

02/04
17

IMPOSTO SOBRE A RENDA

PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES

O Autor examina, nesta obra, os pressupostos necessários ao estudo do imposto sobre a renda, lançando as premissas sem as quais a análise desta espécie tributária fica comprometida. Alerta o leitor para os desvios que a má compreensão destas inafastáveis premissas acarreta, incentivando a tarefa de revisão dos pressupostos constitucionais para o estudo do tema, bem como para a necessária adoção de procedimentos metodológicos para o desenvolvimento do estudo.

Para tanto, aloca a discussão do imposto sobre a renda no plano constitucional, demonstrando que esse é o ponto de partida de toda e qualquer perquirição acerca da matéria, que envolve o conhecimento e domínio de categorias constitucionais, à luz da coerência interna do sistema tributário constitucional brasileiro.

Lançando mão de conceitos da teoria geral do direito, demonstra que, por força do método adotado pelo sistema constitucional tributário brasileiro para proceder à repartição constitucional de competência tributária impositiva, a atividade do legislador infraconstitucional, no descrever a regra-matriz do imposto sobre a renda, é absolutamente contida por rígidos limites postos pela própria Constituição Federal. Demonstra, assim, a improcedência de qualquer tentativa de sustentação, à luz do sistema jurídico brasileiro, da chamada "teoria legalista" do conceito de renda, lançando os fundamentos constitucionais a partir dos quais conclui-se que o conteúdo semântico de todos os critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda encontra-se preestabelecido já na própria Constituição, restando ao legislador ordinário federal muito pouca liberdade de ação.

A adequada compreensão destes pressupostos constitucionais explorados pelo Autor possibilitará o enquadramento dos limites de liberdade do legislador ordinário em matéria de quantificação da base de cálculo do imposto sobre a renda, caracterização da dedutibilidade de despesas necessárias, estipulação do sujeito passivo, regime de retenção na fonte, substituição tributária, interferência inovadora (criando, modificando ou extinguindo direitos) da autoridade administrativa etc.

MALHEIROS EDITORES

IMPOSTO SOBRE A RENDA

PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES

IMPOSTO SOBRE A RENDA

341.39621
G635i



TEXO 3 COMPLEMNTAR

(17)

7

APLICAÇÃO DAS CATEGORIZAÇÕES PROPOSTAS AO IMPOSTO SOBRE A RENDA

7.1 *Questão eminentemente constitucional*. 7.2 *Imperativo lógico da existência do conceito pressuposto*. 7.3 *Conceito constitucionalmente pressuposto de renda*: 7.3.1 *Conceitos próximos* — 7.3.2 *Conceito pressuposto*: 7.3.2.1 *Saldo positivo* — 7.3.2.2 *Entradas e saídas* — 7.3.2.3 *Período*: 7.3.2.3.1 *Período constitucionalmente pressuposto* — 7.3.3 *Sujeito passivo (uma referência)*. 7.4 *Relação determinante entre critérios quantitativo e material*. 7.5 *Conteúdo do conceito de renda, na doutrina*. 7.6 *Necessária referência a elementos componentes da base de cálculo do imposto sobre a renda*. 7.7 *Correção monetária*: 7.7.1 *Advertência prévia* — 7.7.2 *Aumento e redução da carga* — 7.7.3 *Correção monetária e índices* — 7.7.4 *Reflexão*. 7.8 *Alguns exemplos*.

7.1 *Questão eminentemente constitucional*

A Constituição, no art. 153, III outorga competência à União para instituir imposto sobre a renda. Limita-se ela a esta singela referência: “renda e proventos de qualquer natureza”.

Como já tivemos oportunidade de ressaltar, considerando que o texto constitucional serviu-se da técnica de referir-se ao critério material da regra-matriz de incidência tributária para o fim de proceder à repartição de competência tributária impositiva, o conceito “renda e proventos de qualquer natureza” foi utilizado para esse fim, sendo intuitivo que o respectivo âmbito não poderá ficar à disposição do legislador ordinário.

Admitir o contrário implica conferir ao legislador infraconstitucional competência para bulir com o âmbito das próprias competências tributárias impositivas constitucionalmente estabelecidas, o que é — para quem aceita o pressuposto básico do escalonamento hierárquico da ordem jurídica — impossível.

A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de renda por ela — Constituição — pressuposto.

7.2 *Imperativo lógico da existência do conceito pressuposto*

Não há outra solução lógico-sistemática para essa questão. Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência.

A questão de direito colocada, portanto, só pode ser compreendida e analisada em face das normas constitucionais que regem a matéria.

Xavier de Albuquerque¹ demonstrou a natureza constitucional das regras definidoras das competências impositivas, no Brasil: “Esse caráter rígido e fechado do nosso sistema constitucional tributário provém da Emenda n. 18, de 1965, à Constituição de 1946, cujo art. 6º o explicitava sob a fórmula categórica de que ‘os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda’. Mantiveram-no as Constituições subseqüentes, com a única exceção de possíveis outros impostos, passíveis de instituição no âmbito da competência residual da União. Desse modo, os impostos integrantes do sistema continuaram a ser os ‘previstos nesta Constituição’ (art. 18, *caput*, da Constituição de 1969) ou ‘discriminados nesta Constituição’ (art. 146, III, *a*, da Constituição de 1988). (...) Os conceitos que correspondem às diferentes espécies de impostos — preleciona Pontes de Miranda —, se constam da Constituição, são *conceitos de direito constitucional*, e não de legislação ordinária. O legislador ordinário somente pode trabalhar com as *variáveis* que determinam o valor do imposto, ou de algum dos elementos do suporte fático (*e.g.*, tantos por cento, se a renda excede de *x*); não pode alterar, de modo nenhum, o conceito do imposto; imposto de transmissão de propriedade imobiliária, como imposto sobre circula-

1. “ISS e Planos de Saúde”, in *RDT* 62/17.

ção de mercadorias, é o que se considera tal na Constituição: a revelação do que ele é entra na classe das questões de interpretação da Constituição".

Daí que, segundo o mesmo autor, "(...) a regra jurídica, que se diz sobre o imposto 'a', descreve, como seu suporte fático, o que a Constituição previu". E arrentata: "Assim é, porque, como anota Aliomar Baleeiro, a primeira fonte do Direito Tributário, no Brasil, 'brota da própria Constituição'. Esse mesmo Mestre disserta em outra passagem: "Fato gerador e base de cálculo são conceitos constitucionais (Emenda n. 1/1969, arts. 18, §§ 2º e 5º, 21, § 1º) indissocialmente vinculados à legalidade, porque fornecem o elemento fundamental para a identificação, a classificação e a diferenciação dos impostos, que a Constituição, nos arts. 21 a 26, discriminou e distribuiu à União, aos Estados-membros e aos Municípios".²

O plano desta análise — a exemplo do que ocorre com os pressupostos anteriormente vistos — também é constitucional. Princípios e normas constitucionais informam substancialmente a matéria e devem nortear sua inteligência. É que só assim estarão sendo prestigiados os princípios; e repita-se, o sentido, conteúdo e alcance dos princípios constitucionais da legalidade, da igualdade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da indelegabilidade de funções, da segurança jurídica etc. só podem, evidentemente, ser perquiridos a partir das normas constitucionais, sistematicamente consideradas. Seria absurdo — não se pode admi-

2. Já escrevemos, em conjunto com Geraldo Ataliba: "Por isso tudo é que, já na Constituição, se deduzem critérios idôneos para eleição (pela lei ordinária) da base de cálculo dos tributos. Tal lei, de resto, só será constitucional quando se comporte nos lindes dessa esfera de atuação autorizada constitucionalmente, abstendo-se de indicar — como base — fatores que nada têm a ver com o objetivo fato submetido à tributação. Daí que, respeitando e obedecendo essas exigências, em geral, indiquem as leis tributárias como base de cálculo, grandezas ínsitas à natureza essencial do fato tributado (v.g. o valor da operação, no caso do ICMS; o preço do serviço, no caso do imposto sobre serviços; o montante da renda, no caso do imposto sobre a renda; e assim por diante). Do mesmo modo é possível verificar que, sempre que a lei se afasta dessa exigência implícita do sistema, a atuação do legislador (e, em certas hipóteses, da própria administração) vem sendo, sempre e fatalmente, condenada pelo Poder Judiciário" (Parecer inédito).

tir — que a pesquisa do sentido e alcance de princípios constitucionais pudesse ficar sujeita a prescrições da legislação ordinária ou de atos administrativos. Tais princípios fundamentais devem ser compreendidos a partir de sistema de normas igualmente fundamentais, da Constituição Federal.

Ada Pellegrini Grinover³ enfatiza essa exigência metodológica: "(...) é importante notar que todos os dispositivos constitucionais devem ser interpretados à luz dos princípios adotados pela própria Constituição".

É útil, também, a transcrição de trecho de voto do Ministro Leitão de Abreu,⁴ no qual ficou assentada, com extrema felicidade e precisão, a lógica do raciocínio hermenêutico necessário à solução de conflitos dependentes da interpretação da Constituição: "Em primeiro lugar, não vale argumentar com normas de direito comum para estabelecer limites a princípios fundamentais, a normas, por isso mesmo, universais, normas necessárias, reconhecidas como tais pelo nosso país. Em lugar de se argumentar da lei ordinária para a norma fundamental, a fim de limitar-lhe o sentido e a eficácia, o que cumpre é argumentar dos princípios estabelecidos na declaração de direitos para os preceitos de lei ordinária, para subordinar estes últimos aos primeiros".

Como já vimos, exaustivamente, boa parcela da doutrina afirma que sistema jurídico é o conjunto harmônico, unitário e ordenado de princípios e normas. Organizado a partir de critério hierárquico — no qual as diversas regras (elementos) são providas de diferentes funções e intensidade eficaz —, a primeira tarefa do intérprete é reconhecer quais os princípios que se sobrepõem aos demais, para assim compor um todo harmônico e ordenado. O ensinamento de Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁵ é uma vez mais esclarecedor: "Partimos do princípio hermenêutico da unidade da Constituição. Este princípio nos obriga a vê-la como um arti-

3. "O Contencioso Administrativo na Emenda n. 7/77", in *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, junho de 1977, pp. 247 e ss. (esp. p. 267).

4. Trecho de voto exarado no acórdão do RE 86297-SP, STF Pleno, in RDP 39/200.

5. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*, p. 59.

culado de sentido. Tal articulado, na sua dimensão analítica, é dominado por uma *lógica interna* que se projeta na forma de uma *organização hierárquica*. (...) Perdendo-se a unidade, perde-se a dimensão da *segurança e da certeza*, o que faria da Constituição um instrumento de arbítrio" (g.n.).

À luz dessas premissas deve ser efetuada a análise a que nos propomos.

7.3 Conceito constitucionalmente pressuposto de renda

Sedimentado, por um lado, que o conceito de renda não pode ficar — e não fica — à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela Constituição. Antes de qualquer outra cogitação, saliente-se que, para nós, o conceito de renda é gênero que encampa a espécie "proventos de qualquer natureza", razão pela qual referiremos aqui apenas o gênero, sem preocupação de tratar separadamente da espécie.⁶

Advertiu J. L. Bulhões Pedreira:⁷ "A noção de renda que nos interessa não é a utilizada pela ciência econômica nem a que teoricamente seja a mais perfeita para as finanças públicas, mas a que se ajusta ao sistema tributário nacional definido na Constituição Federal em vigor. Esse é o conceito que permitirá conhecer os limites da competência da União ao definir a base impositiva do imposto sobre a 'renda e proventos de qualquer natureza', e que servirá de padrão para apreciar, em cada caso, a constitucionalidade das leis tributárias federais, estaduais e municipais".

Propõe-se, aqui, na linha do método sugerido por Alfredo Becker,⁸ a discussão do que é tido como óbvio, dos conceitos esta-

6. Para exaustiva análise do significado da expressão "proventos de qualquer natureza", veja-se a extraordinária dissertação de mestrado (PUC-Si/1996) intitulada "O Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza", de Roberto Quiroga.

7. *Imposto de Renda*, 2.11, § 2º.

8. *Teoria Geral do Direito Tributário*.

belecidos como pacificamente assentes. Essa rediscussão trará importantes conseqüências na compreensão das disposições infraconstitucionais.

Essas conseqüências chegam a ser surpreendentes para os que nunca exercitaram essa rediscussão do óbvio, exigindo um humilde e completo desvestir-se de preconceitos, de informações viciadas adrede recebidas — que na maioria das vezes limitam-se ao domínio de disposições infraconstitucionais, ou de definições doutrinárias (formuladas a partir de doutrina estrangeira, sem as cautelas da verificação de pertinência sistemática com o direito brasileiro).

Então, para profícuo atingimento da tarefa a que nos propomos neste instante — de buscar o conceito constitucionalmente pressuposto de renda —, é necessário, por um momento, esquecer-se o plano infraconstitucional, abstrair-se a doutrina e ignorar a perspectiva metajurídica da ciência das finanças. Sobre essa — ciência das finanças —, aliás, Geraldo Ataliba⁹ observou: "Muy por el contrario, la ciencia de las finanzas no tiene nada de dogmático; y por lo tanto no considera así al derecho. Ella discute el derecho, lo critica, señala errores, fallas y deficiencias, propone su alteración y sustitución. Y lo que es más, reduce a la norma a un simple dato, contiguo a otros innumerables, que toma en consideración en su elaboración científica".

Voltemos nossas atenções à busca do conceito de renda — como vimos, necessariamente pressuposto pela Constituição — que não foi explicitado pelo Texto Maior. Importa, aqui, recordar as já analisadas lições de Souto Maior Borges, Pontes de Miranda, A. R. Sampaio Dória, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa, Carlos Maximiliano e outros, no sentido de que os preceitos implícitos não são inferiores aos explícitos.¹⁰

Nesse primeiro momento, enfatize-se, estaremos procurando afastar as cogitações infraconstitucionais, bem como as contribuições doutrinárias e de direito comparado — a elas voltare-

9. "Recursos Jurídicos del Contribuyente", in *Estudios sobre Medios de Defensa y Otros Temas Fiscales*, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, primer número extraordinario, p. 29.

10. Veja-se o item 3.2.2.1 Princípios Implícitos, *supra*.

mos nossa atenção, em seguida. Procuremos, agora, extrair somente do texto constitucional as informações necessárias à compreensão do conceito constitucionalmente pressuposto de renda.

Parece útil recordar que toda a radicação do subsistema tributário é constitucional, pelo simples fato de que, sendo a ação estatal de tributar uma agressão — consentida pelo sistema — à liberdade e à propriedade, na própria Constituição serão detectados os mecanismos de contenção a esta tão grave agressão.

O direito constitucional dos povos ocidentais existe exatamente para assegurar suas opções valorativas fundamentais de proteção à liberdade e seu corolário, a propriedade. Este é o valor, este é o princípio a favor do qual o constituinte brasileiro optou, soberanamente.

Admitir-se discussão acerca da amplitude de alcance do princípio, em função das calibrações inerentes ao processo de traduzir em nova formulação simbólica o teor do princípio constitucional, é uma coisa. Já outra, bem diferente, é tentar contornar o princípio, como se ele não existisse. A primeira discussão, só não admite quem não se familiarizou com as coisas da semiótica e da teoria da comunicação em geral; a segunda, só a admite quem despreza a noção de sistema ou quem não conhece o direito positivo brasileiro.

Então, do mesmo modo que se assentou na doutrina a noção constitucionalmente pressuposta de tributo — conceito fundamental, na linguagem de Terán, ao redor do qual se organiza o subsistema constitucional tributário — como prestações coativas, patrimoniais e pecuniárias, unilaterais, postas por lei, de forma genérica, em decorrência de ato típico e lícito, para custeio das despesas do Estado e em benefício do interesse comum, entendemos que é possível delimitar o conceito constitucionalmente pressuposto de renda.

A técnica utilizada pelos que se desincumbiram da tarefa de circunscrever o conceito constitucionalmente pressuposto de tributo foi a de estremá-lo de entidades próximas, porém não completamente com ele identificadas. Procuremos seguir o mesmo caminho.

7.3.1 Conceitos próximos

Identificamos, no texto constitucional, alguns conceitos que, de um modo ou de outro, aproximam-se, tangenciam ou influem no conceito de renda. Tal ocorre com “faturamento”, “patrimônio”, “capital”, “lucro”, “ganho”, “resultado” etc. Vejamos alguns deles.

“Faturamento” é referido pela Constituição no art. 195, I. “Faturamento” é noção descompromissada com qualquer resultado comparativo. “Faturamento” é mero ingresso; é a soma dos valores das faturas; é a grandeza do conjunto de ingressos decorrentes do conjunto de faturas emitidas.

Ensinou Geraldo Ataliba:¹¹ “Não se registram divergências na boa doutrina, seja comercial, seja tributária, a respeito do conceito jurídico de faturamento. (...) Ora, faturamento é soma de faturas. Estas são ‘contas’ ou ‘notas’ que o comerciante expede ao realizar vendas mercantis. Logo, a soma das faturas (faturamento) é a soma dos preços das vendas mercantis”.

É, portanto, na dinâmica da vida das sociedades empresárias, um dos elementos que, na qualidade de ingressos, devem ser considerados para compreensão da mutação patrimonial (para maior ou para menor) ocorrida em um determinado período. E é devido a esse seu inerente descomprometimento com a idéia de cômputo da mutação do patrimônio das pessoas, que a noção de faturamento é neutra e imprestável para a significação de capacidade contributiva. Deveras, isoladamente considerado, o faturamento não é elemento idôneo para a avaliação de capacidade contributiva, posto que, confrontado com eventuais saídas, pode ter sua aparente vocação para “signo presuntivo de riqueza” (na expressão de Becker) totalmente aniquilada.

E a razão é simples: é que não se “titula” de forma definitiva o produto do faturamento. Somente a parcela do faturamento que remanesça na titularidade da sociedade empresária após a consideração das saídas relevantes é que passa a manifestar certa capacidade contributiva. Antes dessa operação (de dedução) o faturamento é neutro. E todo fator neutro em relação às situações, coisas ou pessoas consideradas é, por definição, inidôneo para

11. “Venda de Minérios — Faturamento — PIS”, in RDA 196/316.

distingui-las,¹² umas das outras, como se dá na identificação de capacidade contributiva para imposição de ônus tributável proporcional e isônimo.

Para fins deste estudo basta, no entanto, concluirmos que a expressão "faturamento", utilizada pelo art. 195, I, da Constituição, refere-se a ingressos, de forma descompromissada em relação à noção de resultado (positivo ou negativo), o que já é suficiente para estremá-la da idéia de renda.

"Capital" aparece no texto constitucional nos seguintes arts.: 156, § 2º, I, 165, § 1º, § 2º e § 5º, II, 167, III, 170, IX, 172, 192, III, 222, § 1º e § 2º; e, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a expressão aparece no artigo 52, II.

A expressão "capital" é tomada pela Constituição na acepção de investimento permanente, de titulação de um patrimônio, em nada relacionando-se à natureza dinâmica e relativa (comparativa entre dois estados patrimoniais) que caracteriza a noção de renda (voltaremos a essa noção).

"Lucro", por sua vez, é expressão que aparece nos seguintes artigos da Constituição: 7º, XI, 172, 173, § 4º e 195, I. Nas Disposições Transitórias, surge no artigo 72, III. Em todas as referências a expressão "lucro" é tomada como resultado positivo de atividade empresarial, de mais-valia obtida por sociedade empresária. É, portanto, noção parcial em relação à renda; é, por assim dizer, espécie do gênero renda. Lucro é noção menos ampla que renda.

A locução "ganho" surge nos arts. 201, § 4º e 218, § 4º da Constituição, para referir ingressos, de forma descompromissada da noção de saldo positivo. Alheia-se, portanto, de conceito significante de aptidão para contribuir para os gastos públicos.

"Resultado", por sua vez, é utilizado nos arts. 7º, XI, 20, § 1º, 71, VII, 77, § 3º, 109, V, 111, § 2º, 176, § 2º, 195, § 8º, 231, § 3º e 235, IX, todos da Constituição, e 12, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Em todas as referências, "resultado" é tomado como situação terminal de um processo, sem qualificação valorativa relativamente à manifestação de capacidade contributiva.

12. Veja-se Celso Antônio Bandeira de Mello, *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p. 30.

"Patrimônio", a seu turno, surge nos arts. 5º, XLV e LXXIII, 23, I, 24, VII, 30, IX, 49, I, 129, III, 144, 145, § 1º, 150, VI, "a" e "c", § 2º, § 3º e § 4º, 156, § 2º, I, 213, II, 216, § 1º e § 4º, 219, 225, § 1º, II e § 4º, 239, § 2º, da Constituição, e 36 e 51, § 3º do Ato das Disposições Transitórias.

Todas as referências a patrimônio objetivam significar conjunto estático de bens ou direitos titulados por uma pessoa, pública ou privada.

Importante salientar que no mesmo sentido (de conjunto estático de bens ou direitos) a Constituição faz referência à expressão "fortuna" (no artigo 153, VII), para o fim de outorgar à União competência tributária impositiva, o que já bastaria para concluir, de forma peremptória, que fortuna e, em nossa opinião, patrimônio são conceitos que a própria Constituição tratou de diferenciar do conceito de renda (lembre-se que nossa proposta é a de localizar e identificar na própria Constituição os elementos que permitam delimitar o conceito de renda por ela pressuposto).

7.3.2 Conceito pressuposto

Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incertezas — que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração —, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda.

E traduzimos esse conteúdo da seguinte maneira: (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.

Desdobremos a conceituação proposta em seus elementos essenciais, para cabal esclarecimento.

7.3.2.1 Saldo positivo

Em primeiro lugar, vejamos a noção de (i) saldo positivo. Veremos, mais adiante, que a doutrina — seja a nacional, seja a alienígena — é tão exuberante quanto repleta de diferentes posicionamentos acerca do significado desse saldo positivo.

A idéia de saldo positivo traduz a noção de *plus*, de extra, de algo a mais, de acréscimo. Fácil perceber, preliminarmente, que essas noções representam dados relativos, dados que pressupõem a sua comparação com outro ou outros.

Deveras, não se constata acréscimo, não se vislumbra *plus*, a não ser a partir de um dado preestabelecido, sobre o qual o acréscimo, o *plus*, possa ser reputado como havido.

Essa colocação evidencia, de forma extraordinária, a contração da (1) "dinâmica" ínsita à idéia de renda à (2) "estática" peculiar à idéia de patrimônio.

Rubens Gomes de Sousa¹³ escreveu: "(...) tornou-se insuficiente o processo bíblico de medição da riqueza pela extensão do patrimônio, estava nascida a idéia de distinguir o capital do rendimento pela atribuição, ao primeiro, de um caráter estático, e, ao segundo, de um caráter dinâmico, por isso mesmo, à noção de renda ligou-se um elemento temporal, de que o conceito de capital continuou independente. Capital seria, portanto, o montante do patrimônio encarado num momento qualquer de tempo, ao passo que renda seria o acréscimo do capital entre dois momentos determinados".

Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um *plus*; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa (veremos em seguida a utilização que dessas categorias faz a doutrina).

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.

Veja-se, a propósito, a lição de J. L. Bulhões Pedreira,¹⁴ que se refere à noção de patrimônio como sendo um conjunto de direitos "(...) cujo conteúdo está sujeito a freqüentes modificações em razão de mutação, acréscimo ou exclusão de elementos".

13. "A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável", in RDP 14/340.

14. *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*, p. 133.

Para completar a referência ao saldo positivo, é necessário abordar a noção de prejuízos (saldos negativos) anteriormente sofridos pela sociedade empresária. É que os prejuízos, confrontados aos saldos positivos posteriores, devem ser totalmente recuperados antes que se possa cogitar da existência de renda (saldo positivo).

Deveras, prejuízos anteriores têm que ser deduzidos do saldo positivo, para que se possa contemplar acréscimo real e efetivamente obtido; do contrário, estará sendo tributado o próprio patrimônio da sociedade empresária.¹⁵ É que prejuízo implica, sempre, uma redução de patrimônio, que, dependendo da sua intensidade, pode eliminar o efeito incrementador de entradas relevantes que, por sua vez, até o montante do prejuízo, não fazem mais que recompor o patrimônio previamente existente.

E a tributação do patrimônio, no Brasil, não se confunde com a tributação da renda, sendo impossível tomar, validamente, uma competência impositiva pela outra.

Com o costumeiro brilho, Mizabel Derzi¹⁶ assentou: "Com poucas exceções, na maior parte desses países, os Textos Magnos são omissos quanto à pessoalidade do imposto de renda, à universalidade, à progressividade ou à capacidade econômica de contribuir. O legislador ordinário de tais ordens jurídicas, ao contrário do que se passa em nosso País, encontra, então, um espaço de liberdade criativa mais amplo, no qual as amarras constitucionais são frouxas (...). Diferente é a realidade jurídica nacional, em que um rígido sistema constitucional bitola de forma mais estreita o legislador ordinário. É possível instituir entre nós, imposto sobre o patrimônio como já existe em outros países (Alemanha, França etc.). Mas isso só pode ser feito dentro das regras constitucionais brasileiras, no exercício da competência residual da União, sem a utilização promíscua ou o disfarce do imposto de renda".

15. Veja-se A. R. Sampaio Dória, "A Incidência da Contribuição Social e Compensação de Prejuízos Acumulados", in RDT 53/89.

16. "Tributação da Renda versus Tributação do Patrimônio", in *Imposto de Renda — Questões Atuais e Emergentes*, p. 115.

7.3.2.2 Entradas e saídas

Vejamos, agora, a afirmação de que a renda é o saldo positivo resultante (ii) do confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas.

A percepção de renda — já assentada como acréscimo — decorre de confronto entre elementos que “acrescem” ao que denominamos aqui como patrimônio e elementos que “subtraem” do patrimônio.

A noção de patrimônio, que é estática, sofre acréscimos e decréscimos, aumentos e diminuições, ao longo do tempo, podendo, se e quando o saldo dessas ocorrências for positivo, detectar-se a ocorrência de renda.

A restrição a “certas” entradas e “certas” saídas é imperativo do corte necessário à análise, somente, daqueles eventos que tenham ontologicamente significado relacionado ao conceito do acréscimo patrimonial que entendemos configurar renda.

Nesta medida, nem todo ingresso é relevante para o conceito de renda — por exemplo, o ingresso decorrente de financiamento ou o aumento de capital pelos sócios são totalmente descompromissados com a noção de acréscimo —, impondo-se selecionar, somente, as entradas que possam significar o, ou influir no, pesquisado incremento.

Do mesmo modo, os ingressos financeiros recebidos como pagamento pela alienação de elementos integrantes do patrimônio só serão relevantes a partir do valor pelo qual outrora aqueles foram nele incorporados (trata-se do que, no jargão legal, denomina-se de ganho de capital); o mesmo ocorre com o recebimento (ingresso) de pagamentos de indenizações, que — até atingir a grandeza financeira necessária a cumprir a sua função primordial de tornar o patrimônio indene — configuram mera reposição patrimonial (deixa de existir o bem desapropriado e passa a existir a disponibilidade financeira — representada por moeda corrente ou por títulos —, deixa de existir determinado direito lesado e passa a existir a disponibilidade financeira).

Têm-se, nessas hipóteses, mera rearrumação patrimonial, com substituição de elementos, sem alteração para maior; onde havia determinado ativo, passa a haver, em substituição, caixa ou rece-

bíveis, da mesma intensidade ou poder de compra, e assim por diante. Dá-se o mesmo com o ingresso de capitais de terceiros — por exemplo, a título de financiamento — quando cresce o caixa mas, concomitantemente, passa a existir uma obrigação (dívida) na mesma intensidade, de forma que não há incremento patrimonial líquido.

O mesmo se dá com as saídas. Não se admite que todas elas possam ter a virtude, o efeito jurídico de servir de elemento neutralizador de ingressos, para fins de confronto e constatação de eventual saldo positivo. Daí referirmos “certas” saídas.

As saídas que representarem consumo — utilização, disponibilização, pelo titular do patrimônio — de acréscimos que sejam relevantes para o cômputo e eventual configuração de saldo positivo no período considerado não recebem a qualificação jurídica de elementos redutores, no confronto.

7.3.2.3 Período

Finalmente, impõe-se a análise da idéia de (iii) período. É necessário considerar-se um período de tempo dentro do qual serão consideradas as entradas e saídas relevantes.¹⁷

Trata-se do lapso de tempo compreendido entre (a) um dado marco inicial e (b) um dado marco final. No (a) marco inicial parte-se (a.i) de uma situação patrimonial prévia, para confronto, e (a.ii) começam a ser juridicamente relevantes as entradas e saídas. No (b) marco final, procede-se ao confronto (b.i) entre as entradas e saídas — juridicamente relevantes — ocorridas no período e (b.ii) entre o saldo do período considerado — que termina neste marco final — e a situação existente no início do período.

Sem a noção de período — e tempo —, todos os ingressos e saídas perdem qualquer significado comparativo. Sem o termo final — que só existe se se pressupõe existente um período e um termo inicial — não há corte para processamento do confronto

17. Sobre a imprescindibilidade da noção de período para cálculo da renda, veja-se, também, Narciso Amorós Rica, “O Período e o Nascimento da Relação Tributária no Imposto Espanhol sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, in *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado*, p. 518.

entre ingressos e saídas, que se sucederiam em interminável cadeia de fenômenos sem significado.

É nesse sentido a opinião de J. L. Bulhões Pedreira:¹⁸ "A idéia de um período de tempo integra necessariamente a noção de renda".

Não só pela necessidade lógica de sua existência decorre a exigência sistemática da Constituição de impor a idéia de período para aferição da existência de renda. Creemos que é possível inferir que a Constituição trabalha, toda ela, com um padrão temporal básico, que seria, por coerência e unidade sistemática — como vimos, predicados desejáveis da própria noção de sistema —, aplicável e definidor da noção de período necessária, repita-se uma vez mais, à verificação da percepção de renda.

7.3.2.3.1 *Período constitucionalmente pressuposto* — A Constituição trabalha com o dado explícito da anualidade para regular uma enorme quantidade de relações jurídicas. Todo o funcionamento do Estado é calcado — assim nos aspectos organizacionais e financeiros como nos políticos — em intervalos de doze meses, períodos anuais. Vejamos.

A expressão "anual" é utilizada pela Constituição nos seguintes arts.: 31, § 2º e § 3º, 48, II, 49, IX, 57, 71, I, § 4º, 74, I, 84, XXIII e XXIV, 87, III, 165, I, § 1º, § 2º, § 4º, § 5º, § 7º, § 8º, § 9º, I, 166, § 1º, I, § 5º, I, § 4º, § 6º, § 8º, 167, I, § 1º, 183, § 4º, 212, 214, 239, § 3º. No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, por sua vez, a expressão "anual" aparece nos arts. 35, § 1º, I, § 2º, I, 47, § 1º e 57, § 3º.

Já a expressão "ano" é utilizada pela Constituição nos seguintes arts.: 5º, LXX, "b", 7º, XXV, XXIX, "a" e "b", XXXIII, 8º, VIII, 12, II, "a", "b", 14, § 1º, I, II, "b" e "c", § 3º, "a", "b", "c", "d", § 8º, I, II, 16, 27, § 1º, 28, 29, I, III, 30, VIII, 34, V, "a", 35, I, 37, III, 40, II, III, "a", "b", "c", "d", 41, 42, § 4º, § 8º, 44, parágrafo único, 45, § 1º, 46, § 1º, § 2º, 52, parágrafo único, 57, § 4º, 58, 73, § 1º, I, IV, § 3º, 81, § 1º, 82, 87, 89, VII, 93, II, "b", VI, 94, 95, 98, II, 101, 104, parágrafo único, 107, I, II, 111 § 1º, 117, 121, § 2º, 123, parágrafo único, I, 128, § 1º, § 3º, § 5º, I, "a", 131, § 1º, 153, § 2º, II, 182, § 4º, III, 183, 184, 189, 191, 192, § 3º, 201, § 6º, 202, I, II, III, § 1º, 208, IV, 222, 223, § 5º, 226,

18. *Imposto de Renda*, p. 2.10.(03). No mesmo sentido, veja-se Geraldo Ataliba e outros, "Periodicidade do IR", in RDT 63/15 e ss.

§ 6º, 227, § 3º, I, 228, 230, § 2º, 233, § 2º, § 3º, 235, V, "a" e "b", VIII, IX, "a" e "b". E no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a expressão "ano" aparece nos seguintes arts.: 3º, 10, II, "a", 11, 12, § 1º, § 2º, § 4º, 19, 26, 27, § 9º, 33, parágrafo único, 35, 36, 37, 38, parágrafo único, 40, 41, § 1º, 42, 43, 44, § 1º, 50, 51, 53, V, 57, § 1º, 60, 61, 67.

Toda a amarração organizacional do funcionamento do Estado brasileiro é, de acordo com a sistemática constitucional, calçada na idéia de período anual. Dentre as inúmeras referências à noção de período anual, saliente-se que a organização e funcionamento dos aspectos e das questões financeiras (orçamentos, previsões, gastos, investimentos etc.) de que trata a Constituição são todos eles baseados em períodos de doze meses.

Já a locução "mensal" (mês ou mensalmente), aparece nos arts. 162, 168, 201, § 5º, § 6º, 202, 203, V, e 239, § 3º, da Constituição; e 34, 54, 58, parágrafo único, e 72, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Note-se que, além da reduzida frequência do recurso à noção mensal de período, em nenhuma delas a Constituição tomou essa noção (mensal) como cômputo de alguma grandeza, limitando-se a dela servir-se para estabelecimento de prazos, termos de pagamento etc.

A partir de uma consideração sistemática da Constituição, pensamos que as exigências implícitas à noção de período, como ocorre com o conceito de renda, devam ser consideradas em harmonia com as demais disposições que tratam da mesma questão. Parece, portanto, que — em matéria de imposto sobre a renda — a Constituição não se limita a impor, implicitamente, a consideração de um período. Entendemos que ela estabelece — ainda que de forma também implícita — que esse período seja anual.

Que essa definição do período possa admitir alguma tergiversação, de maior ou menor intensidade, compreendemos, em face da generalizada — legítima ou simulada, por conveniência — ignorância das coisas da Constituição. Todavia — veremos melhor oportunamente —, não é livre o legislador infraconstitucional para pretender estabelecer período que não seja suficiente para a realização do confronto de entradas e saídas. Essa medida será dada, no plano e no instante pré-legislativo, pela ciência

cia das finanças e pela economia. Se se pretender não adotar o critério anual — implicitamente pressuposto pela Constituição —, estará a lei sujeita a exame de constitucionalidade perante o Poder Judiciário; e, demonstrado que, nas circunstâncias que envolvem o particular interessado — ramo de atividade, conjuntura econômico-financeira em certo momento histórico etc. —, o período definido por lei não se coaduna às exigências da realização do confronto entre entradas e saídas relevantes, deverá o comando legislativo ser considerado inválido, por vício de constitucionalidade.

A consideração da inafastabilidade da idéia de período para cogitação da noção de renda acarreta, em si mesma, importantíssima explicitação — de terminativa clareza — do conteúdo e alcance dos princípios da anterioridade e irretroatividade da lei mais gravosa — tão constantemente amesquinhadados e desprezados em matéria de imposto sobre a renda.

Iniciado o período — a partir do marco inicial —, nenhuma alteração normativa — mais gravosa — operará efeitos sobre os elementos (entradas e saídas) e sobre o confronto que deve ser verificado no termo final. Os efeitos jurídicos — a própria relevância ou irrelevância, bem como seu potencial incrementador, nas entradas, e redutor, nas saídas — dos eventos que tenham lugar no decorrer do período têm seu regime congelado no termo inicial.

Do mesmo modo, as regras disciplinadoras do modo e forma de elaboração do confronto final congelam-se, permanecendo imutáveis, até o início do período seguinte. Essa imutabilidade do regime jurídico no curso do período, já o afirmamos, configura direito adquirido do particular. Tal compreensão é clara e insofismável, servindo de importante ferramenta tecnológica para a solução ou prevenção de conflitos.

Assim definida a materialidade — de que se serviu a Constituição para proceder à repartição de competências impositivas — do conceito constitucionalmente pressuposto de renda, encontra-se adequadamente deduzido o âmbito da respectiva competência tributária impositiva da União, vinculando de forma absolutamente peremptória, inquestionável e intransponível a liberdade do legislador ordinário.

De todo recomendável seria, portanto, que o legislador infra-constitucional — que, na feliz expressão de Paolo Biscaretti di Ruffia,¹⁹ é, lógica e cronologicamente, o primeiro intérprete da Constituição — se familiarizasse com o texto e a sistemática constitucional, buscando conhecer e dominar, ao menos, os limites da amplitude de sua competência normativa, para poder desenvolver sua atividade legislativa dentro do âmbito material de competência que lhe foi outorgada. Tal, todavia — propositada ou acidentalmente —, não se dá.

7.3.3 Sujeito passivo (uma referência)

Todas essas colocações já nos permitem proceder a mais um desdobramento. Por um lado, sendo renda a matéria tributável, o imposto que sobre ela recai deve considerar seu específico montante, e nada além, como base de cálculo do valor a pagar. Por outro lado, 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 a renda.

É que, ao fornecer, expressamente, a materialidade e, implicitamente, o conteúdo e alcance da referida materialidade, a Constituição, novamente de forma implícita, já fornece os elementos aproximativos necessários ao conhecimento da base de cálculo, bem como o sujeito passivo alcançável pela norma de tributação — aquele que, na esteira da utilíssima lição de Héctor Villegas,²⁰ é o destinatário constitucional do tributo.²¹

Afirmamos, portanto, a predefinição constitucional do destinatário da carga do imposto sobre a renda.

Ao referir a materialidade “renda”, a Constituição impõe sua conexão ao verbo transitivo “auferir”; e tal não se dá somente por

19. “Costituzioni Italiana Dopo Un Ventenio”, in *Studi in Onore di Giuseppe Chiarelli*, v. 2, p. 785.

20. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, v. I, pp. 220, 221 e 222, e “Sujeito passivo no imposto sobre a renda”, in RDP 19.

21. Veja-se também Marçal Justen Filho, *Sujeição Passiva Tributária*, p. 262.

questões de natureza gramatical ou de estilo. Novamente, nossa afirmação tem radicação na consideração do sistema constitucional e respectivo subsistema tributário.

Nessa ordem de considerações, facilmente depreende-se que o exercício da competência tributária impositiva, em matéria de imposto sobre a renda está contida pelas severas exigências dos princípios da personalidade, da capacidade contributiva, da universalidade (artigo 145, § 1º, da Constituição) — desdobramentos do princípio da igualdade (arts. 5º e 150, II).

E por essas razões, a Constituição previamente define — de forma indisputável pelo legislador infraconstitucional — o destinatário constitucional do imposto sobre a renda, como aquele que a auferir. O critério pessoal, no que diz respeito à sujeição passiva da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, a ser objeto de norma infraconstitucional, já está, portanto, predefinido pela própria Constituição Federal.

Já manifestamos,²² no passado, essa nossa convicção, nos seguintes termos: “Recordando, pois, aquelas noções introdutórias, percebemos que a Constituição estabelecerá diversos parâmetros que guiarão a eleição do sujeito passivo da obrigação tributária. A primeira exigência com relação ao sujeito passivo é a de que ele seja eleito pela lei para assumir este papel. Só a lei pode criar uma regra-matriz de incidência; conseqüentemente, nela devem estar descritos todos os critérios necessários à existência desta, dentre os quais encontra-se o critério pessoal. Em face dessa exigência do princípio da legalidade, já afigura-se como imprescindível, também, o respeito ao princípio da isonomia, uma vez que esta consiste na igualdade na própria lei, como já salientado. Não basta, portanto, que a eleição do sujeito passivo seja veiculada por lei. Essa indicação é limitada, em nosso entender, pela própria Constituição. Esse diploma, de maneira mais ou menos flexível, indica os possíveis sujeitos passivos, ou as possibilidades que o legislador infraconstitucional tem para elegê-los, sempre sob a sombra do princípio da isonomia.

22. “Princípios Informadores do Critério Pessoal da Regra-matriz de Incidência Tributária”, in RDT 23-24.

“Essa afirmação não é pacificamente aceita, mas acreditamos na sua exatidão em face da premissa de que, nos tributos não vinculados, a norma tributária sempre descreve no seu antecedente uma ação ou um estado que tenha conteúdo econômico, que traduza certa capacidade econômica. Por via oblíqua, se admitirmos essa premissa, temos que ligá-la, inexoravelmente, a um (ou mais de um) ente titular dessa capacidade econômica. Esta capacidade pertence a alguém, e esse alguém deve ser o eleito para sujeito passivo da obrigação tributária pelo legislador infraconstitucional. Essa é a tarefa desse Poder Legiferante, descobrir o titular da capacidade econômica indicada pela Constituição” (p. 261).

Esta afirmação é desdobramento da seguinte proposição de Amílcar Falcão:²³ “Os pressupostos estabelecidos para a incidência em cada caso, traduzem conseqüentemente índices de capacidade econômica adotados pelo legislador para que a prestação tributária ocorra. Já se vê que o fator relevante para a instituição do tributo não é a forma jurídica por que se exteriorize o fato gerador, mas, a realidade econômica, ou seja, a relação econômica que se efetua sob aquela forma externa. A alusão à forma jurídica, portanto, representa uma fórmula elíptica através da qual, por motivos de concisão léxica, se pretende exprimir a relação econômica nela subjacente”.

E, com a costumeira objetividade, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino²⁴ esclarecem o âmago da questão: “Na própria designação constitucional do tributo já vem implicitamente dito ‘quem’ será o seu sujeito passivo. No quadro dos contornos fundamentais da hipótese de incidência dos tributos — que estabelece a Constituição Federal ao instituir e partilhar competências tributárias, entre União, Estados e Municípios — está referido, inclusive o sujeito passivo do tributo, aquela pessoa que, por imperativo constitucional, terá seu patrimônio diminuído, como conseqüência da tributação”.

A desconsideração desta pressuposição constitucional relativa ao destinatário da carga tributária do imposto sobre a renda dá lugar a sérios equívocos, especialmente em matéria de reten-

23. *Introdução ao Direito Tributário*, p. 134

24. “ICM — Diferimento”, p. 53.

ção na fonte e da tributação de negócios internacionais (particularmente aqueles contratados sob condição de "pagamentos líquidos de impostos"²⁵), não podendo ser pacificamente admitida.

7.4 Relação determinante entre critérios quantitativo e material

Retomando a noção preliminarmente abordada neste tópico, a Constituição — ao referir os fatos tributáveis (no caso, aludindo à renda) — preestabelece, prefixa (de forma inafastável pela legislação infraconstitucional) a definição legal da base de cálculo do tributo. A lei não pode adotar outra dimensão como base, sob pena de desviar-se do padrão constitucional.

É que o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária — no pertinente à base de cálculo — tem a virtude de descaracterizar o próprio critério material, quando com ele for incompatível. A lição de Paulo de Barros Carvalho²⁶ é terminativa, pela objetividade e exaustão; diz ele: "Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, ciente de cautelas diante dos freqüentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro

25. Interessante notar que essa questão evidencia a falácia das importações acrílicas de noções do direito comparado para solução de questões internas, submetidas ao sistema constitucional brasileiro. Vejam-se, a propósito *Continental Illinois Corp. x Commissioner* (docket n. 5.931-83, US Tax Court), *Nissho Iwai American Corp. x Commissioner* (docket n. 4.598-85, US Tax Court) e *Riggs National Corp. x Commissioner* (docket n. 24.368-89, US Tax Court), que, tratando das repercussões da retenção do imposto sobre a renda brasileiro (sobre juros de empréstimos concedidos por instituições financeiras norte-americanas) no imposto sobre a renda norte-americano, evidencia o conflito entre a prevalência da assunção do encargo econômico do tributo — sob a ótica do sistema constitucional dos EUA — em contraposição à predeterminação de destinatário constitucional da carga tributária — sob a ótica do sistema constitucional brasileiro.

26. *Curso de Direito Tributário*, p. 204.

critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material a hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada. Introduzimos uma noção de invidiosa operatividade, para a qual convocamos todas as atenções: havendo desencontro entre os termos do binômio (hipótese de incidência e base de cálculo), a base é que deve prevalecer. Por isso, tem o condão de informar o critério material oferecido no texto, que será substituído por aquele outro que percebemos medido".

Destarte, quando o legislador pretender instituir imposto sobre a renda, estará constitucionalmente obrigado a prever que o cálculo do tributo se faça exclusivamente sobre o *montante* da renda efetivamente verificada.

A base de cálculo é elemento *essencial* e *decisivo* para a plena e correta definição do tributo. Na verdade, é por meio da base que se pode verificar — dado o necessário liame ou nexos lógico que deve ela manter com o chamado critério material da regra-matriz de incidência tributária (o fato tributado) — a verdadeira consistência da situação submetida à tributação.

A circunstância de estar-se na presença de efetiva tributação de renda — critério material da regra-matriz respectiva — só é verdadeiramente afirmada quando o critério legalmente eleito (base de cálculo) para conversão desse fato em cifra econômica revela-se compatível com a consistência material do fato dado como "pressuposto" pela Constituição e "posto" pela lei: a renda efetivamente auferida ou percebida.

Negar isso será admitir que a Constituição se tenha desdobrado em preceitos e formulações inúteis, que o Legislativo e o Executivo, *por via oblíqua*, podem tranqüilamente desprezar, instaurando a insegurança, o casuísmo e o arbítrio nas relações tributárias. Por isso tudo é que já na Constituição deduzem-se critérios idôneos para eleição (pela lei ordinária) da base de cálculo dos tributos.

Daí que — para respeitar e implementar essas diretrizes — devam as leis tributárias indicar, como base de cálculo, grandezas ínsitas à natureza essencial do fato tributado (o valor da operação, no caso do ICMS; o preço do serviço, no caso do ISS; o valor do imóvel, no caso do IPTU; o montante da renda, no caso do imposto sobre a renda; etc.), desvendando o que Geraldo Ataliba denominou de “perspectiva dimensível da materialidade da hipótese de incidência”.²⁷

Qualquer que seja o conceito de renda adotado, dúvida não pode haver, repita-se, quanto à necessidade de que ocorra um *ganho patrimonial* (acréscimo patrimonial) *efetivo* pelo sujeito passivo, sob pena de não se configurar a hipótese constitucional do imposto sobre a renda.

7.5 Conteúdo do conceito de renda, na doutrina

Construções doutrinárias acerca dessa questão não faltam, convergindo, todas elas, para os elementos essenciais que acima foram expostos (saldo positivo decorrente de confronto entre elementos verificados dentro de um período).

Horacio García Belsunce,²⁸ depois de referir diversas concepções econômicas,²⁹ sintetiza os pontos em comum nelas encontrados, afirmando que essas noções fornecerão a “fuente de inspiración o de referencia de los sistemas tributarios positivos” (p. 74). Segundo o autor, as diversas opiniões econômicas convergem nos seguintes aspectos: (a) renda é sempre uma riqueza “nova”, seja ou não consumida; (b) essa riqueza nova pode ser “material ou imaterial”; (c) essa riqueza deve derivar de uma “fonte produtora”; (d) é irrelevante se a riqueza nova tenha ou não sido realizada e separada do capital ou fonte produtora; (e) renda é renda líquida, obtida depois de certas deduções (que variam de autor para autor, sendo predominante a noção de que são dedutíveis os

27. No mesmo sentido, veja-se Aires Barreto, *Base de Cálculo, Aliquota e Princípios Constitucionais*, pp. 37, 38 e 83.

28. *El Concepto de Rédito*.

29. Adam Smith, David Ricardo, Thünen, Jean Say, Thomas Malthus, John Stuart Mill, Biersack, Roscher, Adolf Held, Hermann, Adolf Wagner, Weiss, Alfred Marshall, Neumann, Irving Fisher e Giuseppe Ugo Papi.

gastos necessários para obtenção e produção da renda); (f) a renda pode ser monetária (dinheiro), em espécie (bens ou direitos) ou real (poder de compra, dimensionado pelo poder aquisitivo da renda monetária ou em espécie).

E propõe uma síntese de todas as opiniões econômicas que analisa, nos seguintes termos: “Rédito es la riqueza nueva, material o inmaterial, que deriva de una fuente productiva, que puede ser periódica y consumible y que se expresa en moneda, en especie o en los bienes o servicios finales que pueden adquirirse con la conversión del metálico o bienes recibidos como renta inmediata” (ob. cit., pp. 84 e 85).

Em seguida, García Belsunce passa a analisar a opinião de diversos estudiosos do direito, dividindo-os em dois grandes blocos, (a) os adeptos da chamada teoria da “renda-produto”, vinculada às doutrinas econômicas, que considera a renda como um produto derivado do capital, e (b) os adeptos da chamada teoria da “renda-incremento patrimonial” (ou “renda-ingresso” ou “entrada”), que procura apartar-se das concepções econômicas, alargando a amplitude do conceito de renda para nele incluir todo incremento patrimonial, ingresso ou entrada.

Depois de analisar as propostas de diversos juristas³⁰ adeptos da doutrina da “renda-produto” Belsunce sintetiza o conteúdo desse pensamento, da seguinte maneira: (a) renda é sempre uma riqueza nova e material; (b) a riqueza deve derivar de uma fonte produtiva e durável (que resista ou subsista à produção da renda); (c) a riqueza nova deve ser periódica (ou suscetível de selo), como consequência da subsistência da fonte produtora; (d) não é indispensável que a riqueza nova seja realizada (passível de permuta por moeda) e separada (independência ou autonomia física da renda em relação à fonte) do capital; (e) renda é sempre renda líquida, resultante da dedução, da renda bruta, de todos os gastos necessários para sua obtenção e para conservação e manutenção (reposição) da fonte produtora; (f) a renda pode ser

30. Na ala dos adeptos da doutrina da “renda-produto”, analisa as opiniões de O. Quarta, Gerbino, Edwin Seligman, Battistella, Jacopo Tivaroni, Charles A. Colin, Edgard Allix e Marcel Lecerle, C. Plehn, Antonio de Viti de Marco, Henry Laufenburger, Ramon Valdés Costa, ob. cit., pp. 88 a 119.

monetária ou em espécie (ainda que, nesta hipótese, deva expressar-se em moeda).

Sintetiza as manifestações dos adeptos da teoria da “renda-produto” nos seguintes termos:³¹ “Rédito es la riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se espresa en términos monetarios”.

Em seguida, passa a analisar a opinião dos adeptos³² da teoria da “renda-incremento patrimonial” ou “renda-ingresso”, que resume nos seguintes aspectos principais: (a) renda é todo ingresso proveniente de coisas materiais, bens imateriais ou serviços; (b) o ingresso pode estar acumulado ao patrimônio ou haver sido consumido, tudo dentro de um período determinado; (c) o ingresso pode ser periódico, transitório ou acidental, e não é necessário que se mantenha intacta a fonte produtora, que pode, inclusive, desaparecer com o ato de produção; (d) não é necessário que o ingresso esteja separado ou realizado; (e) o ingresso deve ser líquido, ou seja, deve deduzir-se o patrimônio acumulado no início do período, bem como os gastos que tenham sido necessários ou úteis para obter o ingresso ou conservar a fonte produtora; (f) o ingresso deve ser sempre expressado em moeda.

Sintetiza as manifestações dos que pregam a teoria da “renda-ingresso” nos seguintes termos:³³ “Rédito es todo ingreso neto ou bienes materiales, inmateriales o servicios valubles en dinero, periódico, transitorio o accidental, de carácter oneroso o gratuito, que importe un incremento neto del patrimonio de un individuo en un período determinado de tiempo, esté acumulado o haya sido consumido y que se exprese en términos monetarios”.

Rubens Gomes de Sousa³⁴ adota a perspectiva segundo a qual é renda aquilo que a lei disser que é: “Não seria, portanto, exagerado ampliar a definição para dizer que o imposto de renda é aquele que incide sobre o que a lei define como renda”. Desneces-

31. Ob. cit., p. 132.

32. Na ala dos adeptos da doutrina da “renda-ingresso”, analisa as opiniões de Georg Schanz, F. Gartner, Robert Murray Haig, V. Gobbi, Benvenuto Griziotti, Henry C. Simons, Achille Donato Giannini, Luigi Einaudi, Ezio Vanoni, John F. Due, ob. cit., pp. 133 a 181.

33. Ob. cit., p. 186.

34. “Evolução do Conceito de Rendimento Tributável”, p. 339.

sário salientar que esta opinião do pioneiro mestre é absolutamente incompatível — note-se que a Constituição de 1946 já se servia do conceito de renda para outorga de competência impositiva — com as premissas estabelecidas neste trabalho. Tendo sido formulada em 1950, no entanto, possuía a virtude de — muito embora viciada pelo excesso natural do pioneirismo — buscar critério tendente a abandonar o manicômio jurídico tributário que Becker denunciou no início da década seguinte, o que já basta para, uma vez mais, engrandecer o respeito que merece a obra de Gomes de Sousa. Impõe-se, todavia, o dever de afirmar sem reservas que esta permissividade — manifestada na opinião de Rubens Gomes de Sousa — da doutrina legalista da noção de renda é incompatível com o subsistema constitucional tributário brasileiro.

Aliás, na sua obra de 1969, J. L. Bulhões Pedreira³⁵ já denunciava o primarismo deste entendimento, fixando diretriz sólida e coerente, nos seguintes termos: “Mas a lei ordinária, ao definir os rendimentos ou a renda sujeitos ao tributo, não é livre para escolher qualquer base imponible, e há de respeitar o conceito de ‘renda e proventos de qualquer natureza’ constante da Constituição: as definições adotadas pela lei ordinária devem ser construídas e interpretadas tendo em vista a discriminação constitucional de competências tributárias, e estão sujeitas ao teste de constitucionalidade em função de sua compatibilidade com essa discriminação. (...) O conhecimento do conceito de renda é, portanto, indispensável para o julgamento da constitucionalidade da lei federal que define a base de cálculo do imposto de ‘renda e proventos de qualquer natureza’ que a Constituição atribui à União; ou das leis estaduais e municipais que instituem impostos ou taxas que, sob outras designações, incidam realmente sobre a renda. E para esse efeito, nem o legislador nem o intérprete é livre para adotar o conceito de renda de sua preferência: deve procurar aquele que melhor se ajuste ao sistema de distribuição de competências tributárias constante da Constituição” (g.n.).

E, mais adiante, agrega: “(...) ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucio-

35. Imposto de Renda, 2.10.(02).

nal 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*" (g.n.) (p. 2.11.(20)).

Todas as premissas estabelecidas no presente estudo, que inicia com a análise de um exemplo — o dos EUA — de sistema jurídico alienígena, exatamente para estremá-lo do brasileiro, realçando-se e evidenciando-se as peculiaridades decorrentes da rigidez do sistema nacional, conduzem à firme e inexorável conclusão de que o conceito de renda — tendo sido utilizado para implementação de repartição constitucional de competência tributária impositiva — é constitucionalmente pressuposto, não podendo ficar (por exigência lógico-sistemática) à disposição do legislador infraconstitucional.

Da análise do direito comparado, constatamos que o subsistema constitucional tributário brasileiro revela inéditos exaustividade e grau de detalhamento, não encontrando paradigmas em outros sistemas. Já invocamos as lições de Geraldo Ataliba, que, pioneiramente, alçou a questão ao seu plano apropriado, que é o constitucional, apartando o sistema brasileiro, por suas peculiaridades, dos sistemas alienígenas. Bulhões Pedreira, com sua habitual lucidez, também ressalva o plano constitucional da questão — aliás, em matéria de imposto sobre a renda, ele é dos poucos que, quando se defronta com as intrincadas questões legais e regulamentares, contábeis e societárias que circundam a matéria, não perde a visão global e mantém o respeito às exigências sistêmicas da Constituição.

Não há, portanto, como pretender sustentar, seriamente, que o conceito de renda possa ter sido deixado à disposição do legislador infraconstitucional, no Brasil.³⁶

36. É ilustrativo invocarmos a lição de Mizabel Derzi, reiterando tudo quanto já dissemos sobre as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro: "A Constituição brasileira é a mais minuciosa e rica das Cartas Constitucionais, em matéria financeira e tributária. Uma transposição apressada

Retornando ao conceito de renda, J. L. Bulhões Pedreira³⁷ trata da questão nos seguintes termos: "Há quatro conceitos básicos de renda — três econômicos e um financeiro. (...) O financeiro pertence ao plano em que o Direito distribui entre as pessoas poder sobre os recursos, a moeda e o resultado da atividade econômica" (p. 167). (...) "O objeto do imposto não é renda consumida nem produzida, mas renda de pessoas, ou sujeitos de direito. O conceito fiscal de renda corresponde, portanto, ao conceito econômico de renda individual ou repartida; mas com este não coincide nem se confunde porque pertence ao plano financeiro, no qual o Direito organiza — mediante a definição dos direitos e obrigações patrimoniais — a atividade econômica social" (p. 173). (...) "Percebemos e medimos a renda das pessoas como fluxos de direitos patrimoniais que crescem ao seu patrimônio. A renda financeira não consiste, entretanto, nos direitos, mas no objeto desses direitos. Os direitos são instrumentos para distribuir a renda entre as pessoas, e não a própria renda. Renda é a moeda, ou o valor em moeda do objeto dos direitos" (p. 176).

E arremata: "A nosso ver, o CTN não define o conceito constitucional, mas conceito diferente — de 'acréscimo de poder econômico

de institutos ou técnicas de presunção e simplificação usuais em outros países, esbarram, via de regra, em obstáculos constitucionais intransponíveis. Basta considerar que a maior parte das Cartas atuais não contém um rol expresso das limitações ao poder de tributar, exceção feita ao princípio da legalidade. Algumas, como a italiana, ainda mencionam o princípio da capacidade contributiva e a proibição de se criar tributo novo, após a aprovação da lei orçamentária. Mas outras são silentes em tudo, o que não impediu — como não poderia deixar de ser — que a doutrina e a jurisprudência deduzissem o princípio da legalidade, diretamente da necessária subordinação dos atos administrativos do Estado à lei e o princípio da capacidade contributiva, diretamente do mais amplo princípio da igualdade. É o caso da Constituição alemã (art. 20, § 3º). Não obstante, a nossa Constituição, além de conter uma seção própria, enumerativa das limitações ao poder de tributar, 'sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes' (art. 150), estabelece a mais rígida das discriminações de competência tributária entre os entes estatais. Assim a confusão entre os conceitos de lucro e patrimônio, ou lucro e receita, acarreta graves conseqüências" (p. 111), in "Tributação da Renda "versus" Tributação do Patrimônio", in *Imposto de Renda — Questões Atuais e Emergentes*.

37. *Imposto sobre a Renda — Pessoas Jurídicas*.

co'. A constitucionalidade dessa definição ainda não foi submetida a qualquer teste" (g.n.) (p. 176).

Como se vê, qualquer que seja o conceito de renda adotado, presentes estão as noções de (i) ganho patrimonial resultante de (ii) confronto entre elementos (ingressos e saídas) verificados (iii) ao longo de certo período. As definições podem variar em diversos aspectos (renda auferida, renda consumida, aumento patrimonial, ganho de capital etc.), mas não resta — de toda a gama de estudos até hoje elaborados sobre o conceito de renda — nenhuma dúvida quanto à necessidade de ocorrência de (a) ganho efetivo, (b) dentro de um determinado período.

Deveras, a Constituição somente admite a incidência de imposto sobre a renda quando tenha havido alteração positiva no patrimônio do contribuinte, no período. Fora daí, não se admite (a Constituição não tolera) incidência de imposto sobre a renda. E tal constatação só é possível ao cabo de um período de tempo determinado, dentro do qual a renda tenha sido auferida e ao cabo do qual ela possa ser quantificada.

7.6 *Necessária referência a elementos componentes da base de cálculo do imposto sobre a renda*

A liberdade do legislador infraconstitucional é, portanto, bastante restrita. A Constituição já tratou de delimitar, em largas linhas, o critério material da hipótese e, por via oblíqua, já circunscreveu a base e a sujeição passiva, definindo o destinatário constitucional da carga tributária e a medida desta. É dentro desta apertada moldura que o legislador ordinário pode movimentar-se.

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas resulta de procedimento complexo, integrada que é por ingressos e saídas de recursos, acréscimos e decréscimos no valor intrínseco de bens, tudo computado dentro de certo período — cremos, anual — pressuposto pela Constituição, de modo insuperável.

Por meio da contabilidade comercial — registros dos valores de cada um desses elementos — elaborada a partir de determinações da lei societária, obtém-se o lucro líquido do exercício (categoria definida na chamada lei das sociedades por ações). O lu-

cro líquido do exercício, assim obtido, sofre a incidência da lei tributária que prescreve certos ajustes — por adições, exclusões ou compensações —, resultando na categoria definida como "lucro real", esse sim, representativo da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

Pois bem. Essa cadeia de eventos, a que devem corresponder rigorosos lançamentos contábeis, que se sucedem ao longo do período, é traduzida — segundo a técnica contábil — em lançamentos numéricos significantes de unidades de moeda corrente nacional.

Os valores desta forma estocados na contabilidade — em unidades de moeda — correspondem a lançamentos históricos, imutáveis e indiferentes à eventual perda de poder aquisitivo da moeda, representativos dos diversos fenômenos que a lei reputou relevantes para efeito de integração, com função positiva ou negativa, na base de cálculo do imposto sobre a renda.

Apesar dos esforços do governo federal tendentes a encobrir este fato, não é supérfluo lembrar que, na presença de inflação, as unidades historicamente lançadas na contabilidade deixam de refletir o poder intrínseco de compra da moeda, que tem seu poder de troca emasculado em proporção inversa ao ritmo do fenômeno inflacionário. Ela (moeda) vê comprometido seu poder "aquisitivo" e sua aptidão natural de servir como instrumento de troca. Com isso, a contabilidade perde sua qualidade de espelho de uma realidade e sofre deformações caricaturais monstruosas. A contabilidade deixa, assim, de atender à sua função primordial, tão bem definida na feliz expressão de Fábio Comparato:³⁸ "As regras de contabilidade têm natureza técnica, existem para a consecução de determinada finalidade: a informação exata do estado econômico de uma entidade".

Histórica, sucessiva e cronologicamente armazenados, os lançamentos contábeis de per si considerados resultam, na presença de fenômeno inflacionário, em um aglomerado disforme, incoerente, insignificativo e inútil de elementos heterogêneos, posto que cada valor lançado (conjunto de unidades de moeda corrente na-

38. "O Irredentismo da 'Nova Contabilidade' e as Operações de 'Leasing'", in RDM 68/51.

cional) — em determinado momento dentro do período de apuração da base de cálculo — terá natureza (medida da aptidão para servir como instrumento de troca) distinta. Logo, o que deveria ser um sistema harmônico e coordenado de elementos, organizado de acordo com regras constantes, transforma-se em genuína balbúrdia numérica.

• Surge, assim, a correção monetária como técnica tendente a neutralizar os efeitos que o fenômeno inflacionário produz sobre as unidades de moeda corrente nacional. Visa a tornar homogêneos os montantes lançados na contabilidade, ao longo do período de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda. Isto de forma tal que — quando os elementos homogeneizados são reunidos para (relacionando-se entre si, de acordo com certas regras) comporem um resultado — terminem por configurar valor coerente, com significado fielmente espelhador de uma realidade.

Portanto, na presença de inflação, se a correção monetária dos lançamentos contábeis inexistir ou for distorcidamente efetuada, diversos efeitos daí decorrerão, e dessas distorções podem advir conseqüências tributárias em matéria de imposto sobre a renda, tais como: (a) redução da base de cálculo; (b) aumento de base de cálculo; (c) extrapolação da competência impositiva constitucionalmente outorgada à União, etc.

7.7 Correção monetária

7.7.1 Advertência prévia

Antes que algum incauto seja tomado de perplexidade pelo fato de estarmos abordando a questão da correção monetária em momento no qual ela acaba de ser “expurgada” do direito positivo,³⁹ salientamos que — conforme se verá a seguir —, tendo ela — correção monetária — influência direta na quantificação da base

39. Veja-se o art. 4º da Lei 9.249/95, que dispõe o seguinte: “Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a Lei n. 7.799, de 10 de junho de 1989, e o art. 1º da Lei n. 8.200, de 28 de junho de 1991. Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários”.

de cálculo do imposto sobre a renda, a sua aplicação — da correção — não está à disposição do legislador infraconstitucional.

Sua manipulação pelo legislador federal — de forma comissiva ou omissiva — é possível quando acarretar redução do tributo, devido à característica — já analisada — da facultatividade do exercício da competência tributária impositiva. Todavia, quando servir de elemento incrementador do tributo devido, estará a manifestação limitada a que não acarrete a deturpação da materialidade — no caso, auferir renda — constitucionalmente fixada.

Então; é juridicamente irrelevante a eventual pretensão do legislador ordinário de desprezar os efeitos do fenômeno inflacionário sobre os elementos que influirão na base de cálculo do imposto sobre a renda a pagar. Se essa pretensão acarretar aumento da carga tributária, ou desvirtuação da materialidade, o particular terá direito de ver tais efeitos reconhecidos. É que esse direito é assegurado aos particulares diretamente pela Constituição Federal, podendo qualquer interessado recorrer ao Judiciário, assim na ação como na omissão do legislador ordinário.

A necessidade de tratamento doutrinário da questão decorre dos efeitos do fenômeno inflacionário e seus reflexos sobre o conceito de renda constitucionalmente pressuposto, e não do eventual tratamento legislativo (infraconstitucional) da questão.

Não importa a intensidade do fenômeno inflacionário, bastando que ele exista para que o particular tenha o direito — que pode ou não ser exercido, de acordo com suas próprias conveniências e sujeito ao seu soberano arbítrio — de exigir judicialmente o seu reconhecimento.

7.7.2 Aumento e redução da carga

Impõe-se a distinção entre as hipóteses nas quais a implementação incorreta da correção monetária das demonstrações financeiras (i) acarreta *aumento* da base de cálculo do imposto sobre a renda do contribuinte daquelas nas quais a implementação da referida correção monetária (ii) acarreta *redução* da base tributável. É que estas diferentes hipóteses terão regimes jurídicos distintos.