faz o que se poderia chamar de “paralancamento”.²⁵

Como o ordenamento jurídico-tributário brasileiro não acolhe a possibilidade de terceiro proceder a lançamento, nem mesmo o “autolancamento” quando efetuado pelo próprio contribuinte, por esse ato ser exclusivo e privativo do Fisco, pode-se concluir que a fonte pagadora, apesar de não proceder a lançamento, ela também constitui o crédito tributário, ao relatar em linguagem competente o evento do mundo real que se transmudou em fato gerador do tributo, por se adequar perfeitamente à hipótese de incidência prevista na lei.

²⁵ Aqui foi utilizada a expressão “paralancamento”, por falta de termo apropriado e específico para identificar a atividade da fonte pagadora. No caso, foi empregado o vocábulo para (prefixo grego que significa quase, semelhança, proximidade) para dar uma idéia aproximada da atividade praticada pelo particular que é idêntica àquela exercida pela autoridade administrativa e denominada de lançamento, contudo, com esse não se confunde por o lançamento ser, de acordo com o CTN, ato exclusivo do Fisco. O prefixo é aplicável à situação porque a atividade do particular nesse caso é semelhante à do Fisco, mas com ela não se confunde por ser exercida por pessoa diferente daquela a quem a lei incumbe a respectiva competência.

397

A atividade da fonte pagadora é em quase tudo idêntica àquela praticada pelo Estado, porém, com ela não se confunde por terem naturezas diversas.

Cumprе ressaltar que a atividade da fonte pagadora difere da constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte, tendo em vista que este constitui o crédito tributário relativo ao fato gerador por ele próprio realizado, enquanto a fonte pagadora constitui o crédito tributário em relação ao terceiro contribuinte que concretizou no mundo real a hipótese de incidência abstrata da lei, em cumprimento de um dever legal que lhe foi imposto.

A obrigação da fonte pagadora ainda poderá assumir outro aspecto. É quando ela deixa de fazer a retenção do IR devido pelo contribuinte. Nesse caso, a lei expressamente considera que, por mera liberalidade, a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto e passa a estar obrigada ao recolhimento do respectivo valor.

Mesmo nesse caso, a fonte pagadora não realiza qualquer fato gerador do tributo. O IR devido continua sendo do beneficiário do rendimento, inclusive no informe do rendimento a ser entregue deverá constar o valor total reajustado do rendimento para incluir no *quantum* bruto total o valor do IR, bem assim o contribuinte deverá computar e informar esse total na sua declaração de rendimentos e poderá compensar esse IR com o imposto apurado no ajuste. Inclusive, o contribuinte poderá beneficiar-se de restituição relativa ao valor do IR retido a maior pela fonte, quando na apuração do ajuste em 31 de dezembro for verificada essa circunstância.

No caso de falta de retenção e/ou de recolhimento do IR e tal descumprimento seja apurado por meio de procedimento fiscal de ofício, o Fisco procede a um lançamento *ex officio* para reajustar a base de cálculo do IR, exigir da fonte pagadora o valor do imposto e aplicar a penalidade pelo descumprimento da obrigação de reter e recolher o imposto. Normalmente, é aplicada a multa de 75% para a fonte pagadora, não como descumprimento de obrigação acessória, mas por falta de recolhimento de tributo. Nas hipóteses de dolo ou fraude, a multa é agravada e passa para 150%.

Impende ressaltar que o não-fornecimento, pela fonte pagadora, do comprovante de rendimentos ou quando esse é fornecido com erro enseja a imposição de penalidade de multa (R\$ 41,43) específica para esse tipo

de descumprimento de dever instrumental ou acessório. A penalidade será de 300% quando se tratar de informação falsa.²⁶

Exsurge, nesse caso, a exigência do tributo como uma sanção pelo descumprimento da fonte pagadora de reter e recolher o tributo devido por terceiro, o contribuinte.

Ora, tal possibilidade contraria sobremaneira a própria natureza e essência do que seja uma obrigação tributária e o conceito do que seja tributo, quando, expressamente, o CTN, no seu artigo 3º, o define como uma prestação compulsória que não decorra de ato ilícito.

Insurgindo-se contra a possibilidade de que o sujeito passivo possa ser alguém obrigado ao pagamento de penalidade pecuniária, José Roberto Vieira expõe que a noção de tributo passa a léguas de distância da idéia de sanção de ato ilícito. Segundo ele, na relação que tenha por objeto uma penalidade, existe um sujeito passivo, porém essa não se configura como uma relação tributária.²⁷

Se a fonte pagadora fizer a retenção do imposto e não proceder ao respectivo recolhimento, configura-se o crime de apropriação indébita, como está previsto na Lei Penal. Aí, sim, está correto o entendimento, porque a fonte pagadora estaria a se apropriar indevidamente de valor alheio relativo ao crédito tributário.

Não se pode acolher o entendimento de que a obrigação que a lei coloca para a fonte pagadora é uma obrigação tributária dela mesma, como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, pois, do contrário, a hipótese de incidência do tributo, nesse caso, seria: pagar, creditar, remeter, empregar recursos a terceiros. Ora, é cristalino que tal previsão não encontra acolhida na Constituição, que não prevê esse tipo de imposto, nem no CTN, nem em lei ordinária.

Tal possibilidade somente estava prevista nas primeiras prescrições normativas sobre fonte, pois, hoje, o IR incide sobre a aquisição da disponibilidade de renda como acréscimo e riqueza nova segundo os comandos constitucionais.

²⁶ Essa multa é no valor de R\$ 41,43 por documento – Lei n. 8.981/1995, artigo 86; Lei n. 9.249/1995, artigo 30 e artigo 6º da IN SRF n. 268/2002.

²⁷ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 109.

Dar guarida a tal entendimento resultaria admitir que se estaria diante de outro tributo que não o Imposto sobre a Renda, como ele encontra a sua regra-matriz de incidência na Constituição Federal, e que essa seria uma outra exação. Nesse caso, tal tributo, por não encontrar respaldo constitucional, seria flagrantemente ilegal.

Se a materialidade da regra-matriz do IR é adquirir a disponibilidade de renda, como acréscimo do patrimônio próprio daquele que revela capacidade contributiva, então, pagar, entregar, creditar etc. renda não tem como se enquadrar no tipo constitucional.

Em posição parcialmente oposta àquela aqui assumida, situa-se Misabel Derzi, ao considerar que a retenção de fonte não se configura como outro tributo, mas, apenas, como uma forma legítima de cobrança, cujo excesso será objeto de devolução posteriormente. Contudo, no tocante à incidência exclusivamente de fonte, essa eminente tributarista, igualmente quanto ao entendimento aqui adotado, considera que se caracteriza como uma agressão à pessoalidade, à unicidade e à capacidade contributiva.²⁸

O melhor entendimento, portanto, é no sentido de que a responsabilidade colocada para a fonte pagadora, na verdade, é no sentido de que ela tem o poder de constituir o crédito tributário em relação a terceiro contribuinte, que realiza fato gerador, como uma obrigação acessória ou dever instrumental de reter e recolher o IR por aquele devido, e cujo descumprimento deverá ensejar a aplicação de uma penalidade relativa a esse dever. Ressalte-se, entretanto, que na atual legislação não existe penalidade específica para esse caso.

3.5 O lançamento pelo descumprimento da retenção na fonte no caso das pessoas físicas

Para a análise do tema, mister se faz uma incursão pela legislação ordinária para se verificar como se dá a incidência e de quem deverá ser exigido o cumprimento da respectiva obrigação.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 314.

40

De acordo com o artigo 103 do Decreto-lei n. 5.844/1943, incorporado ao artigo 722 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto n. 3.000/1999, a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do IR, mesmo que não tenha efetuado a respectiva retenção. Em tal situação, a lei considera que a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto devido pelo terceiro contribuinte, por mera liberalidade.

No artigo 5º da Lei n. 4.154/1962 e no artigo 63, § 2º, da Lei n. 8.981/1995, existe a previsão de reajustamento da base de cálculo do IR, para ser exigido da fonte pagadora o imposto devido que ela deixou de reter, considerando que foi pago o valor líquido.

Por sua vez, o artigo 65 do Decreto-lei n. 5.844/1943; os artigos 7º e 8º da Lei n. 9.250/1995; e o artigo 10, I, da Lei n. 9.477/1997, incorporados aos artigos 83 e 787 e seus parágrafos, do RIR/1999, expressamente prevêem a obrigatoriedade de que as pessoas físicas, anualmente, apurem a base de cálculo do IR, computando o total de todos os rendimentos (exceto os isentos e tributados exclusivamente na fonte ou em separado) e deduções admitidas pela lei, procedendo, posteriormente, à compensação do valor das “antecipações” do IR, já efetuadas no curso do ano-calendário.

Caso o resultado seja saldo a pagar, a diferença deverá ser recolhida até a data da entrega da respectiva declaração, a qual terá que ser apresentada, também, anualmente, no mês de abril do ano subsequente àquele de ocorrência do respectivo fato gerador do IR. Na declaração deverão constar as informações acerca de todos os rendimentos percebidos, deduções e compensações das “antecipações” do IR efetuadas no curso do ano-calendário anterior.

Apesar de se reconhecer a afronta à regra-matriz de incidência do IR e aos princípios que regem essa tributação, com a finalidade meramente de exposição desse subitem, será acolhida como premissa a possibilidade de haver a retenção na fonte como previsto na lei ordinária. Para fins da exposição do presente item, aparecem as seguintes situações, no tocante ao lançamento do IR e respectiva imposição de penalidade, que deverão ser assim visualizadas:

i) quando se tratar de IR sob a forma de retenção na fonte:

- a) no curso do ano-calendário em que ocorrerem os eventos da vida real que se transmudarão em fato gerador do IR, a obrigação legal pelo cumprimento do dever de reter e recolher o

imposto será exigida da fonte pagadora. A obrigação ainda permanece até a data da entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário. Pela lei, a obrigação acessória de reter e recolher tem um momento específico para ser cumprida, aquele em que for disponibilizado e houver a aquisição do rendimento para o beneficiário, pelo pagamento, entrega, remessa, crédito etc. Portanto, o descumprimento desse dever enseja o lançamento de ofício, com imposição de penalidade;

- b) após a data da entrega da declaração de rendimentos pelo beneficiário do rendimento. A partir dessa data, a lei impõe, igualmente, uma obrigação para o contribuinte de apurar a ocorrência do fato gerador na data de ocorrência do fato gerador em 31 de dezembro, quantificar a matéria tributável e recolher o imposto devido, com relação ao total das rendas e proventos percebidos no curso do ano-calendário. Ressalte-se que o contribuinte deverá apresentar, no mês de abril do ano subsequente ao da ocorrência do fato gerador, a Declaração de Rendimentos para o IR informando todos os valores recebidos durante o ano, bem assim o total das despesas, podendo compensar o IR retido na fonte com o que for apurado na declaração. Da apuração da base de cálculo poderá resultar saldo a restituir ou diferença a pagar a título de IR. Caso haja o descumprimento dessa obrigação, o Fisco poderá proceder a um lançamento de ofício, cobrando o IR e aplicando a penalidade da multa de ofício;
- c) caso a fonte pagadora deixe de fazer a retenção na fonte, a partir da data da entrega da declaração de rendimentos o Fisco tanto poderá lançar a fonte pagadora como o contribuinte, pois ambos passam a estar em débito com as suas obrigações perante o Fisco. Exsurge, na verdade, uma solidariedade entre fonte e contribuinte, prevista em lei, não de modo específico, mas da conjugação das normas que regem a tributação das pessoas físicas e da retenção na fonte. Essa solidariedade é relativa, apenas, a poder estar no pólo passivo da relação tanto o contribuinte como a fonte pagadora, porém, as respectivas obrigações têm natureza diversa, inclusive, os valores devidos poderão ser inteiramente diferentes. O contribuinte, no ajuste, em 31 de dezembro, pode não apurar

qualquer valor a pagar, mesmo sem considerar qualquer retenção de fonte e, portanto, nada é devido a título de IR;

- d) caso o contribuinte, apesar de não ter havido a retenção do IR, espontaneamente cumprir com a sua obrigação de pagar o imposto, libera-se a fonte pagadora, pois seria incabível, por ser ilegal, exigir um IR sobre um mesmo fato duas vezes. À fonte pagadora restaria somente a aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, para a qual não existe penalidade específica.
- ii) quando se tratar de IR sob a forma de retenção exclusivamente de fonte:
- a) nesse caso, a lei é taxativa ao considerar a tributação definitiva e liberar a pessoa física beneficiária do rendimento. Os rendimentos incluídos nessa sistemática, por exemplo, aplicações financeiras, não serão computados conjuntamente com os demais valores percebidos pelo sujeito passivo, e o correspondente imposto que foi retido não poderá ser compensado com o que for apurado como devido no ajuste, embora permaneça para o contribuinte o dever de informar tais rendimentos na Declaração de Rendimentos;
- b) o lançamento de ofício, nesse caso, deverá ser efetuado contra a fonte pagadora. Deve ser discutida exatamente a natureza desse tipo de exigência, tendo em vista que ele se caracteriza como uma sanção.

3.6 Restituição dos valores retidos indevidamente

Os valores considerados como indevidamente retidos após a ocorrência do fato gerador e da base de cálculo do IR devido, quando esse não se realizar ou for a menor, devem ser restituídos ao contribuinte. Essa restituição caracteriza efetivamente a retenção na fonte como verdadeiro “empréstimo compulsório”. É imprescindível que se dê a restituição, do contrário estaria configurado um verdadeiro confisco, como pode acontecer, na dependência do caso, na tributação sob a sistemática exclusivamente na fonte.

Essas restituições, contudo, são devolvidas ao sabor da discricionariedade da Administração Tributária. Essa é uma questão que agride a lógica da tributação, no sentido de que sobre os valores retidos e que se tornam indevidos e serão objetos de restituição não incide qualquer atualização monetária a partir da data da retenção. Além do fato de que a devolução somente acontece no ano-calendário subsequente ao da retenção e a partir do mês de abril. São acrescidos juros à taxa Selic apenas a partir do mês da entrega da declaração no ano subsequente.

Muito mais, não há qualquer prazo para o pagamento das restituições, o qual fica à inteira vontade da Administração Tributária, que escolhe o momento e critérios de como serão efetuadas as restituições dos valores retidos indevidamente.

O atraso nas restituições, às vezes até por dois anos após a retenção na fonte, quando elas ficam “retidas em malhas”, não enseja qualquer acréscimo de multa moratória pelo atraso no respectivo pagamento ou devolução pelo Fisco.

Saliente-se que, a partir do mês de abril do ano seguinte ao da retenção, as restituições poderão ocorrer a qualquer tempo, sem que existam regras ou prazos rígidos.

Importa esclarecer, também, que é inegável a diferença de tratamento dado pelo Fisco ao contribuinte que tem restituição a receber, e o que atrasa o pagamento de qualquer tributo. No caso do atraso do contribuinte, a Administração Tributária exige, além do pagamento dos juros à taxa Selic, o acréscimo de multa moratória (no caso federal: 0,33% por dia de atraso até o limite de 20%).

Já no tocante ao contribuinte, especialmente pessoa física, no caso de a retenção na fonte ter sido a maior, ele fica na dependência do Fisco para obter a sua restituição. Nessa hipótese, caso surja alguma dúvida ou problema com relação à retenção de fonte, mesmo que ele não tenha dado causa, pelo contrário, o seu rendimento já foi objeto do desconto compulsório na fonte, a Declaração de Rendimentos ficará retida na “malha” e o valor da restituição não será devolvido enquanto não for esclarecida a situação.

Cite-se como exemplo o caso em que uma das fontes pagadoras não apresenta a DIRF, mesmo sem o contribuinte ter dado causa, imediata-

404 mente a declaração “cai em malha”. Isto é, a restituição ficará retida até posteriores averiguações que são realizadas em procedimentos fiscais, às vezes bastante demorados, sem que se dê qualquer satisfação ao contribuinte que já teve a retenção anteriormente na fonte.

3.7 Considerações finais acerca da sistemática de fonte

Após as considerações aqui apresentadas, importa reconhecer a necessidade que tem o Fisco de dispor de mecanismos mais ágeis e simples para cumprir as suas tarefa de arrecadar para que o Estado possa cumprir os seus objetivos. Nesse sentido, a sistemática de fonte oferece inúmeras vantagens.

No cumprimento do seu dever-poder, entretanto, não poderá haver a exarcebação ou a usurpação de competências, nem serem desconsiderados os primados constitucionais que regem as exações, para serem invadidas as esferas de direitos dos particulares.

A permanecerem as regras da atual sistemática, a incidência do IR na fonte configura-se, na verdade, como um “empréstimo compulsório” sem autorização constitucional ou como uma exigência de outro tributo que não atende à regra-matriz de incidência para o IR, como previsto na Constituição Federal.

Na incidência do IR, especialmente no tocante à retenção na fonte, por ser aquela que mais direta e infalivelmente incide sobre a massa dos assalariados, precisa haver o enquadramento da lei ordinária o mais próximo possível dos ditames constitucionais.

Caso seja impossível rechaçar-se tal sistemática, que tem o fim exclusivo de manter o fluxo de caixa do Estado, pelo menos deve-se buscar equalizar a sua incidência para que, quando das retenções na fonte, no mínimo, sejam admitidas todas as deduções a que o contribuinte faz jus no momento do ajuste anual e sejam considerados todos aqueles gastos necessários à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos.

Deverão ser permitidos ajustes já no curso do próprio ano das retenções para se evitar os verdadeiros “empréstimos compulsórios” que tal sistemática consagra, e também um volume tão alto de restituições.

Não podem prevalecer argumentos em contrário, no sentido das dificuldades que seriam criadas para se manter o controle de tais apurações, pois as justificativas de simplicidade, combate à sonegação e dificuldades operacionais não podem se sobrepor à exigência do cumprimento da estrita legalidade em matéria tributária, que passa pelo respeito à progressividade, universalidade, generalidade, para se aferir a real capacidade contributiva, à isonomia e à segurança nas relações entre Fisco e contribuinte.