

ICT-55
01/04
20

COMPLEMENTAR
TEXTO 2

PAULO AYRES BARRETO

IMPOSTO SOBRE A RENDA E
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

DIALÉTICA

São Paulo - 2001

se produzirão efeitos de direito. Evento ocorrido e não comunicado, ou ainda informado por outros canais de manifestação que não os admitidos pelo ordenamento jurídico (linguagem social, por exemplo), não produz efeitos de direito.

Dessarte, podemos afirmar, de forma categórica, que obrigação tributária e crédito tributário surgem exatamente no mesmo momento, tão logo seja produzida a linguagem descritora do evento, na forma exigida pelo ordenamento jurídico. Surgem, nesse instante, obrigação tributária e crédito tributário já dotados das características de liquidez e certeza, instalando-se o vínculo relacional.

Todo fato relacional só pode ser modificado ou extinto por outra relação. Não há como se alterar ou extinguir uma relação fora do âmbito do cálculo relacional. É imperativo lógico ao qual também a Ciência do Direito está adstrita.

A relação jurídica, antes de ser jurídica, é relação e como tal opera consoante a lógica dos predicados poliádicos. Adverte Paulo de Barros Carvalho que "o estudo sistematizado das relações nada mais é do que a teoria dos predicados poliádicos (diádicos, triádicos, tetrádicos, pentádicos etc.), capítulo da Lógica cujo desenvolvimento inicial é atribuído a Augustus Morgan e a Charles Sanders Pierce, principalmente no que diz respeito ao chamado 'Cálculo das Relações'"¹²¹.

Para a extinção do crédito tributário é necessário que duas relações sejam submetidas ao cálculo relacional. Vale dizer, a relação jurídica tributária, por força da qual "A" deve pagar "x" à União, só é extinta quando contraposta à outra (relação) evidenciadora de que aquele direito de crédito foi extinto.

O Código Tributário Nacional prevê dez modalidades de extinção do crédito tributário, dentre as quais a mais comum é o pagamento.

Dissemos, nessa rápida incursão pela fenomenologia da incidência tributária, que dedicaríamos um capítulo à descrição da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda. Eis nossa próxima missão.

¹²¹ *Ibidem*, p. 134.

4. A Regra-Matriz do Imposto sobre a Renda

Compor a regra-matriz de incidência tributária de qualquer tributo é tarefa que cabe ao intérprete do direito, a partir do texto do direito positivo. É a regra-matriz, também chamada norma tributária em sentido estrito¹²², composta por uma hipótese (suposto ou antecedente) e por um conseqüente. A hipótese descreve um fato de possível ocorrência, com conteúdo econômico. O conseqüente, implicado pela hipótese, estatui vínculo de natureza obrigacional entre sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, a partir dos textos do direito positivo, tomamos contato com o conteúdo dos diversos enunciados prescritivos e, por intermédio de junção de alguns desses enunciados, construímos uma norma jurídica geral e abstrata, que associa, em caráter condicional, a ocorrência de um fato a sua conseqüência. Hospedam-se na hipótese os critérios material (conduta humana identificada por um verbo ou seu respectivo complemento), temporal e espacial. No conseqüente há os critérios pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota)¹²³.

Consignamos que as normas jurídicas são conformadas pelos princípios de superior hierarquia. Já perpassamos aqueles princípios que informam juridicamente a incidência tributária¹²⁴. Buscaremos doravante identificar as balizas existentes para a composição da regra-matriz do imposto sobre a renda. Para tanto, é mister discorrer sobre os princípios específicos que devem informar esse imposto em nosso sistema jurídico.

4.1. O Imposto sobre a Renda e seus Princípios Informadores

O imposto sobre a renda "Será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei" (art. 153, § 2º, inciso I, da CF).

Aos referidos princípios específicos que devem informar necessariamente a produção normativa atinente ao imposto sobre a renda, somam-se os demais princípios já mencionados neste estudo.

¹²² Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 80.

¹²³ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 80.

¹²⁴ Ver Capítulo II.

Pouco relevo tem sido dado aos princípios enunciados no artigo 153, § 2º, inciso I. Não raro a doutrina limita-se a referi-los, sem, contudo, levar em consideração as conseqüências que de tais princípios exsurgem, na conformação na regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda.

Com efeito, é comum identificarmos, em estudos que tratam do imposto sobre a renda, alusões a esses princípios, para, em seguida, admitir-se a tributação exclusiva na fonte¹²⁵, fazendo tábula rasa de tais enunciados prescritivos constitucionais. De nossa parte, estamos convictos de que não há como compaginar a tributação exclusiva na fonte com o princípio da generalidade e da progressividade. A verificação da significação dos princípios que devem, necessariamente, informar a tributação sobre a renda no Brasil, colocará a nu tal realidade.

Para atender ao primado da generalidade, o imposto deve incidir sobre todas as espécies de renda. É vedada a segregação da renda auferida para sua tributação mediante critérios distintos. Para Ricardo Mariz de Oliveira, por força desse princípio, todo acréscimo patrimonial deve ser submetido ao mesmo tratamento¹²⁶. É dizer, o imposto sobre a renda não poderá ser seletivo¹²⁷, onerando mais algumas espécies de acréscimo patrimonial e menos outras.

Evidentemente a verificação de qualquer aumento patrimonial (renda) deverá estar diretamente associada à pessoa que o obteve. O princípio da universalidade¹²⁸ impõe que a renda obtida por toda pessoa, observados os limites da própria competência tributária, fique sujeita à incidência desse imposto. O princípio da universalidade é, destarte, corolário do princípio da isonomia tributária.

Por força do princípio da generalidade, a renda do contribuinte deve ser considerada como um todo, impedindo venha incidir o impos-

¹²⁵ Examinaremos a impossibilidade de tributação exclusiva na fonte ao versarmos a sujeição passiva no imposto sobre a renda.

¹²⁶ Ricardo Mariz de Oliveira, *Princípios Fundamentais do Imposto de Renda*. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Lufs Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), p. 213.

¹²⁷ Sobre a seletividade, embora no IPI, ver José Eduardo Soares de Melo, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*, p. 81.

¹²⁸ Ricardo Mariz de Oliveira tem entendimento diverso sobre esse princípio. "Universalidade diz respeito a totalidade dos elementos positivos e negativos que compõem um determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir esse mesmo patrimônio num dado período de tempo, fixado pela lei". *Princípios Fundamentais do Imposto de Renda*. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Lufs Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), p. 214.

to sobre certas espécies de renda, desconsiderando-se efeitos negativos de outras.

É, assim, de se ressaltar o papel de relevo que exerce o *contribuinte* do imposto sobre a renda, no que concerne à observância dos princípios da generalidade e da universalidade. É ele, como titular de uma universalidade patrimonial, que há de ser considerado, para impedir a desconsideração de parcela de patrimônio, para assegurar a contraposição de acréscimos e decréscimos patrimoniais e, por fim, para permitir a aferição de que todos os possíveis contribuintes estão submetidos ao imposto.

Ricardo Mariz de Oliveira esclarece com acuidade que "o titular do patrimônio é o único elo entre todas as coisas, direitos e obrigações do seu patrimônio, assim como entre os fatores que aumentam ou diminuem esse mesmo patrimônio". Esclarece ainda que "a progressividade somente se mostra eficiente se associada aos princípios da generalidade e da universalidade. Pela universalidade, aplica-se a tabela de alíquotas crescentes uma única vez sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, e pela generalidade também se aplica a mesma tabela uma única vez, de forma indistinta, sobre todo o aumento patrimonial, quaisquer que tenham sido suas fontes produtoras"¹²⁹.

De nossa parte, a consideração dessa totalidade patrimonial decorre do princípio da generalidade. Nada obstante, deverá sujeitar-se inexoravelmente à aplicação, uma única vez, de alíquotas progressivas, incidentes sobre tal operação, independentemente de sua origem.

Por derradeiro, por força do princípio da progressividade as alíquotas devem ser tanto maiores quanto mais significativa for a renda passível de tributação pelo I.R. O legislador constituinte não se satisfaz com a mera proporcionalidade. Impôs a progressividade como condição, como requisito a ser atendido pelo legislador ordinário ao instituir esse imposto.

Para que se verifique o pleno atendimento ao princípio da progressividade, todo acréscimo patrimonial deverá ser considerado, aplicando-se a esse aumento, uma única vez¹³⁰, alíquotas progressivas. Vale dizer, quanto maior for o aumento patrimonial maior deverá ser a alíquota aplicável. Não há como observar o princípio se a aplicação de alíquotas progressivas ocorrer sobre parcelas de renda (e não sobre a renda total).

¹²⁹ *Ibidem*, p. 215.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 216.

De fato, o desrespeito aos princípios da universalidade e da generalidade configura óbice à própria verificação do princípio da progressividade.

Em súmula, a norma geral e abstrata que descreva, em seu antecedente, "auferir renda e proventos de qualquer natureza" como fato de possível ocorrência, que, se e quando acontecido, dará ensejo à incidência deste imposto, mediante o ato de aplicação do direito, deverá, necessariamente, estabelecer que: a) todo o patrimônio do contribuinte seja considerado; b) todo o acréscimo patrimonial verificado (a renda auferida) esteja submetido ao mesmo tratamento; e c) imposto dê-se de forma progressiva, sendo maior a alíquota aplicável quanto mais significativa for a base tributável¹³¹.

A observância aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade, por si só, fulmina a possibilidade de qualquer tributação exclusiva na fonte. Admitida tal possibilidade não teríamos como aferir, em relação à pessoa (física ou jurídica), submetida à incidência do imposto sobre a renda incidente exclusivamente na fonte, se:

(i) todo o acréscimo patrimonial teve o mesmo tratamento, sendo o patrimônio do contribuinte considerado como um todo; e, conseqüentemente;

(ii) se a tributação foi efetivamente progressiva.

A necessária observância dos três princípios supra-aludidos pelo legislador ordinário impõe tenha ele extremo cuidado ao procurar aplicar no Brasil mecanismos de tributação que gozam de largo prestígio em outros países. A crescente "importação" acrítica desses mecanismos produz resultados nefastos, porquanto desconsidera as abissais diferenças de regimes jurídicos a que se subordinam as atividades impositivas aqui e alhures. A segregação de certos rendimentos com o fito de tributá-los separadamente em relação aos demais e a vedação à compensação de prejuízos incorridos em certas atividades com os resultados po-

¹³¹ Roberto Quiroga Mosquera assim se posiciona: "o legislador constitucional exige que o legislador ordinário, ao exercer sua competência tributária atinente ao IR, tribute as rendas e os proventos de qualquer natureza de forma geral e não seletiva, isto é, sem qualquer diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou destino. No mesmo sentido, prescreve a Carta Magna que todas as pessoas físicas ou jurídicas devem contribuir para os cofres públicos a título de IR, ou seja, a tributação deve abarcar, em regra, todos aqueles que auferirem renda ou proventos de qualquer natureza. Por fim, determina o contribuinte que a tributação do IR se faça de forma progressiva, ou seja, quanto maior a renda, menor a alíquota do imposto". In: *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais*, p. 170.

sitivos auferidos em outras configuram exemplos da citada "importação" acrítica e, conseqüentemente, da sua inconstitucionalidade, fruto da inobservância dos princípios constitucionais da universalidade, generalidade e progressividade.

Imperioso, pois, ter sempre presente o conteúdo desses princípios, ao lado do conceito constitucionalmente pressuposto de renda, no processo de conformação da regra-matriz do imposto sobre a renda. Detenhamo-nos na explicitação deste conceito.

4.2. O Critério Material

4.2.1. Do conceito constitucional de renda

A repartição da competência impositiva encontra-se expressamente demarcada no Texto Constitucional, de forma rígida e exaustiva. Cuidou o legislador constituinte de outorgar a competência impositiva a cada um dos entes tributantes, mediante expressa referência às materialidades dos tributos a tais entes cometidos. É dizer, optou o legislador constituinte por traçar de forma rígida e exaustiva a competência impositiva de União, Estados, Municípios e Distrito Federal, delimitando o estrito âmbito de atuação dos respectivos legisladores ordinários. Ao fazer tal opção, circunscreveu o exame da repartição de competência ao nível constitucional. Deveras, se a amplitude da significação dos enunciados prescritivos que fixam a competência tributária ficasse ao talante do legislador infraconstitucional, forçoso seria reconhecer o caráter sugestivo da repartição levada a efeito pelo constituinte, o que implicaria a inexistência de limitação à competência impositiva, e a abertura de espaço para conflitos de toda a ordem entre os entes tributantes.

Ao tratar do assunto, Paulo de Barros Carvalho¹³² é claro: "O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legislante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional". Ora, se assim é, torna-se imprescindível a precisa identificação da materialidade da hipótese de incidência de cada um dos tributos nela previstos.

Como obtempera José Arthur Lima Gonçalves¹³³, "admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos

¹³² *Curso de Direito Tributário*, p. 141 e 142.

¹³³ *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*, p. 171.

lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência”.

O artigo 153 da Constituição Federal, estabelece que: “Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza”.

Considerando-se que o conteúdo dos enunciados prescritivos que fixam a competência tributária não pode ficar à mercê do legislador infraconstitucional, é imperioso construir a significação dessa competência outorgada à União, à luz do Texto Constitucional. Vale dizer, precisar a semântica da expressão *renda e proventos de qualquer natureza*, bem como identificar a ação que, se ocorrida, dará ensejo à incidência tributária, mediante ato de aplicação do direito (desde que, evidentemente, tenha a União exercido a competência a ela atribuída).

Consignamos, há pouco, a influência e relevância que os princípios da generalidade, universalidade e progressividade - bem assim dos demais princípios que norteiam a atividade impositiva - devem exercer na conformação da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, propugnando pelo acatamento de que tal influência, em razão de sua radicação constitucional, seja levada às últimas conseqüências.

Começamos pela ação a ser perpetrada. Paulo de Barros Carvalho¹³⁴ ensina que o verbo a ser identificado pode exprimir uma ação (atividades refletidas) como uma atividade espontânea, característica dos verbos de estado (“ser”, “estar”, “permanecer”).

Como corolário temos que, ao outorgar a competência tributária, o legislador constituinte poderia alcançar o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas de uma perspectiva estática (a sua manutenção como índice de capacidade econômica) e de uma perspectiva dinâmica, tendo em consideração os acréscimos patrimoniais verificados.

Com base nessa distinção, que já fora objeto das meditações de Rubens Gomes de Sousa¹³⁵, Roberto Quiroga Mosquera propõe sejam classificados os tributos que oneram o patrimônio a partir de uma perspectiva dinâmica, vale dizer, consoante as mutações a ele inerentes, em duas subespécies: “a) aqueles que incidem sobre o valor da mutação de elementos patrimoniais em si mesma, independentemente de haver acréscimo ou não destes; b) aqueles que incidem sobre o valor da mu-

¹³⁴ *Teoria da Norma Tributária*, p. 114.

¹³⁵ A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável. In: *Revista de Direito Público* nº 14, p. 339-340.

tação patrimonial que se constitui num acréscimo de elementos patrimoniais, isto é, incide sobre o próprio acréscimo de patrimônio”¹³⁶.

Analisando o rol de impostos cometidos à competência tributária da União, temos que: (i) o imposto territorial rural e o imposto sobre grandes fortunas são exemplos característicos de atribuição de competência que toma o patrimônio, a partir de uma perspectiva estática, como índice de capacidade econômica; (ii) os impostos de importação e exportação, sobre produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários oneram o patrimônio, a partir de uma perspectiva dinâmica, independentemente da ocorrência de acréscimo patrimonial; (iii) e, por fim, o imposto sobre a renda classifica-se como tributo em relação ao qual o patrimônio é onerado, a partir de uma perspectiva dinâmica, exigindo-se, para tanto, mutação que se constitua num acréscimo de patrimônio. Revelará capacidade econômica aquele contribuinte que lograr êxito na obtenção de um acréscimo ao conjunto de bens e direitos de sua propriedade, num determinado intervalo de tempo.

Por expressa determinação constitucional, o imposto sobre a renda deve ter caráter pessoal, geral, universal e progressivo, obedecendo ainda ao magno princípio da capacidade contributiva. Destarte, à expressão “renda e proventos de qualquer natureza” deve se associar, necessariamente, o verbo “auferir”. Não se nos afigura possível, em face de tais princípios, imaginar a conexão de outro verbo, como, v.g., “pagar” a tal expressão. Exegese desse jaez briga com os princípios maiores que norteiam a tributação em nosso País, notadamente o princípio da capacidade contributiva.

Preleciona José Eduardo Soares de Melo¹³⁷ que “em determinadas espécies tributárias a identificação do contribuinte é bem simples, porque a materialidade vincula-se diretamente a uma única pessoa. É o caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, que considera ‘renda e proventos’ suscetíveis de serem referidas a uma determinada pessoa, tendo em vista suas características e peculiaridades”.

Não há como imaginar, em face do subsistema constitucional tributário, seja contribuinte do imposto sobre a renda outra pessoa (física ou jurídica) que não aquela que auferir a renda. A efetiva manifestação de capacidade contributiva dá-se na ação de auferir renda.

¹³⁶ *Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O Imposto e o Conceito Constitucional*, p. 99.

¹³⁷ *Curso de Direito Tributário*, p. 171 e 172.

José Arthur Lima Gonçalves¹³⁸ afirma que “a necessária conexão ao substantivo ‘renda’, do verbo ‘auferir’ (inquestionavelmente aceito como o mais adequado à hipótese) implica que só pode ser obrigado a pagar esse tributo a pessoa que concretamente realizou o fato significado por tal verbo, ou seja, aquele que auferiu renda”.

Identificado o verbo - a ação que se praticada dará ensejo à incidência tributária - insta determinar o conteúdo do seu complemento. Na identificação do critério material de qualquer tributo haverá sempre um “verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”¹³⁹. Ao verbo “auferir” agrega-se o complemento “renda e proventos de qualquer natureza”. Abundantes são as manifestações doutrinárias a respeito dessa expressão. Façamos um breve esboço histórico sobre evolução do conceito de renda no Brasil.

4.2.1.1. Breve esboço histórico

O imposto sobre a renda foi instituído no Brasil, em 1924, inspirado na legislação francesa. À época, a Constituição vigente, promulgada em 1891, não fazia referência ao imposto sobre a renda, sendo a matéria, portanto, versada integralmente em nível infraconstitucional. Desde então, discute-se o conceito de renda no Brasil, que surgiu influenciado por estudos elaborados por Gaston Jèze, Edgar Allix e Marcel Lecerclé¹⁴⁰.

Rubens Gomes de Sousa¹⁴¹, ao comentar o esforço de elaboração de um conceito jurídico de renda, lembra que “esse conceito jurídico, que veio a ser chamado ‘clássico’, define a renda como a riqueza nova, ou seja, o acréscimo patrimonial, que reúna simultaneamente três requisitos: (a) provir de fonte já integrada no patrimônio do titular (capital), ou diretamente referível a ele (trabalho), ou, ainda, da combinação de ambos; (b) ser suscetível de utilização pelo titular (consumo, poupança ou investimento) sem destruição ou redução da fonte produtora: este requisito implica a periodicidade do rendimento, isto é, na sua capacidade, pelo menos potencial, de reproduzir-se a intervalos de tempo, pois do contrário sua utilização envolveria uma parcela do próprio capital; (c) resultar de uma exploração da fonte por seu titular: este requisito exclui, do conceito de renda, doações, heranças e legados, tidos como

¹³⁸ *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*, p. 187.

¹³⁹ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 165.

¹⁴⁰ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Pareceres 3 - Imposto de Renda*, p. 274 e 275.

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 275.

acréscimos patrimoniais com a natureza de ‘capital’ e não de ‘rendimento”.

Vê-se, pois, que o conceito de renda como acréscimo patrimonial ou riqueza nova vem desde a origem desse imposto no Brasil, mesmo à época em que não radicado na Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1934 outorga à União a competência para instituir o imposto sobre a renda. Adquire a matéria, a partir de então, relevo constitucional, tornando-se descabida a sua dilucidação com base em preceitos de legislação complementar ou ordinária. Os textos constitucionais que se sucedem mantêm a mesma orientação. Essa observação é comumente desconsiderada por alguns doutrinadores¹⁴² que pretendem atribuir à legislação complementar o condão de tudo prescrever em termos de tributação sobre a renda, não reconhecendo os limites constitucionalmente postos.

Como já visto, a Carta Magna de 88 manteve a tendência, já manifestada em Constituições anteriores, de repartir a competência impositiva, referindo a materialidade dos tributos nela previstos. A significação da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” há de ser elaborada a partir do conteúdo semântico de seus termos. E esse esforço exegético haverá de ser empreendido a partir do Texto Constitucional.

Na Constituição de 88, a identificação das materialidades dos impostos cuja competência foi outorgada à União assumiu relevo ainda maior.

À luz da Constituição anterior, detinha a União a competência residual para instituir, por lei ordinária, outros tributos, desde que o fato gerador e base de cálculo fossem distintos daqueles (tributos) previstos na Constituição. Logo, se a União constituísse um novo tributo, sob a denominação de imposto sobre a renda, ainda que o exame do binômio base de cálculo/hipótese de incidência evidenciasse tratar-se de materialidade diversa (não compreendida na competência dos outros entes políticos), não se poderia questionar a constitucionalidade da nova exa-

¹⁴² Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri diz: “para a solução dos conflitos de competência e do campo de competência residual, encontramos na lei complementar - e não na Constituição - os conceitos de cada imposto. Tendo em vista ser o discrimen baseado nos aspectos materiais dos fatos geradores, nosso tema se resolve a partir dos aspectos materiais eleitos em lei complementar”. *Discriminação de Competências e Competência Residual*. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), p. 115.

ção, porquanto para o exercício da competência residual não se exigia lei complementar. Aos requisitos previstos na ordem jurídica anterior, o legislador constituinte de 88 agregou outros dois: a) a necessidade de lei complementar; e b) a observância ao princípio da não-cumulatividade.

Marçal Justen Filho¹⁴³, a esse propósito, assinala: "Atualmente, se a União pretender instituir um tributo que seja distinto do imposto de renda, por exemplo, estará sujeita, além do constrangimento de todos os princípios constitucionais e da regra da discriminação de competência, a valer-se de um instrumento específico que é a lei complementar e a observar um outro princípio, também específico, que é o da não-cumulatividade".

Destarte, é crucial construir, com base no Texto Magno, o conceito de renda - e assim de cada uma das materialidades nele (texto constitucional) referidas - sob pena de comprometimento do funcionamento do subsistema constitucional tributário, notadamente no que concerne à sua rígida repartição da competência impositiva.

Não raro identificamos na doutrina pátria tentativas de buscar o conceito constitucional de renda, a partir de enunciados prescritivos infraconstitucionais como, por exemplo, os constantes do Código Tributário Nacional, o que se nos afigura equívoco de monta. Não é esse o nosso propósito. Procuraremos identificar inicialmente a dicção constitucional para, posteriormente, examinarmos a observância de tal dicção pelo legislador ordinário.

Ao tempo da Constituição de 67, alterada pela Emenda 1 de 69, José Luiz Bulhões Pedreira¹⁴⁴ já pontificava: "A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a 'renda e os proventos de qualquer natureza'. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição do poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas".

¹⁴³ Periodicidade do Imposto de Renda. *Revista de Direito Tributário* n° 63, p. 16.

¹⁴⁴ *Imposto de Renda*, p. 2-21 e 2-22.

Com efeito, o legislador ordinário poderá, tendo em consideração a facultatividade¹⁴⁵ do exercício da competência impositiva, restringir ou limitar o conceito de renda constante da Constituição. Jamais poderá extravasá-lo.

Para identificar se o legislador ordinário desbordou o conceito constitucional, inafastável é identificá-lo. Não há como se aferir a observância do mandamento constitucional, se não fixarmos as balizas para atuação do legislador ordinário.

Para José Arthur Lima Gonçalves¹⁴⁶ "o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda" pode ser assim traduzido: "(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período".

E remata:

"Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial - aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza - o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) - ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito"¹⁴⁷.

Tomado um determinado patrimônio pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), verifica-se a configuração de renda se ocorrer um acréscimo ao patrimônio originalmente considerado, observado um intervalo de tempo suficiente a que se proceda o efetivo cotejo entre determinados ingressos e desembolsos, entradas e certas saídas¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Sobre a facultatividade do exercício da competência tributária, ver Roque Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 394.

¹⁴⁶ *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*, p. 179.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 180.

¹⁴⁸ Roberto Quiroga Mosquera, seguindo a trilha da classificação adrede referida e após exaustiva análise das diferentes acepções com que a palavra "renda" e a expressão "proventos de qualquer natureza" são utilizadas em nosso Texto Constitucional, conclui representarem as mesmas "incrementos verificados na massa patrimonial das pessoas, apurados num determinado período de tempo". Observa ainda que "acréscimo patrimonial não se confunde com mutação de direitos pertencentes ao patrimônio. Esta corresponde à mera circulação de riqueza velha, enquanto aquela traduz verdadeiro ingresso de riqueza nova". In: *Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O Imposto e o Conceito Constitucional*, p. 48-70 e 116. No mesmo sentido o escólio de Misabel Abreu Machado Derzi: "Por meio da lei ordinária e a título de imposto de renda, somente se legitimará a tributação de renda e dos proventos de qualquer natureza, assim entendido o acréscimo de riqueza, o ganho ou o aumento advindo do trabalho e do capital (ou patrimônio) em certo período de tempo". In: *Os Conceitos de Renda e de Patrimônio*, p. 20.

Temos, pois, como cediço, que a expressão renda e proventos de qualquer natureza é de ser interpretada, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, como acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro. Tomaremos a expressão proventos de qualquer natureza como espécie do gênero renda, pressupondo-se sempre a verificação de efetivo acréscimo patrimonial.

Não se confunde ainda o conteúdo de significação da expressão "renda e proventos de qualquer natureza" com o de conceitos próximos, tais como "capital", "fortuna" e "lucro", como bem demonstrou, em atuara pesquisa, José Arthur Lima Gonçalves¹⁴⁹.

Deveras, há conceitos que traduzem o patrimônio, a partir de uma perspectiva meramente estática, como "capital" e "fortuna". Já o vocábulo "lucro" tem a acepção de "resultado positivo da atividade empresarial de mais valia obtida por sociedade empresária"¹⁵⁰. É "espécie do gênero renda"¹⁵¹.

Destarte, a conformação de norma geral e abstrata, posta em nível infraconstitucional, que descreve em seu antecedente, como fato de possível ocorrência, auferir renda e proventos de qualquer natureza, no exercício da competência outorgada à União para a instituição deste imposto, estará inexoravelmente jungida ao conteúdo de significação da expressão "renda e proventos de qualquer natureza", construído exclusivamente com fulcro na Constituição, o qual, como vimos, pressupõe acréscimo patrimonial.

Se o legislador ordinário federal, no exercício de sua competência legislativa, desbordar o conteúdo de significação adrede referido estaremos diante de outro imposto, sujeito aos limites decorrentes das esferas de competência atribuídas aos demais entes tributantes, de um lado, e aos requisitos postos para o exercício da competência residual pela União, nos termos do artigo 154, II, da Carta Magna, de outro.

Em súmula, só há de se cogitar a respeito de tributação sobre a renda se estivermos diante de acréscimo patrimonial. A síntese do critério material possível deste imposto é auferir renda e proventos de qualquer natureza, tomando-se essa expressão no sentido de acréscimo patrimonial.

¹⁴⁹ *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*, p. 177 a 179.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 178. Além desses conceitos o autor aparta a expressão "renda e proventos de qualquer natureza dos conceitos de faturamento, patrimônios e resultado".

¹⁵¹ *Ibidem*, mesma página.

4.3. O Conceito de Renda no Código Tributário Nacional

Firmes na convicção de que o conceito de renda se prefixa na Constituição Federal, vamos examiná-lo à luz da legislação infraconstitucional.

O Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, incorporada à ordem jurídica que se instalou com o advento da Constituição de 88, com eficácia de Lei Complementar¹⁵², em face do princípio da recepção - dedica três artigos ao imposto sobre a renda. Referência alguma existisse no aludido diploma legal, em relação ao imposto sobre a renda, e as possibilidades de atuação do legislador ordinário não sofreriam alteração significativa. Vejamos a razão dessa assertiva.

Estabelece o artigo 43 do CTN que:

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

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

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Da análise do Texto Constitucional concluímos que a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro.

O conteúdo do enunciado prescritivo veiculado pelo CTN, em seu artigo 43, não desborda o conceito constitucional de renda. Deveras, a referência a proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, impõe a seguinte conclusão: nos termos do CTN os acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do imposto sobre a renda são os enunciados no inciso I do art. 43 ou quaisquer outros. Vale dizer, por analogia, as cores escolhidas para colorir esta superfície são preto, branco, cinza ou qualquer outra.

¹⁵² Sobre a hierarquia da Lei Complementar, ver Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 134 - 138.

Muito se tem debatido também sobre as expressões "disponibilidade jurídica" e "disponibilidade econômica". Dar-se-á esta quando a renda auferida tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular ("cash basis"). Haverá disponibilidade jurídica no exato instante em que a renda for auferida (produzida), independentemente de sua efetiva percepção em dinheiro ("accrual basis").

Ricardo Mariz de Oliveira¹⁵³ sustenta que "o elemento distintivo entre disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica é unicamente a circunstância do fato causador do aumento patrimonial ser ou não regido pelo direito". Não sendo o fato regido pelo direito, haveria disponibilidade econômica. Assim, a renda auferida ilicitamente daria ensejo a disponibilidade econômica e não jurídica.

Entendemos inicialmente que a menção à disponibilidade econômica ou jurídica, inserta na parte final do *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional é absolutamente desnecessária, por nada alterar a construção do conteúdo desse enunciado prescritivo. Isto é, pode o legislador ordinário federal, em face da outorga constitucional de competência, instituir imposto sobre a renda, definindo se o tributo incidirá sobre a renda produzida e ainda não recebida, ou não.

De outra parte, ousamos discordar da interpretação proposta por Ricardo Mariz de Oliveira. Todo acréscimo patrimonial sujeito à incidência do imposto sobre a renda será, dessa perspectiva, um fato jurídico, antecedente de norma individual e concreta. Reiteramos que um fato social torna-se fato jurídico, no exato instante em que é posto na posição sintática de antecedente, de norma individual e concreta, por força de ato de aplicação do direito.

Como obtempera Luciano da Silva Amaro¹⁵⁴, "o que o CTN qualifica como 'econômica' ou 'jurídica' é a disponibilidade da renda, e não a origem desta".

O aspecto positivo do enunciado prescritivo veiculado pelo artigo 43 do CTN é a reiteração da exegese constitucional, no sentido de que o imposto sobre a renda deve incidir sobre acréscimos patrimoniais. Com base na outorga constitucional de competência, o imposto sobre a renda tem sido exigido de pessoas físicas e jurídicas, incidindo sobre o acréscimo patrimonial decorrente do cotejo entre receitas, custos e des-

¹⁵³ Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveit (coords.), p. 205.

¹⁵⁴ *Curso de Direito Tributário*, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, p. 319.

pesas (pessoa jurídica) e renda bruta, deduções e abatimentos (pessoa física).

4.3.1. Materialidade do imposto sobre a renda e a Lei Complementar 104/2001

Abissal distância existe entre as alterações veiculadas pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, e o projeto de lei¹⁵⁵ que lhe deu origem. O texto objeto das discussões travadas inicialmente no Congresso Nacional alterava o *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional e tratava 'renda', 'receita' e 'rendimento' como signos de conteúdo idêntico ou equivalente. Descurando da existência de um conceito constitucionalmente pressuposto de renda, buscava o projeto alargar sobremodo a noção de renda, com o fito de atingir outras realidades, independentemente da verificação de acréscimo patrimonial. É na verdade anseio antigo do executivo federal, cuja atuação de há muito deixou de se circunscrever ao âmbito de suas atribuições, com incursões, cada vez mais frequentes, na esfera de atuação do poder legislativo. Além da referida ampliação do conceito de renda, constava do indigitado projeto alteração no artigo 44 do CTN, prescrevendo ser a base de

¹⁵⁵ Preceituavam os artigos 43 e 44 do referido projeto:

"Art. 43. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de receita ou de rendimento proveniente, a qualquer título, do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

§ 1º. Constituem também fato gerador do imposto de que trata o *caput*, os acréscimos patrimoniais, de qualquer natureza.

§ 2º O imposto não incidirá sobre os acréscimos de que trata o parágrafo anterior, quando forem decorrentes de receita ou de rendimento sujeitos à tributação nos termos do *caput*.

§ 3º 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.

§ 4º 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:

I - da receita ou do rendimento, ou da soma de ambos, deduzidos os valores admitidos em lei, observados os limites por ela fixados em função da atividade econômica; e

II - do acréscimo patrimonial, de qualquer natureza.

§ 1º A lei especificará as hipóteses e as condições em que se admitirá seja a base de cálculo do imposto determinada de forma presumida ou arbitrada.

§ 2º A base de cálculo presumida não poderá ser superior ao valor apurado na forma do *caput*, determinado em função dos limites ali referidos."

cálculo "o montante da receita ou do rendimento, ou da soma de ambos, deduzidos os valores admitidos em lei, observados os limites por ela fixados em função da atividade econômica".

Em suma, buscava-se ampliar sobremaneira a possibilidade do legislador ordinário fixar, a seu talante, a base de cálculo do imposto sobre a renda, descompromissadamente em relação à noção de renda como acréscimo patrimonial.

Conquanto o texto aprovado contenha impropriedades, é forçoso reconhecer ter havido alguma evolução em relação ao projeto original.

Por intermédio da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentaram-se dois novos parágrafos ao artigo 43 do CTN. São eles:

"§ 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."

O novel parágrafo primeiro do artigo 43 do CTN nada agrega ao ordenamento jurídico vigente, ao prescrever que a incidência do imposto independe da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Pretensa inovação, de outra parte, poderia advir da seguinte expressão constante do aludido parágrafo: "independe da denominação da receita ou rendimento". Teria havido, em razão da alusão à receita ou rendimento, ampliação do critério material do imposto sobre a renda, que passaria a incidir também sobre receita ou rendimento? É a indagação a que nos propomos a responder.

Deixamos assentado no tópico anterior ser o conceito de renda constitucionalmente pressuposto. Vale dizer, só há cogitar-se de incidência deste imposto se estivermos diante de acréscimo patrimonial. Creemos que à mesma conclusão curvou-se o legislador complementar, ao afastar o projeto de lei originalmente apresentado, notadamente em razão da equiparação constante da proposta de um novo *caput* do artigo 43 do CTN, equiparando a noção de renda à de receita ou rendimento. A Lei Complementar aprovada, ao manter a redação original, refor-

ça o entendimento de que o conceito de renda é constitucionalmente pressuposto.

Resta definir, contudo, como se interpretar os signos "receita" ou "rendimento", constantes do parágrafo 1º da Lei Complementar 104/2001. Afastamos, de pronto, qualquer proposta exegética que admita a incidência sobre mera receita¹⁵⁶, considerada de forma estanque, sem o necessário cotejo com custos e despesas necessárias a sua geração, observado um certo lapso temporal. Destarte, a única proposta de interpretação possível seria aquela que preserva o conceito de renda como acréscimo patrimonial. Em outras palavras, a significação possível do mencionado parágrafo é a de que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou rendimento, que vierem a integrar, a conformar, em contraposição aos custos e despesas (pessoa jurídica) ou deduções e abatimentos (pessoa física), a renda auferida, assim entendido o acréscimo patrimonial verificado num certo período.

No que pertine à significação decorrente do parágrafo 2º, acrescido ao artigo 43 do CTN, entendemos devam prevalecer as mesmas advertências adrede enunciadas em relação aos signos "receita" e "rendimento". Já a pretensa delegação ao legislador ordinário para fixação do momento e das condições em que se dará disponibilidade da renda (e não da receita ou rendimento) fica esvaziada, porquanto sujeita a limitações decorrentes da própria sistemática do imposto. Não há como prescindir da vinculação do acréscimo patrimonial em um determinado período, de um lado, nem como pretender tributar renda não disponível, de outro. O STF, ao analisar previsão normativa instituidora de um imposto sobre o lucro líquido (ILL), independentemente de sua efetiva distribuição, julgou inconstitucional a exigência nas hipóteses em que o lucro não fora efetivamente distribuído ao quotista ou acionista da empresa¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Não é possível sustentar que tal incidência decorre do exercício da competência residual da União, porquanto não restariam observados os requisitos do art. 154, I, da Constituição Federal.

¹⁵⁷ Recurso Extraordinário nº 172.058-1. Do voto do Ministro Marco Aurélio, destacamos o seguinte trecho, publicado no *Diário de Justiça* de 13/10/95, p. 34282: "(...) diante do contexto legal supra, impossível é dizer da aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o fez relativamente a situação que não extravasa o campo de interesses da própria sociedade. Ocorrer, é certo, uma expectativa, mas, enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de ren-

Em suma, da Lei Complementar 104/2001 não exsurge qualquer alteração de relevo para a conformação do conceito de renda e, consequentemente, para a identificação do critério material deste imposto em nosso ordenamento jurídico.

Menção aos artigos 44 e 45 do Código Tributário Nacional, faremos ao tratar, respectivamente, da base de cálculo e sujeição passiva desse imposto.

Isto posto, cabe-nos verificar se existem condicionantes espaciais e temporais, postas em nível constitucional, no que concerne à outorga de competência para a instituição do imposto sobre a renda. Vejamos, inicialmente, as condicionantes de tempo.

4.4. Critério Temporal

No antecedente de uma norma geral e abstrata, temos a descrição de um fato cuja ocorrência será pautada por condicionantes de tempo e de espaço. Colocando sob foco o critério temporal, podemos conceituá-lo, com fulcro nas lições de Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁸, como “aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente - critério material), limitando-o no tempo”. É sobretudo importante o exame do Texto Constitucional para identificar os limites a que está adstrito o legislador ordinário na eleição do critério temporal do imposto sobre a renda.

A União tem competência para instituir o imposto sobre a renda, tributando o acréscimo verificado em relação ao conjunto de bens e direitos pertencente a uma pessoa - física ou jurídica -, respeitado o lapso temporal necessário a que se verifique o cotejo entre receitas, de um lado, custos e despesas de outro (pessoa jurídica) ou renda bruta e deduções e abatimentos (pessoa física).

É mister, nesse diapasão, perquirir a existência de limites constitucionais à definição desse lapso temporal, bem assim às demais condicionantes de tempo que, em nível infraconstitucional, venham a conformar a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda. Enfrentemos, de início, a questão da sua periodicidade.

da sobre o citado lucro e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador. (...)”

¹⁵⁸ *Teoria da Norma Tributária*, p. 123.

4.4.1. Periodicidade do imposto sobre a renda

A noção de período é insita ao imposto sobre a renda. Não há como medir a grandeza a ser tributada, apurar o acréscimo patrimonial, se não identificarmos seus marcos temporais, inicial e final, ou, em outros termos, o período a ser considerado para conformação do fato que comporá a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Geraldo Ataliba¹⁵⁹ ensinava que a periodicidade do imposto sobre a renda haveria de ser anual. Todo imposto é um ingresso público, relevante para a composição do orçamento, que por expressa disposição constitucional, é anual. As prestações de contas a que se sujeita a administração pública, perante os respectivos tribunais de contas, também são elaboradas anualmente.

Em suma, dizia ainda Geraldo Ataliba: “o ritmo estabelecido pelas finanças públicas é anual e o seu ponto fulcral está na disciplina constitucional do Orçamento”¹⁶⁰.

José Arthur Lima Gonçalves¹⁶¹, após percorrer todos os dispositivos em que os vocábulos *ano* ou *anual* são referidos na Constituição Federal, propugna, relativamente ao Imposto sobre a Renda que: “a Constituição não se limita a impor, implicitamente, a consideração de um período. Entendemos que ela estabelece - ainda que de forma implícita - que esse período seja anual”. Para outros doutrinadores, o período anual não seria uma imposição constitucional¹⁶².

Luciano Amaro¹⁶³ assim se manifesta sobre o tema: “o período de formação da renda tributável não pode ser muito curto, sob pena de prejudicar a personalização do tributo e a adequação à capacidade contributiva. O indivíduo que, episodicamente, tem um rendimento elevado não possui a mesma capacidade contributiva de outro indivíduo que perceba, consistentemente, renda elevada. Feita a apuração após período mais longo, esses picos de renda tendem a ser neutralizados.

Por outro lado, o período também não pode ser muito longo, o que comprometeria o fluxo de receita tributária do Tesouro”.

¹⁵⁹ Periodicidade do Imposto de Renda. In: *Revista de Direito Tributário* n° 63, p. 22.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 20

¹⁶¹ *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*, p. 185.

¹⁶² Ricardo Mariz de Oliveira, por sua vez, defende que “o imposto sobre a renda pode incidir sobre qualquer acréscimo patrimonial obtido em cada período de tempo previsto em lei...”. *Princípios Fundamentais do Imposto de Renda*. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), p. 220.

¹⁶³ *Curso de Direito Tributário*, p. 324.

No plano constitucional temos que o artigo 165, parágrafo 8º, fixa ser a lei orçamentária anual. O parágrafo 9º do mesmo artigo estabelece que cabe à Lei Complementar definir o exercício financeiro. Nos termos do artigo 150, III, *b*, é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A interpretação sistemática da Carta Magna aponta seja de um ano o período adequado para se aferir se ocorreu acréscimo patrimonial.

Ao lado disso, é forçoso reconhecer que o lapso temporal iminente ao conceito de renda haverá de permitir um efetivo cotejo entre receitas, custos e despesas. É dizer, sendo tal lapso exíguo, prejudicada ficará a contraposição dos valores que conformarão a base de cálculo em norma individual e concreta, podendo operar-se a desnaturação do próprio conceito de renda. Imagine-se, por exemplo, o caso de empresa que se dedique a atividade sazonal, cujas receitas estejam concentradas num determinado trimestre, e suas despesas espraiadas durante o ano todo. Evidentemente, se o período fixado em lei, para a apuração do imposto, não for de molde a permitir o cotejo entre as despesas verificadas durante todo o ano e as receitas concentradas no trimestre, teremos distorções na base de cálculo do imposto, que poderão implicar tributação sobre o patrimônio e não sobre o acréscimo patrimonial.

4.4.2. Momento da ocorrência do fato tributário

A definição do exato instante em que se reputa ocorrido o fato tributário do imposto sobre a renda tem suscitado, ao longo dos anos, disputas acaloradas entre os doutrinadores e um certo titubeio de cunho jurisprudencial.

As discussões travadas cingem-se aos seguintes aspectos:

- 1) o fato jurídico tributário do imposto sobre a renda reputa-se ocorrido no último átimo de segundo do dia 31 de dezembro de um ano ou no primeiro instante do dia 1º de janeiro do exercício seguinte; e
- 2) se o referido fato é instantâneo ou "complexivo".

No que concerne à primeira disputa, estamos com aqueles que defendem reputar-se ocorrido o fato tributário do imposto sobre a renda no último átimo de segundo do ano findo. Dizer que tal fato consolidou-se no dia 1º de janeiro de cada ano encerra verdadeiro sofisma, cujo objetivo seria tornar possível a aplicação de leis recém-editadas (no dia 31 de dezembro, por exemplo) ao 'fato tributário' que ocorreria proximoamente, no dia 1º de janeiro, atendendo, em tese, aos limites objeti-

vos impostos pelos princípios da anterioridade e irretroatividade. Como o fato tributário ocorreria em 1º de janeiro, as alterações na legislação, verificadas dias antes, teriam atendido ao disposto no artigo 150, III, da Constituição Federal em vigor.

De rigor, tal conclusão não merece acolhida. Para afastar tal interpretação, parece-nos suficiente lembrar que nenhum fato jurídico ocorrido em 1º de janeiro compõe a base de cálculo do imposto sobre a renda. Destarte, a definição, em lei, de que o fato jurídico tributário ocorreu no primeiro dia do exercício seguinte caracteriza ficção jurídica, que, como veremos em capítulo destinado ao estudo das ficções e presunções em matéria tributária, não se compagina com as balizas constitucionais fincadas em nosso ordenamento jurídico, norteadoras da atividade impositiva.

A legislação aplicável ao imposto sobre a renda, relativa a determinado período-base, deve ser conhecida antes da possível ocorrência de qualquer daqueles enunciados que vão compor a base de cálculo do imposto, sob pena de afronta ao princípio da irretroatividade da lei, limite objetivo consagrado em nosso Texto Magno. Além disso, estamos convictos de que, para atender ao princípio da anterioridade, a legislação aplicável ao fato da base de cálculo deverá estar em vigor no exercício anterior ao da ocorrência de cada um dos enunciados que vão compor tal fato.

Luciano da Silva Amaro, em alentado estudo, demonstrou, à saciedade, os equívocos cometidos pela doutrina e jurisprudência¹⁶⁴ da época, concluindo de forma decisiva:

¹⁶⁴ O Judiciário, em diversas ocasiões, vem acolhendo as lições de Luciano Amaro: "IR - Alíquota - Aumento - Aplicação Retroativa - Impossibilidade Tributária - Legislação Tributária - Aplicação retroativa - Impossibilidade. A legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes e não aos pretéritos. O Decreto-lei nº 2.065/83 não pode ser aplicado retroativamente, regulando períodos de janeiro a dezembro de 1982 e janeiro a dezembro de 1983, a não ser para beneficiar o contribuinte. Recurso improvido". Acórdão unânime da 1ª Turma do STJ - REsp 184.213 - RS - Rel. Ministro Garcia Vieira - j. 10.11.98, publicado no DJU-e 1 de 22.02.99, p. 76. In: *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 7/99 - Caderno 1, p. 205.

Registre-se, contudo, decisão do STF, relatada pelo Ministro Sidney Sanches, a qual, invocando a ultrapassada Súmula 584 da Corte Suprema, acata o argumento de que ao Imposto sobre a Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. Acórdão unânime da 1ª Turma do STF - REsp 194.612-1 - SC - j. 24.03.98, publicado no DJU 1 de 08.05.98, p. 15. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 35, p. 134 - 137.

“Por isso, ainda que a lei *ordinária* diga, com todas as letras, que o imposto sobre a *renda do ano passado* é tributo *deste ano*, ou *é devido neste ano* ou *incide neste ano*, ou, noutra formulação, ainda que a lei assevere que a *renda do ano passado* é considerada *auferida neste ano* ou configura fato gerador *ocorrido neste ano* - tudo isso será uma gritante *mentira*. E a *mentira* (mesmo quando proclamada pela lei) *não vale contra a Constituição*, sob pena de solapar-se a certeza e a segurança do Direito, pois, mediante artifícios e ficções (ainda que solenemente arquitetados em leis), se driblariam quaisquer postulados constitucionais”¹⁶⁵.

O segundo tema debatido incessantemente pela doutrina diz respeito a ser o fato tributário do imposto sobre a renda instantâneo ou “complexivo”.

Em sua obra clássica - *Fato Gerador da Obrigação Tributária* - Amílcar de Araújo Falcão¹⁶⁶ classificou os fatos geradores, “do ponto de vista de sua ocorrência no tempo” em instantâneos e complexivos (“complexivos, continuativos, periódicos ou de formação sucessiva”).

Seriam instantâneos os fatos geradores “que ocorrem num momento dado de tempo”¹⁶⁷. Os complexivos, de outra parte, seriam aqueles “cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo”¹⁶⁸.

As classificações propostas pela Ciência do Direito, ao descrever seu objeto, estão sujeitas à valência própria das proposições descritivas. Vale dizer, são verdadeiras - se mantida a coerência e fidelidade aos critérios previstos no direito positivo - ou falsas - na hipótese de tal fidelidade e coerência não se apresentar¹⁶⁹.

Estamos convictos de que a classificação proposta por Amílcar de Araújo Falcão não mantém coerência e fidelidade aos critérios previstos no direito positivo. O chamado fato gerador “complexivo” não se completa dentro de um determinado período de tempo.

¹⁶⁵ O Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade. *Revista de Direito Tributário* n° 25/26, p. 153 (grifos originais).

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 141.

¹⁶⁷ *Ibidem*, mesma página.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 142.

¹⁶⁹ Cf. Eurico Marcos Diniz de Santi, Análise Crítica das Definições e Classificações Jurídicas como Instrumento para Compreensão do Direito. In: *Direito Global*, p. 298.

Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁰, após registrar que o adjetivo “complexivo” advém do italiano “complessivo”, não existindo em língua portuguesa, fulmina a classificação proposta nos seguintes termos:

“Se o chamado fato gerador complexivo 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, pois nenhum fato ocorre na conformidade do modelo normativo, inexistindo portanto os efeitos jurídicos fiscais próprios da espécie.”

De pleno acordo. É absolutamente irrelevante o cotejo entre certos ingressos e desembolsos que se verifique um dia ou mesmo horas antes do instante, fixado em lei, como o de ocorrência do fato tributário, assim como nenhum relevo tem o mesmo cotejo horas após a referida definição legal da ocorrência do fato jurídico tributário. Ressalte-se que, não raro, mesmo considerando-se um período anual como base para apuração do tributo devido, significativas alterações ocorrem em questão de segundos. Uma única operação, verificada no instante imediatamente anterior àquele fixado em lei como de ocorrência do fato tributário, transforma um acréscimo patrimonial num estrondoso prejuízo, ou, na hipótese inversa, um resultado adverso numa efetiva aquisição de renda tributável. Sobressai, assim, de forma evidente, o caráter instantâneo da ocorrência desse fato tributário.

4.4.3. Evento e fato: marcos temporais distintos

Para finalizar as referências de cunho temporal, insta diferenciar dois marcos de tempo sobremodo relevantes para a perfeita inteligência da fenomenologia da incidência tributária. São eles: a) a data da ocorrência do evento; e b) a data da constituição do fato jurídico. Façamos uso de um exemplo para aclarar a mensagem que pretendemos transmitir. “S” auferiu renda e proventos de qualquer natureza em 31 de dezembro de 1998. O mesmo “S” preenche a sua declaração de rendimentos no início de 1999, entregando-a, no dia 15 de abril do mesmo ano, ao ente tributante. A primeira data, 31 de dezembro de 1998, será a data do evento (tempo no fato) e a segunda, 15 de abril de 1999, a da constituição do fato (tempo do fato). Entre ambas, como ressalta Paulo de Barros Carvalho, “existe apenas o muitas vezes remoto caráter-motivador das normas gerais e abstratas”¹⁷¹.

¹⁷⁰ *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, p. 118-119.

¹⁷¹ *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, p. 107 e 123.

Ressalte-se que a legislação aplicável ao evento será aquela vigente e eficaz em 31 de dezembro de 1998.

4.5. Critério Espacial

É de fundamental importância o exame da circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência do fato jurídico tributário. O exame do critério espacial não se confunde, como bem observa Paulo de Barros Carvalho, com o âmbito territorial de aplicação das leis¹⁷².

Em relação ao imposto sobre a renda, o exame das circunstâncias de espaço que norteiam a exigência deste imposto é sobretudo fecunda. A nossa Carta Magna não estabelece nenhuma restrição de espaço à instituição deste imposto. Destarte, a identificação do limite espacial passa a ser a própria soberania tributária do Estado brasileiro.

J. F. Rezek¹⁷³ preleciona: "atributo fundamental do Estado, a soberania o faz titular de competências que, precisamente porque existe uma ordem jurídica internacional, não são ilimitadas; mas nenhuma outra entidade as possui superiores"¹⁷⁴.

Inexistindo restrições na Carta Magna de 88, cumpre ao legislador ordinário infraconstitucional optar por restringir a imposição tributária sobre as fontes produtoras de renda localizadas no território nacional ou adotar o chamado princípio da universalidade, ao qual preferimos designar critério da universalidade, dada a acepção estrita de princípio que adotamos neste estudo. Pelo critério da universalidade são passíveis de tributação tanto a renda auferida nos lindes do território nacional, como a renda obtida fora de seus limites. Toda a renda obtida por pessoa física ou jurídica sobre a qual o Brasil possa exercer sua soberania fica sujeita à incidência do imposto, independentemente do lugar onde tal renda tenha sido gerada. É a chamada base global do imposto sobre a renda. Até 1995, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas no Brasil alcançava apenas a renda produzida, gerada, dentro de seu território. A partir de janeiro de 1996, com a vigência e eficácia da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a universalidade da renda das pes-

¹⁷² *Teoria da Norma Tributária*, p. 119 - 120.

¹⁷³ *Direito Internacional Público*, p. 226.

¹⁷⁴ Heleno Tórres leciona que "a expressão soberania tributária deve ser admitida como a designação da qualidade do poder que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, que lhe proporciona autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e que só admite autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais". In: *Pluri tributação Internacional sobre as Rendas das Empresas*, p. 49.

soas jurídicas tornou-se objeto de incidência do imposto sobre a renda. No que concerne à pessoa física, a adoção do critério da universalidade remonta a 1943.

Registrámos, pois, nossa firme convicção de que não existem óbices, no plano constitucional, à opção pelo critério da universalidade.

Perpassados os limites aos quais está adstrito o legislador ordinário para gizar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, é mister enfrentarmos as inúmeras questões que atinam com a relação jurídica que se instala no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, enfocando os critérios pessoal e quantitativo.

4.6. Critério Pessoal

À União foi outorgada a competência para instituir o imposto sobre a renda. A correspondente capacidade tributária ativa tem sido por ela exercida. Logo, a sujeição ativa é tema que não tem suscitado dúvidas nesta matéria. O mesmo não ocorre com a sujeição passiva.

Procuramos enfatizar, no início desse capítulo, a influência que os princípios constitucionais específicos, que informam a tributação sobre a renda, exercem na composição da regra-matriz deste imposto. Referidos princípios impõem limites absolutos à eleição do contribuinte do imposto sobre a renda.

O tema atinente à sujeição passiva é sobretudo complexo, sendo impossível examiná-lo, com rigor científico, sem o esforço inicial de desvendar o conteúdo dos signos *contribuinte, responsável, substituto* etc.

O Código Tributário Nacional prescreve em seus artigos 121 e 128 que:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tri-

butário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Segue a este último enunciado prescritivo extenso rol de dispositivos que versam a responsabilidade de sucessores, de terceiros e por infrações.

Por fim, preceitua o artigo 45, do mesmo diploma legal, que:

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

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

Não é nosso propósito discorrer largamente sobre o instigante tema da sujeição passiva tributária. Algumas ponderações são, contudo, úteis para cravarmos as premissas necessárias ao enfrentamento do assunto, relativamente ao imposto sobre a renda.

No âmbito de uma relação jurídica de cunho eminentemente tributário, o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no pólo passivo dessa relação. E assim é porque ele é o titular da riqueza pessoal¹⁷⁵ descrita no antecedente da norma geral e abstrata de índole tributária.

Surge, de outra parte, o responsável tributário quando o recolhimento do tributo é exigido de pessoa diversa daquela que praticou o fato típico tributário¹⁷⁶.

Anota, com rigor, Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁷ que "o contribuinte participa diretamente do fato; o responsável indiretamente".

Nas hipóteses em que no pólo passivo constar outro sujeito de direito que não o contribuinte, a relação jurídica instalada terá outro cunho que não o tributário¹⁷⁸. Será ela uma relação jurídica de cunho sancionatório (responsabilidade), uma sub-rogação subjetiva de direitos

¹⁷⁵ Cf. Luís Cesar Souza de Queiroz, *Sujeição Passiva Tributária*, p. 180.

¹⁷⁶ Cf. José Eduardo Soares de Melo, *Curso de Direito Tributário*, p. 172.

¹⁷⁷ *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 155.

¹⁷⁸ Sobre este tema ver Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 198-216; Marçal Justen Filho, *Sujeição Passiva Tributária*; e Luís Cesar Souza de Queiroz, *Sujeição Passiva Tributária*.

e deveres (responsabilidade), ou ainda uma relação jurídica de cunho administrativo no interesse da administração (substituição).

Como bem salienta Luís Cesar Souza de Queiroz, a substituição tributária "tem por fundamento o interesse da chamada 'administração tributária'" e se justificaria pelos seguintes motivos:

- "a) pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados;
- b) pela necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e
- c) como medida indicada para agilizar a arrecadação e, conseqüentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos"¹⁷⁹.

Do até aqui exposto sobre a materialidade do imposto sobre a renda, exsurge, naturalmente, como contribuinte deste tributo, a pessoa física ou jurídica que vier a auferir renda e proventos de qualquer natureza.

A questão que desde logo se põe relativamente à sujeição passiva no imposto sobre a renda diz com a sistemática de retenção, na fonte, deste imposto. Seria a fonte pagadora contribuinte deste imposto, em regra-matriz autônoma¹⁸⁰, distinta da regra-matriz de incidência sobre a renda auferida por pessoas físicas ou jurídicas, ou, diversamente, verificar-se-ia, no sistema de fonte, mera substituição tributária, sendo o imposto sempre devido pelas pessoas físicas ou jurídicas que auferirem renda.

Dissemos que a efetiva manifestação da capacidade contributiva relativamente ao imposto sobre a renda dá-se na ação de auferir-la. Imaginar possa ser construída uma regra-matriz autônoma, decorrente da incidência do imposto sobre a renda na fonte, implicaria identificar materialidade outra que não auferir renda. Incidiria o imposto sobre a ação de "pagar renda". Parece-nos que tal construção não se compagina com os princípios e critérios que, como vimos, devem necessariamente informar a tributação da renda em nosso ordenamento jurídico.

O ato de "pagar renda" não revela, segundo pensamos, demonstração de capacidade econômica. Não raro, pessoas jurídicas que acumulam sucessivos prejuízos socorrem-se de recursos de terceiros para

¹⁷⁹ *Sujeição Passiva Tributária*, p. 199.

¹⁸⁰ Para Roberto Quiroga Mosquera, a incidência na fonte revela "um imposto autônomo, com hipótese de incidência particular, distinta das regras-matrizes tributárias do IR das pessoas físicas e jurídicas". In: *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais*, p. 170.

saldar suas obrigações com empregados ou autônomos. Não nos parece existir, na ação de pagá-los, verdadeira manifestação de capacidade econômica.

Ademais, como atender - ao admitir-se tratar a incidência na fonte de imposto autônomo - ao critério da progressividade? Quanto maior a renda total paga pela pessoa jurídica a diversas pessoas (físicas ou jurídicas) maior seria a incidência do imposto? Sim, porque se a materialidade desse imposto autônomo é pagar renda, efetiva progressividade só ocorreria se tomássemos em consideração o montante da renda paga pelo sujeito passivo da obrigação tributária, no caso a fonte pagadora.

Em súmula, parece-nos que essa interpretação não merece ser prestigiada, porquanto descompassada com os princípios constitucionalmente plasmados, informadores da tributação da renda em nosso ordenamento jurídico.

Temos como cediço serem contribuintes do imposto sobre a renda no nosso ordenamento jurídico os sujeitos de direito (pessoas físicas ou jurídicas) que vierem efetivamente a auferir renda.

No chamado sistema de retenção na fonte, coexistem duas normas jurídicas e, conseqüentemente, duas relações jurídicas distintas: (i) uma que se instala entre o contribuinte (pessoa física ou jurídica), beneficiário da renda paga, e a União que se faz representar nessa relação pelo substituto, de cunho eminentemente tributário; (ii) uma segunda relação jurídica, de natureza administrativa, que vincula o substituto à União, na qual o primeiro fica obrigado a entregar aos cofres públicos recursos de terceiros, vale dizer, o montante que reteve do contribuinte. Atua o substituto nessa relação como verdadeiro órgão arrecadador¹⁸¹.

De relevo notar que o montante retido, conquanto permaneça na posse do substituto, pertence ao contribuinte, reforçando entendimento de que o substituto cumpre o dever administrativo de entregar à União recursos de terceiros, mero dever instrumental.

Temos ainda como cediço que o nosso subsistema constitucional tributário não admite tributação exclusiva na fonte. Previsão desse jaez implica ofensa aos princípios da generalidade e progressividade, resultando em incidência sobre fato jurídico diverso de auferir renda¹⁸².

¹⁸¹ No mesmo sentido ver Luís Cesar Souza de Queiroz, *Sujeição Passiva Tributária*, p. 200.

¹⁸² Nesse sentido merece destaque decisão prolatada pela Juíza Annamaria Pimentel aqui reproduzida em parte:
(...)

4.7. Critério Quantitativo

O critério quantitativo, composto por base de cálculo e alíquota, oferece subsídios de extraordinário relevo para o estudo dos tributos de uma forma geral. Examinemos o tema *base de cálculo* da perspectiva do imposto sobre a renda.

4.7.1. A base de cálculo

Chegamos a um dos pontos fulcrais do presente estudo. O exame da tributação dos preços de transferência exige, de rigor, um acurado exame da base de cálculo desse imposto. Em última análise, o con-

A Lei nº 8.541, de 23/12/92, entre outras alterações na legislação do imposto de renda, restabeleceu regime especial de tributação para os rendimentos auferidos pela pessoa jurídica, a partir de 1º de janeiro de 1993, em determinadas operações ou transações financeiras, realizadas nos mercados de renda fixa (art. 36 e seus parágrafos), em separados dos demais rendimentos ou resultados que integram o cálculo do imposto apurado com base no lucro real.

Quanto às *rendas variáveis*, dispôs, o referido diploma, que o imposto incidirá à alíquota fixa de 25% (vinte e cinco por cento), sobre o resultado positivo decorrente das operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e semelhantes, e também sobre os ganhos líquidos auferidos na alienação de ouro, ativo financeiro, fora de bolsa, e na alienação de ações no mercado de balcão (art. 29, *caput* e X 3º).

(...)

Por outro lado, o regime de imposição segregada de rendas parece desconsiderar o caráter pessoal dos impostos, não permitindo a progressividade da tributação (inclusive pela adoção de alíquota fixa), nem a sua graduação, de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

De fato, a progressividade só pode ser estabelecida considerando-se a totalidade das operações que formam o acréscimo patrimonial real do sujeito. Isto é, quanto maior o acréscimo patrimonial decorrente do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte, maior a sua capacidade contributiva e, portanto, mais oneroso, progressivamente, o imposto.

Na exação combatida, não paga mais quem pode mais, paga quem obteve ganhos pontuais, com determinadas aplicações, ainda que tenha apurado prejuízo, ou do resultado global positivo, menor que de outro contribuinte que, por qualquer motivo, não aplicou no mercado financeiro.

Desconsiderando a pessoa, que afinal é quem possui patrimônio e, conseqüentemente, a sua capacidade contributiva, o imposto, além de contrariar os princípios supra-aludidos, afronta, ainda, o princípio da isonomia tributária (CF/88, art. 150, inc. II) e o consentâneo critério da universalidade.

O imposto sobre a renda deve abranger a totalidade das pessoas que obtenham acréscimo patrimonial, decorrente do conjunto de suas atividades e operações, as quais não podem ser discriminadas, sob pena de maltratar o princípio da isonomia, além de descaracterizar o próprio tributo, pois sobre as operações consideradas em si mesmas, a Constituição prevê a incidência de outro imposto (CF/88, art. 153, V). (...). DJU de 10.03.97, p. 12908/9. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 20, p. 179-181.

trole dos preços verificados em operações com pessoas vinculadas visa, precipuamente, à apuração da efetiva renda sujeita à tributação em nosso País. Este fato, por si só, já demonstraria a relevância de um minudente exame do tema.

Após conceituar a expressão *base de cálculo* como "o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário", Aires Barreto¹⁸³ procura diferenciar a base de cálculo, insere na conseqüente da norma geral e abstrata, daquela que se verifica no âmbito de norma individual e concreta, por ele designada de base calculada.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁴, que adotou a distinção proposta por Aires Barreto, "base calculada é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo". Vê o acatado mestre na base calculada, três funções: "a) mediar as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa".

Com efeito, é da análise do binômio hipótese de incidência/base de cálculo que sobressai a verdadeira compostura jurídica do tributo. Se do exame da base calculada verificar-se a inoportunidade de acréscimo patrimonial, tendo o antecedente denotado o fato "auferir renda", sabermos, de pronto, tratar-se de outra exigência, porquanto a base calculada terá infirmado o critério material do antecedente normativo.

Havendo descompasso entre a base de cálculo e o critério material, haverá de prevalecer a primeira, como veremos a seguir.

4.7.1.1. A base de cálculo como fato jurídico

Não é apenas na hipótese ou antecedente da norma jurídica em sentido estrito, que o fato jurídico se revela. A relação jurídica que se instala no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária tem natureza factual. Trata-se, de rigor, de um fato relacional.

A base de cálculo - componente deste fato relacional - é também um fato. Alfredo Augusto Becker¹⁸⁵ acentuava que "na hipótese de incidência tributária, o núcleo é o fato escolhido para base de cálculo".

¹⁸³ *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, p. 51.

¹⁸⁴ *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 172.

¹⁸⁵ *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 239.

Como já tivemos oportunidade de registrar, infirmando a base calculada o fato conotado ou denotado no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, será aquela - a base calculada - que nos dará a real compostura do gravame.

Nesse sentido, é de se perquirir sobre as diferenças entre o fato jurídico tributário e o fato jurídico da base de cálculo. Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁶ aponta a sutil distinção. Segundo ele, "*o elemento distintivo repousa no modo de aproximação: mais distante, mais genérico, menos comprometido no suposto; mais incisivo, mais rígido, mais objetivo, na base de cálculo*" (grifos originais).

Esse caráter mais rígido e objetivo é facilmente verificado no imposto sobre a renda. Deveras, há uma imensidão de enunciados prescritivos a gizar a base de cálculo deste imposto, reafirmando a preeminência do fato jurídico da base de cálculo sobre o fato jurídico do antecedente normativo.

4.7.1.2. O fato jurídico da base de cálculo do imposto sobre a renda como fato complexo

Os fatos jurídicos¹⁸⁷ podem ser classificados como simples ou complexos. Podemos afirmar, na trilha seguida por Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁸, que os fatos simples são consubstanciados por enunciados atômicos e os complexos por enunciados moleculares. Vê-se, pois, que a classificação proposta pauta-se pela forma de composição dos enunciados, a partir de uma perspectiva lingüística.

Referida classificação aplica-se tanto aos enunciados conotativos postos na condição de antecedente de normas gerais e abstratas, como aos enunciados protocolares denotativos, que compõem os antecedentes de normas individuais e concretas¹⁸⁹.

Creemos ser possível aplicar tal classificação aos fatos relacionais. Assim, o fato jurídico da base de cálculo conotado no conseqüente de norma geral e abstrata instituidora do imposto sobre a renda, bem como a base calculada posta no conseqüente de norma individual e concreta classificam-se como fatos complexos. Vale dizer, vários enunciados atô-

¹⁸⁶ Base de Cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação dos Produtos Vegetais. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 37, p. 124

¹⁸⁷ Sobre o conceito de fato jurídico ver capítulo III.2.1.

¹⁸⁸ *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 114.

¹⁸⁹ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 8.

micos entrelaçados pelo conjuntor vão conformar, por exemplo, a renda auferida por Fulano, no Brasil, em 31 de dezembro de 1998.

Destriçando este fato complexo, teremos os diversos enunciados que se referem às receitas (a.b.c.d), ao lado dos enunciados que dizem com os custos e despesas (f.g.h.i.) que a elas se contrapõem, todos eles entrelaçados pelo conectivo conjuntor, formando o fato jurídico da base de cálculo, que podemos classificar como complexo.

Não é, pois, complexo o "fato gerador" do imposto sobre a renda em relação ao seu critério temporal. Complexa é a base calculada do imposto. Os diversos fatos que compõem a base calculada do imposto sobre a renda conformam um fato complexo - da perspectiva lingüística - que deve confirmar a materialidade do tributo, ou seja, auferir renda.

Despiciendo ressaltar a relevância jurídica dessa construção. Dentre outros efeitos, cabe registrar, *v.g.*, a necessidade de que as alterações que se verifiquem no direito positivo, posteriormente à possível ocorrência de qualquer um dos "n" enunciados que conformam o fato complexo suso-referido, não sejam a ele aplicável, sob pena de afronta ao princípio da irretroatividade das leis. Reforça ainda o entendimento de que a lei que pretende criar ou aumentar o imposto sobre a renda haverá de ser conhecida no exercício financeiro anterior a sua possível produção de efeitos. É dizer, antes que possa ocorrer qualquer dos fatos que compõem a base de cálculo do referido imposto.

Considerações desse jaez permitem-nos afastar alguns preconceitos em relação à aplicação de princípios e critérios contábeis para a conformação da base de cálculo do imposto sobre a renda. Não nos repugna o acatamento de tais princípios e critérios, porque de natureza contábil. O requisito indispensável para que tal observância se dê consiste na sua positivação em conformidade com os princípios maiores que informam a tributação em nosso País. Observando esse requisito, os princípios e critérios citados deixam de ser meramente contábeis, assumindo relevo jurídico. A partir deles, construir-se-ão as significações dos enunciados prescritivos que vão conformar o fato jurídico da base de cálculo do imposto sobre a renda.

4.7.1.3. Base de cálculo do imposto sobre a renda no CTN

Nos termos do estatuído pelo artigo 44 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do imposto sobre a renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Um exame apressado do referido dispositivo pode levar à conclusão de que o legislador ordinário poderá, a seu exclusivo critério, optar por tributar montante real da renda, por arbitrá-lo ou presumi-lo.

Nada mais equivocado. Só há se cogitar de arbitramento nos casos em que se verificar impossível a apuração do montante real. Já a possibilidade de que a incidência se dê se se tiver por base renda presumida deverá representar sempre uma opção do contribuinte. É que, caso fosse obrigatório o cálculo do imposto com base no lucro presumido, estaríamos diante de presunção absoluta, ensejadora de possível ocorrência tributária sobre fato distinto de "auferir renda". Dedicaremos todo um capítulo às presunções, passando ainda os requisitos para que o arbitramento em matéria tributária ocorra.

De outra parte, entendemos que todos os custos e despesas necessários à produção de receita da pessoa jurídica devem ser a ela contrapostos, para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda. As vedações infraconstitucionais à apropriação de custos e despesas desnaturam o conceito constitucional de renda, permitindo a incidência do imposto à mfgua de acréscimo patrimonial.

É imprescindível ainda a consideração dos prejuízos verificados em exercícios anteriores. O imposto sobre a renda incide sobre riqueza nova. Sem a efetiva compensação de prejuízos fiscais verificados em exercícios anteriores, a incidência do imposto sobre a renda opera-se sobre o patrimônio. Deveras, se, exemplificativamente, a empresa inicia suas atividades com um capital de R\$ 100.000,00 e apura um prejuízo de R\$ 30.000,00 no primeiro ano de atuação; registra um prejuízo de R\$ 20.000,00 no segundo ano fiscal e, por fim, um lucro de R\$ 40.000,00 no terceiro ano de operação, é evidente que este resultado positivo sequer foi suficiente para recompor o patrimônio investido originariamente. Não há produção de riqueza nova. Jamais existiu acréscimo patrimonial. Logo, descabe cogitar de incidência do imposto sobre a renda relativamente ao lucro auferido no terceiro ano.

Como bem observa o acatado mestre Valdir de Oliveira Rocha: (...) "Se a empresa deve durar no tempo, ao longo dos anos, a ocorrência de prejuízos é circunstância a ser reconhecida. Acontecendo prejuízos, estes devem ser considerados quando da apuração de lucros subsequentes ou, caso contrário, os lucros terão uma falsa aparência de grandeza que não corresponderá às suas medidas.

Imagine-se a hipótese de, para efeitos meramente societários (isto é, não fiscais), não serem considerados os prejuízos de exercícios ante-

riores. O que se apuraria seria um lucro irreal que, se a legislação admitisse fosse distribuído (isto é, não considerado), traria o caos à vida da empresa, diante de seus empregados, fornecedores, consumidores e, possivelmente, do próprio fisco¹⁹⁰.

O direito à compensação de prejuízos fiscais não se confunde com a modalidade extintiva de crédito prevista no artigo 170 do Código Tributário Nacional. Essa última pressupõe a existência de débitos e créditos constituídos que se compensam. No imposto sobre a renda os prejuízos fiscais devem ser considerados em momento anterior à constituição do crédito tributário, na formação da base de cálculo desse imposto.

Em relação a pessoa física, temos como cediço que as deduções e abatimentos devem ser abrangentes, permitindo aferir-se a capacidade contributiva de cada contribuinte, em consonância com o princípio da igualdade. O crescente processo de simplificação que se impôs a esse imposto se, de um lado, atende aos interesses da administração, de outro, desconsidera os valores constitucionalmente plasmados, norteadores da produção legislativa do imposto sobre a renda.

Esse descompasso foi identificado por Estevão Horvath que se manifestou sobre o assunto de modo incisivo: "é imposição constitucional ao legislador ordinário (que deve ser contrastada pelo Poder Judiciário) o estabelecimento de deduções no Imposto de Renda suficientes para fazer valer a igualdade, princípio que, de longe, tem maior relevância nos modernos Estados de Direito que a 'simplificação' invocada pelos especialistas de plantão ao pretenderem aboli-las, tomando, com isso, letra morta o querer constitucional"¹⁹¹.

A simplificação e a padronização do imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas afronta os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, colocando em situação equivalente contribuintes que se encontram em situação desigual.

4.7.1.4. Base de cálculo do imposto sobre a renda e os preços de transferência

Se tivéssemos de definir o tema "preços de transferência" nos termos em que se encontra positivado em nosso ordenamento jurídico, em apertada síntese diríamos: trata-se da previsão hipotética de adições

¹⁹⁰ Imposto de Renda e Compensação de Prejuízos. In: *Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos*, Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, p. 81.

¹⁹¹ Questões do Temário. In: *Revista de Direito Tributário* n° 60, p. 33.

à base de cálculo do imposto sobre a renda, decorrente de operações realizadas entre partes vinculadas, em razão de descompassos entre preços ou juros por elas pactuados e aqueles que seriam praticados entre partes não relacionadas. Vê-se, pois, ser o estudo da base de cálculo de sumo relevo para o deslinde das questões que envolvem a tributação dos preços de transferência.

4.7.2. Alíquota

A definição, no plano abstrato, da alíquota revela-se sobremodo importante, na medida em que deve realizar o princípio da progressividade. Vale dizer, a alíquota deverá ser tanto maior quanto mais significativa for a base calculada.

Consoante o escólio de Aires Barreto, "a proporcionalidade e a progressividade estão ilaqueadas à alíquota, e à base calculada. Um tributo só é proporcional, progressivo ou regressivo à medida que o é a alíquota aplicável, diante da relação jurídico-tributária"¹⁹².

Alguns doutrinadores têm defendido que a previsão normativa de apenas duas alíquotas¹⁹³ (15% e 27,5%) aplicáveis à base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física não resultaria efetiva progressividade. Ocorre que já é tradição no direito brasileiro, na definição da alíquota desse imposto em relação às pessoas físicas, a estipulação da chamada "parcela a deduzir"¹⁹⁴.

Ao conjugarmos alíquota e parcela a deduzir surge, ao lado da alíquota nominal, a alíquota efetiva, aplicável a cada caso concreto, evidenciadora de inequívoca progressividade¹⁹⁵.

¹⁹² *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, p. 128.

¹⁹³ Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, p. 106.

¹⁹⁴ A Tabela Progressiva do Imposto sobre a Renda é traduzida atualmente pelos seguintes valores:

Bases de cálculo (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir (R\$)
Até 900,00	—	—
De 900,00 a 1.800,00	15,0%	135,00
Acima de 1.800,00	27,5%	360,00

¹⁹⁵ A Tabela abaixo reproduzida evidencia as alíquotas reais e efetivas para diferentes bases calculadas:

O mesmo fenômeno não se dá, contudo, na pessoa jurídica. A previsão de um adicional de 10% a partir de uma certa base tributável não resulta na configuração de verdadeira progressividade¹⁹⁶. Com efeito, a pessoa jurídica que auferir um lucro de R\$ 1.000.000,00 num determinado ano estará sujeita a alíquota efetiva (já considerado o efeito do adicional) de 24,8%. Se o lucro for de R\$ 10.000.000,00, a alíquota real será de 24,98% e se de R\$ 100.000.000,00 de 24,99%. Onde a progressividade? Deveras, não podemos admitir que uma diferença de alíquota na segunda casa decimal possa refletir efetiva progressividade.

Perpassadas as balizas norteadoras da conformação da regra-matriz do imposto sobre a renda, é chegado o momento de discorrer sobre os preços de transferência.

Remuneração - R\$	Alíquota Nominal	Alíquota Efetiva
Até 900,00	0	0
1.000,00	15%	1,5%
1.500,00	15%	6%
3.000,00	27,5%	15,5%
6.000,00	27,5%	21,5%
30.000,00	27,5%	26,30%
100.000,00	27,5%	27,14%
1.000.000,00	27,5%	27,46%

¹⁹⁶ A Tabela abaixo reproduzida evidencia as alíquotas reais e efetivas para diferentes bases calculadas

Base de cálculo	Alíquota - 15%	Adicional - 10%	Total	Alíquota efetiva
1.000,00	150,00	—	150,00	15%
10.000,00	1.500,00	—	1.500,00	15%
20.000,00	3.000,00	—	3.000,00	15%
50.000,00	7.500,00	3.000,00	10.500,00	21%
100.000,00	15.000,00	8.000,00	23.000,00	23%
1.000.000,00	150.000,00	98.000,00	248.000,00	24,8%
10.000.000,00	1.500.000,00	998.000,00	2.498.000,00	24,98%
100.000.000,00	15.000.000,00	9.998.000,00	24.998.000,00	24,99%

5. Preços de Transferência

5.1. Considerações Introdutórias

O avanço tecnológico dos meios de comunicação e de transporte, associado a um processo contínuo de crescimento das grandes corporações, tem dado ensejo a mudanças significativas no contexto econômico mundial. Povos e mercados têm se aproximado fortemente. Empresas que circunscreviam sua atuação aos limites territoriais do país em que instaladas atuam, hoje, em mais de um continente, por intermédio de controladas, coligadas, ou filiais. Em consequência, o número de transações internacionais realizadas entre partes (vinculadas e não vinculadas) tem aumentado também significativamente.

Nos negócios acordados entre pessoas que podem interferir diretamente na definição de preços, evidencia-se a possibilidade de alocação de resultados a uma ou outra empresa partícipe da transação, com os consequentes efeitos tributários dela decorrentes. Vale dizer, podem tais partes vinculadas ajustar os resultados advindos de suas operações, de molde a evitar ou reduzir a incidência de tributos. Agregue-se a isso a existência de diversos países onde a carga tributária é reduzida, ou mesmo nula, e tem-se o arcabouço sob o qual se instala a temática dos preços de transferência, permeada por problemas cuja solução dista de ser fácil. Conflitos de interesse entre os fiscos envolvidos, que representam diferentes nações; dificuldade no conhecimento ou na implantação de controle sobre o processo de formação de preços; identificação de métodos que propiciem a aferição da adequação dos preços pactuados; paraísos fiscais; ações ao portador e intrincadas relações de controle decisório ou societário são alguns exemplos do complexo quadro que se apresenta para aqueles que se dispõem a examinar o tema "preços de transferência".

Procuraremos, de início, gizar a feição genérica do referido tema, efetuando, em seguida, breve incursão no Direito Comparado para, então, descrevê-lo à luz do direito positivo brasileiro, consignando, ao final, proposta de interpretação consentânea com o nosso sub-sistema constitucional tributário.

Designa-se preço, genericamente, o valor pecuniário de um bem ou serviço¹⁹⁷. No que se refere aos preços de transferência, o foco cir-

¹⁹⁷ De Plácido e Silva define preço como o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro. In: *Vocabulário Jurídico*, v. III, p. 418.