

Complementar  
TEXTO 3  
36 fls.

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO

**FICÇÕES TRIBUTÁRIAS  
IDENTIFICAÇÃO E CONTROLE**

2008

criar o crédito tributário, constatando o valor do tributo. A valoração é quantitativa e vinculada à lei. O lançamento não é ato administrativo discricionário. É ato vinculado aos estritos caminhos da lei e decorre da própria natureza “*ex lege*” da obrigação tributária.

Por outro lado só a lei pode criar ou aumentar tributo. Legalidade Tributária. Aumenta-se o tributo, ou elevando-se a alíquota, ou modificando-se a sua base de cálculo.

No caso do ICMS, a base de cálculo mede a grandeza da operação. Qualquer norma que diga o contrário ou outra coisa será norma de ficção.

Voltando ao lançamento do ICM, este é determinado pelo contribuinte e homologado pelo Fisco. É lançamento e lançamento por homologação. Disto decorre que o procedimento administrativo fiscal é vinculado. Deve, pois, medir o valor da operação.

### A “pauta de valores” como ficção legal

A “pauta fiscal” não faz prova do valor da mercadoria. É matéria de lei e não matéria de fato. Assim ela diz quanto “vale” o fato gerador – a operação – de forma a contrariar a realidade do valor da operação. Ao assim fazê-lo, está criando uma ficção. As normas de ficção são normas substitutivas.

Baseando-se em algo que não é verdadeiro a ficção legal não admite prova em contrário.

Por isto mesmo são inadmissíveis no direito tributário.

Acresça-se que a pauta de valores, ao estabelecer um valor pré-determinado para a operação tributada, pode estar majorando tributo (CTN, art. 97, § 1º) e investindo contra o princípio da anualidade que proíbe a majoração no decurso do exercício.

O autor analisa a situação fática dos processos judiciais e autos de infração, aponta a contradição da decisão com a lei e a necessidade de sua reforma na superior instância.

O trabalho relatado é pioneiro. Trata da criação da base de cálculo do ICM por ficção jurídica. E mais grave ainda porque, adotado o princípio da não-cumulatividade, a pauta fiscal criada artificialmente iria influir, também, no momento da compensação com os créditos correspondentes ao imposto – ICM – anteriormente pago, cuja operação não se submetera a nenhuma pauta fiscal.

Apoiado em BECKER, RUBENS GOMES DE SOUZA acabará por concluir que as presunções absolutas, “*juris et de jure*” bem como as ficções jurídicas não se aplicam ao Direito Tributário.

A ficção cria uma “verdade jurídica” existente apenas por força de lei.

## 8.1. Ficções Referidas ao Imposto Sobre a Renda

### 8.1.1. Desenho Constitucional do Imposto Sobre a Renda

#### Constituição Federal. Art. 153, III

O Imposto Sobre a Renda é de competência da União.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

III – renda e proventos de qualquer natureza;

...

O imposto sobre a renda vem, de há muito, sendo objeto da Dogmática, mas somente agora passa por crivo fino e profundo com o aproveitamento da longa experiência brasileira<sup>554</sup>.

Como bem observado, o grande problema sempre foi a conexão do modelo constitucional e os desdobramentos infraconstitucionais previstos em farta legislação<sup>555</sup>.

554. QUEIROZ, LUÍS CESAR SOUZA DE, in “Imposto sobre a renda”. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2003 - Prefácio de Paulo de Barros Carvalho, p. XIII.

555. Ibidem.

Com efeito esse imposto, em virtude de sua complexidade e extensa legislação, abrangente de normas constitucionais, normas complementares, ordinárias e infralegais ditadas por órgãos fazendários do Poder Executivo, por um lado, e da especialidade de ser o imposto que mais propicia a justiça fiscal, por outro, tem sensibilizado e merecido dos estudiosos trabalhos de fôlego e de reflexão sobre a sua natureza e forma de sua positivação.

Informam-no os princípios constitucionais da Igualdade e da Legalidade, no universo do Direito Tributário expressos pelos Princípios da Capacidade Contributiva e Tipicidade. Legalidade Estrita, pela vedação da utilização do tributo com efeito confiscatório, e os específicos do imposto sobre a renda: generalidade, universalidade e progressividade e, ainda, mínimo existencial para a pessoa física.

Acresçam-se os princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade que permeiam o ordenamento como um todo e o princípio da rigidez constitucional, sempre lembrado por GERALDO ATALIBA.

### 8.1.1.1. Critério Material

#### 8.1.1.1a. Conceito Constitucional de Renda

A dificuldade primeira apresenta-se com o conceito constitucional de renda.

Neste passo é relevante lembrar a lição de Paulo de Barros Carvalho, quando trata dos “métodos de Interpretação no Direito – a Interpretação Sistemática, apoiado em HEIDEGGER e GADAMER. Para ele interpretar é construir o sentido do texto posto, diferentemente do preconizado pela Hermenêutica Tradicional que busca ou procura o sentido do texto como se esse imanente fosse. São suas as palavras:

“Vimos que a aplicação do Direito pressupõe a interpretação e esse vocábulo há de ser entendido como a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos

com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas. Utilizo a palavra “hermenêutica”, neste trecho, não apenas como teoria científica que se propõe estudar as técnicas possíveis de interpretação, no estilo de EMÍLIO BETTI, mas na sua acepção mais ampla, abrangendo o que ficou conhecido por “hermenêutica filosófica”, consoante o pensamento de HEIDEGGER e de GADAMER. Para este último, interpretar é criar, produzir, elaborar sentido, diferentemente do que sempre proclamou a Hermenêutica Tradicional, em que os conteúdos de significação dos textos legais eram “procurados”, “buscados” e “encontrados” mediante as chamadas técnicas interpretativas. Como se fora possível isolar o sentido originário e a intenção do editor da norma.”<sup>556</sup>

Assim é que, as palavras do texto não produzem, por si, norma jurídica. Esta é construída pelo intérprete, da análise sistemática, debruçado sobre inúmeras leis, ligando, meditando, consultando os princípios explícitos e implícitos, no ir e vir constante entre textos em coordenação e subordinação.

No Brasil, em consideração ao regime federativo, fez-se necessária a discriminação de rendas e a sua repartição entre os entes competentes para criar o tributo, em nível constitucional. E, o modo de fazê-lo, foi o de fazer referência a um signo específico de riqueza que iria consubstanciar, posteriormente, em Lei ordinária, o critério material da Norma Matriz de Incidência Tributária, no caso do imposto.

Segundo JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, “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”.<sup>557</sup>

556. CARVALHO, PAULO DE BARROS, in “Curso de Direito Tributário”, São Paulo, Editora Saraiva, 14ª edição, revista e atualizada, 2002, p. 93 e segs.

557. GONÇALVES, JOSÉ ARTUR LIMA, op. cit., p. 170.

558. FERRAZ JR., TERCIO SAMPAIO, in “Interpretação e Estudos da Constituição de 1988”, Editora Atlas, São Paulo, 1990, p. 59.

Outra interpretação não é possível, pois se a Constituição dá ao legislador infraconstitucional a competência, necessariamente teria de indicar o objeto e os limites dessa competência.

Aliás, o princípio hermenêutico da unidade da Constituição<sup>558</sup> e da consideração de que o sistema jurídico é conjunto harmônico, unitário e ordenado de princípios e normas, impede que se exclua, apenas, o imposto de renda, dentre os outros impostos e conclua-se que só o seu critério material não está na Constituição e, portanto, não é Norma Constitucional. ALIOMAR BALEEIRO diz brotar a 1ª fonte do Direito Tributário, no Brasil da Constituição de forma que o “fato gerador e a base de cálculo são conceitos constitucionais fornecendo elemento fundamental para a identificação, a classificação e a diferenciação dos impostos”

Os conceitos que correspondem às diferentes espécies de impostos são conceitos de direito constitucional diz PONTES DE MIRANDA<sup>559</sup>. Resta ao legislador ordinário trabalhar com as variáveis.

Conclui-se, pois, que o conceito de renda está pressuposto na Constituição mas não de forma explícita.<sup>560</sup>

A partir desta conclusão JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES busca na Constituição elementos que possam esclarecer o conceito de renda e apartá-lo dos que lhe são próximos, também tocados pela Constituição, tais como: faturamento, patrimônio, capital, lucro, ganho, resultado, etc.<sup>561</sup> Exemplificativamente: patrimônio significa o conjunto estático de bens ou direitos titulados por uma pessoa pública ou privada.

559. É relevante deixar consignado, porém, que não há consenso, entre os doutrinadores brasileiros, sobre a existência de um conceito constitucional de renda. Uma corrente entende que não houve definição, deixando total liberdade ao legislador infraconstitucional para realizar a tarefa. Outra entende que já foi dado o conceito de renda em nível constitucional restringindo os poderes do legislador complementar e ordinário.

560. GONÇALVES, JOSÉ ARTUR LIMA, op. cit., p. 174 e segs.

561. Ibidem, p. 177 e 178.

Da análise desses conceitos, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES encontra parâmetros mínimos que constituir-se-ão no conteúdo semântico mínimo do conceito constitucional / pressuposto de renda.

E diz: “traduzimos esse conteúdo da seguinte maneira: i) saldo positivo, resultante do, ii) confronto entre certas entradas e iii) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período”<sup>562</sup>.

Dessa forma, tendo como modelo o conceito constitucional de renda, a lei ordinária deveria redesenhá-lo e completá-lo. Entretanto no sistema constitucional tributário brasileiro, a norma ordinária não se segue imediatamente à norma constitucional. De permeio está a Norma Complementar, exigente de “quorum especial” que tem por função dizer como devem ser feitas as normas para que tenham validade. São as normas de estrutura.

LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ<sup>563</sup> discrimina as normas de produção normativa das normas de conduta, utilizando o critério do conteúdo do antecedente e do conseqüente normativo.

É norma de produção normativa aquela cujo antecedente descreve uma específica situação de fato (de ocorrência possível), que se caracteriza por apresentar os requisitos necessários para que outra norma passe a pertencer (a ter validade – criação) ou deixe de pertencer (revogação) ao sistema jurídico, e cujo conseqüente apresenta uma estrutura relacional, composta por variáveis, que simboliza a norma jurídica a ser criada ou revogada; e é norma de conduta aquela cujo antecedente descreve uma situação de fato qualquer (de possível ocorrência), e cujo conseqüente apresenta a regulação de uma conduta intersubjetiva, por meio de uma permissão (P), uma obrigação (O) ou uma proibição (V)<sup>564</sup>.

562. Ibidem, p. 179

563. QUEIROZ, LUÍS CESAR SOUZA DE, op. cit., p. 43 e seg.

564. QUEIROZ, LUÍS CESAR SOUZA DE, op. cit., pp. 43/44.

A própria norma constitucional refere-se a uma norma intermediária, à que dá o nome de complementar, norma de produção normativa, de rito especial, também previsto na Constituição, cuja função é complementar da Constituição.

Há, pois, entre a norma constitucional referente ao imposto (e que indica o critério material que irá compor a norma ordinária) e a norma ordinária, (Art. 153, III), uma norma de estrutura, complementar, o Código Tributário Nacional ou outra Lei Complementar, esta com fundamento no Art. 146, III, alínea “a” da Constituição.

A norma constitucional de produção normativa deverá ser construída, pois, com os dois textos da Constituição: o do Art. 143, III que se refere ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e aquele do Art. 146, III, alínea “a” que determina à Lei Complementar: “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes...”. Está jungida à Constituição.

Disto inferimos que a lei complementar poderá determinar outros critérios formadores da hipótese, critérios espaciais e temporais, mas estará adstrita ao critério material, já esboçado na Constituição. (Geraldo Ataliba ensina que o legislador ordinário tem discricionariedade para criar o critério temporal, o momento, o átimo em que se considera consumado o fato jurídico tributário<sup>565</sup>mas, acrescentamos nós, sempre respeitando a natureza do tributo).

A lei ordinária terá pois, liberdade para determinar o critério temporal, espacial (dentro do âmbito de validade da lei) criar os garantidores do crédito tributário (responsáveis, substitutos) etc. Mas não poderá alterar o critério material.

565. ATALIBA, GERALDO, in “Hipótese de incidência tributária”, Revista dos Tribunais Editora, São Paulo, 1973, p.96.

E isto se justifica em face de uma interpretação sistemática da própria Constituição que, ao adotar o critério material do imposto para distribuir competências, tomou em consideração todos os princípios informadores do ordenamento e, especificamente para os impostos, aquele da capacidade contributiva, expressão da igualdade.

Mas o que é renda? RUBENS GOMES DE SOUZA, referindo-se à elaboração de um conceito jurídico de renda, ainda ao tempo em que o imposto não era referido na Constituição e após a sua instituição em 1924, comenta:

*“Esse conceito jurídico, que veio a ser chamado ‘clássico’, define a renda como riqueza nova, ou seja, 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 acréscimos patrimoniais com a natureza de ‘capital’ e não de ‘rendimento’”<sup>566</sup>.*

A verdade é que o conceito jurídico foi elaborado tendo em vista os inúmeros conceitos econômicos que variaram no tempo, de acordo com a concepção de inúmeros estudiosos da economia.<sup>567</sup> É interessante mencioná-lo porque, pouco a pouco, assimilamos as diferenças deste e outros conceitos.

566. DE SOUZA, RUBENS GOMES, in “Pareceres 3 – Imposto de Renda”, p. 274 e 275.

567. Tomaremos nesse passo, o estudo do Horacio Belsunce, “El concepto de redito em la doctrina y em el derecho tributario”, 1967, já trabalhado por Luís César Souza de Queiroz, op. cit., p. 120 e segs.

ADAM SMITH distinguiu capital de renda. O capital é “riqueza que se emprega com o intento de produzir”. A renda é o que se gasta para satisfazer as necessidades dos indivíduos. É riqueza nova que deriva de uma fonte: a terra, o trabalho, o capital próprio, utilizado por si mesmo ou emprestado.

Para MALTHUS, em 1820, capital é a riqueza acumulada a ser empregada na produção para distribuição de riqueza futura. Renda é o produto derivado da terra e utilidades como produtos derivados do capital. A renda ou utilidade é o produto líquido.

JOHN STUART MILL, em 1848, publicou “Princípios de Economia Política”. Capital são todas as coisas destinadas à produção. Renda são os produtos derivados do uso da terra e juros interesse como o produto derivado de capital. Para ele só a renda consumida pode ser tributada; jamais a renda investida.

ROSCHER, em 1869, distinguiu renda de ingressos. Ingressos são todos os bens que entram na economia de um indivíduo: ganhos acidentais, heranças, doações. Renda são os ingressos provenientes de atividade econômica.

GUTH, 1878, destacou na renda a periodicidade de uma fonte determinada, passível de gozo e consumo sem afetação do capital.

ALFRED MARSHAL, em “Princípios da Economia”, ressalta que a renda é produto de capital. Insiste no conceito de renda líquida, admite a noção de aumento ou valor do capital como renda ou ingresso não realizado.

FISHER, em 1906, define riqueza como todos os bens materiais suscetíveis de apropriação. “Defende o conceito de propriedade como sendo o direito de fazer uso da riqueza. Chega, assim, aos conceitos de capital e renda. Capital é um estoque de riqueza existente em um determinado momento. Renda é um fluxo, movimento, durante um certo tempo. A renda é sempre irregular.

Há pontos comuns nestas teorias. Segundo observação de LUÍS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ, o conceito jurídico proposto por BELSUNCE, porém, não se restringe aos pontos comuns das teorias por ele analisadas, nem é tão genérico que abarque os diversos aspectos destas.

É imperioso notar que as teorias não distinguem claramente rendimento e renda. O primeiro equivale à aquisição de direito patrimonial novo; o segundo é acréscimo de riqueza, resultado positivo da combinação de outros fatores.

JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA entende que o legislador ordinário não está livre para escolher qualquer base impositiva. Pelo contrário, há de respeitar o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”, constante da Constituição<sup>568</sup>. Busquem-se, portanto, conceitos doutrinários e os que melhor se ajustem à norma constitucional.

O conhecimento do conceito de renda é, pois, indispensável.

Há duas concepções doutrinárias de renda propostas para o direito tributário: a) as que conceituam a renda como fluxo de satisfação, serviços ou riquezas; e b) as que conceituam a renda como acréscimos (acumulação) de riqueza ou o poder econômico<sup>569</sup>.

IRVING FISHER definiu a renda como “valor monetário de fluxo de serviços percebidos pelo indivíduo durante determinados períodos de tempo”. Quanto às concepções de renda como acréscimo, na expressão de ROBERT HAIG “renda é o valor monetário do acréscimo líquido de poder econômico da pessoa, entre dois pontos no tempo”.

O conceito de renda, considerando a sua base para incidência do imposto, deve incluir toda a renda auferida pelo

568. PEDREIRA, JOSÉ LUIZ BULHÕES, in “Imposto de Renda”, RJ, 1969, APEC Editora, Capítulo 2, p. 2-3.

569. Ibidem, p. 2-6;

indivíduo, independentemente do destino que este lhe dá: consumo, poupança. Outros consideram renda aquela produzida por fonte permanente ou que se reproduzem no tempo, como salário, aluguéis, royalties, juros, lucro operacional e dividendos<sup>570</sup>.

A renda distingue-se do capital: enquanto aquela é fluxo, o capital corresponde à renda realizada no passado, poupada ou acumulada.

E a renda distingue-se do rendimento que independe da idéia do tempo. Constituem rendimento bruto os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

É imprescindível a distinção entre renda e capital, ou patrimônio. Deve-se igualmente distinguir receita de ganho, pois receita refere-se muitas vezes à transferência de capital ou reembolso de despesas. Assim, na venda de um bem imóvel para tributação do ganho tem-se de determinar o valor do patrimônio. Só o que exceder à restituição do capital, o ganho de capital, poderá ser tributado<sup>571</sup>.

### 8.1.1.1b. Conceito de Renda no Código Tributário Nacional

#### O Código Tributário Nacional: A Lei complementar – Lei 5.172 de 25.10.1966.

Diz o art. 43 do CTN:

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

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.

570. Ibidem, p. 2-12;

571. Ibidem, p. 2-22.

O conceito de renda, dado pela Lei Complementar, alinha-se ao conceito pressuposto de renda na Constituição.

É consequência lógica que a renda só pode ser aquela disponível. Enquanto não está na disposição do adquirente, renda não haverá, pois estará ainda no patrimônio do pagador. PAULO AYRES BARRETO entende que a menção à disponibilidade econômica ou jurídica, inserta na parte final do *caput* do art. 43 do CTN é absolutamente desnecessária<sup>572</sup>.

Nesse passo, esclarecedora a lição de BRANDÃO MACHADO<sup>573</sup>.

#### XVIII –

...

“Ligeira leitura do texto mostra que há nele palavras que, na verdade, não exercem nenhuma função definatória. É a expressão disponibilidade econômica ou jurídica, que, efetivamente, está na definição, mas pode ser retirada sem prejuízo para sua inteligência. Fica difícil explicar uma disponibilidade econômica de acréscimo de direitos. Se o acréscimo é sempre de direitos, não há como conceber que possam estar economicamente disponíveis. Todo acréscimo de direitos (reais ou pessoais e, portanto, patrimoniais) estará necessariamente disponível, pelo fato singular de que os direitos crescem ao patrimônio. Aquela expressão é excrecente e tem uma gênese que, afinal, pode encontrar-se na sistemática que o autor de seu anteprojeto pretendia imprimir no Código Tributário, sob a inspiração do direito tributário alemão, que dá maior relevo ao aspecto econômico do que ao jurídico na conceituação da hipótese de aplicabilidade da norma tributária e do vínculo entre a hipótese e o sujeito passivo”.

XIX – No relatório da Comissão do Código Tributário Nacional, de autoria de RUBENS GOMES DE SOUSA, esclarece-se que a Comissão utilizou, na elaboração do texto, como

572. BARRETO, PAULO AYRES, Imposto sobre a renda e preços de transferência. Dialética, São Paulo, 2001, p. 74.

573. MACHADO, BRANDÃO, in “Breve Exame Crítico do Art. 43 do CTN”. Imposto de Renda, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. Editora Atlas – São Paulo. 1996, p. 101.

subsídios, os códigos tributários existentes no mundo, principalmente o Código Tributário alemão de 1919, em seu texto anterior às reformas introduzidas depois de 1931, e o Código Fiscal da Província de Buenos Aires, elaborado por DINO JARACH e convertido em lei em 1948. Essas duas fontes – ENNO BECKER e DINO JARACH – são defensoras da prevalência do econômico sobre o jurídico no tratamento da matéria tributária, como é sabido. Foi ENNO BECKER que introduziu no direito tributário o critério econômico para a interpretação das normas de tributação”.

A Lei complementar nº 104 de 10.01.2001 acrescentou dois novos parágrafos ao artigo 43<sup>574</sup>:

“§ 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.” (AC)\*

“§ 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.” (AC)

A referência à receita e rendimento só pode ser entendida quanto aos fatores positivos que entrarão no cômputo do resultado, renda, após os descontos de custos e despesas de um determinado período. Há de ser afastada qualquer interpretação que não integre o “acréscimo patrimonial” e considere apenas o momento em que o rendimento é auferido.

### Conclusão: Critério material

O verbo que se liga à renda e proventos de qualquer natureza, considerando-a como fluxo, acréscimo patrimonial,

574. Paulo Ayres noticia que o Projeto desta lei complementar, depois abandonado e que substituiu inclusive o caput do art. 43, pretendia alargar o conceito de renda, pressuposto constitucional, quando fazia referência 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. O critério do “acréscimo patrimonial” não era aí exigido.

o caráter pessoal, geral, universal e progressivo, só pode ser: adquirir, auferir. Portanto o critério material é: AUFERIR RENDA<sup>575</sup>. Renda como acréscimo, renda como resultado, a diferença positiva entre as entradas e as saídas, ocorridas em um período, obtidas num determinado átimo.

### 8.1.1.2. Critério Temporal

Como a renda auferível é determinada no último momento de um período de tempo, um ano, seis meses, três meses, será o resultado dos ganhos, destes subtraídos os custos e despesas ocorridos no determinado período. Portanto o critério temporal, momento no qual se considera consumido o fato jurídico tributário é o último dia do período, determinado por lei, para apuração do lucro (pessoa jurídica) ou renda (pessoa física).

É importante ressaltar que a Lei que regula os atos formadores da base-de-cálculo do tributo deve ser publicada até o último dia do ano anterior ao início da formação da base de cálculo que é o dia 1º de janeiro, para que seja conhecida e informe o contribuinte. (C.F., art. 150, III, b – princípio da anterioridade).

O legislador ordinário tem liberdade para determinar o critério temporal, desde que o período seja suficiente e factível para apuração do resultado.

### 8.1.1.3. Critério Espacial

O critério espacial no imposto de renda tem a mesma amplitude do âmbito de validade da Lei Federal, compreensivo, pois, de toda e qualquer renda auferida em qualquer ponto do território nacional.

Adotado o princípio da universalidade (ou critério como preferem alguns) pela Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a

575. BARRETO, PAULO AYRES, in “Imposto sobre a renda e preços de transferência”. Dialética, São Paulo, 2001, p. 67.



renda obtida no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil poderá ser tributada no Brasil.

#### 8.1.1.4. Critério Pessoal

Sujeito Ativo da relação jurídica tributária do imposto sobre a renda é a União

Sujeito Passivo, contribuinte, é aquele que aufere a renda, aquele que realiza o fato jurídico tributário e, portanto, expressa capacidade contributiva. O responsável é quem garante o pagamento do tributo, com dinheiro próprio, após a realização de um fato novo (que não é o fato jurídico tributário), fato esse que faz desaparecer a possibilidade de pagamento pelo verdadeiro contribuinte. Exemplo: a morte, o desaparecimento de pessoa física; a liquidação, a fusão, a incorporação, a cisão de pessoa jurídica. Nestes casos, o responsável paga o tributo com dinheiro próprio. O substituto é aquele que retém e recolhe antecipadamente o tributo ao Estado, tributo devido pelo contribuinte<sup>576</sup>. Sua tarefa é obrigação acessória, imposta pelo Estado, União. É a *manus longa* do contribuinte, pagando ao Estado, antecipadamente, pela pessoa do retentor da renda, a quem o Estado cometeu a obrigação.

Conclusão: A pessoa que aufere renda é automaticamente o contribuinte do imposto de renda, é o seu destinatário constitucional tributário e destinatário legal tributário. Portanto o sujeito passivo da relação jurídica tributária é o adquirente da renda.

#### 8.1.1.5. Critério quantitativo: base de cálculo e alíquota

Base de cálculo é aquela que mede, dá o valor, do critério material. Segundo AIRES FERNANDINO BARRETO, a base de cálculo

576. A propósito da pessoa do responsável e do substituto ver "Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias", Angela Maria da Motta Pacheco, Max Limonad, São Paulo, 1997, p. 218 a 221 e p. 230 a 232

está no conseqüente da norma tributária geral e abstrata e a base calculada, no conseqüente da norma individual e concreta<sup>577</sup>.

Complexa é a base de cálculo nos seus inúmeros componentes valorativos, positivos (ganhos, receitas) ou negativos (custos, despesas) que acontecem num determinado período de tempo.

A propósito, em trabalho apresentado nas Jornadas Latino Americanas da ALADT, realizadas no Peru, em 1993, expusemos<sup>578</sup>:

"Renda é, pois, acréscimo que só pode ser medido considerando o lapso de tempo mediador entre dois momentos "x" e "y", distantes no tempo, que medem duas grandezas: a grandeza "x1" e a grandeza "y1".

Se no momento "y" for apurada uma diferença positiva entre a grandeza "x1" e a grandeza "y1" esta será a base de cálculo para o IRPJ.

O conceito de renda trás, pois, em si, o conceito de tempo. Uma sociedade em atividade está constantemente produzindo. É um moto contínuo. Para verificar-se o resultado de um período é necessário que a lei tributária faça, artificialmente, dois cortes no tempo a fim de que se determine, a final, o lucro ou prejuízo equivalente àquele interregno.

A Lei das Sociedades Anônimas, Lei 6404/76 em seu art. 176, determina que ao final de cada ano civil – 31 de dezembro – seja levantado um balanço que deverá retratar o resultado do período, de 01 de janeiro a 31 de dezembro.

A legislação tributária vem e prescreve, também, os ajustes que este balanço sofrerá a fim de determinar o resultado fiscal da empresa.

Assim, é possível que a pessoa jurídica apresente prejuízo contábil apurado de acordo com a lei comercial e lucro fiscal apurado de acordo com a lei tributária. É possível ainda que apresente lucro contábil e prejuízo fiscal.

577. AIRES FERNANDINO BARRETO. Base de Cálculo e Alíquota e Princípios Constitucionais. 2 ed. São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 50.

578. ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, XVI Jornadas Latino Americanas de Derecho Tributario, del 5 a 10 de setiembre de 1993 – Tomo I – "El principio de Seguridad Juridica em la creacion y aplicacion del tributo".

Durante o período de um ano computam-se as receitas e despesas, parcelas que sucessivamente entram na composição do lucro real<sup>579</sup>.

Considerando o aspecto peculiar do imposto de renda, a doutrina, apoiada em Sampaio Dória; deu-o como complexo.

De fato, este autor conceitua os fatos geradores, sob o ângulo de sua ocorrência temporal, em instantâneos, continuados e complexivos.

“a) fatos geradores instantâneos são os que se verificam e esgotam numa específica unidade de tempo e, a cada ocorrência dão origem a uma obrigação tributária autônoma;

b) fatos geradores continuados são aqueles constituídos por uma situação permanente cuja continuidade dentro da unidade temporal definida em lei, não origina novas obrigações tributárias;

c) fatos geradores complexivos são aqueles cujo processo de formação se completa após o transcurso de unidades sucessivas de tempo.”

Aplica-se ao fato complexo a lei que está em vigor no momento em que o ciclo da formação se completa. No caso da data limite ser 31 de dezembro aplica-se a lei que está em vigor nesta data.

A esta corrente, conforme Ataliba, apôs-se a voz sempre ponderada de PAULO DE BARROS CARVALHO, que sustenta com vigor que só o que interessa é o aspecto temporal da hipótese de incidência, o átimo culminante do período considerado. Por isso afirma “que todos os fatos geradores ocorrem sempre em determinada unidade de tempo” e “que não se pode falar em fatos geradores pendentes como o fez o Código Tributário Nacional”.

Na realidade demonstra-se que a lei tributária do imposto sobre a renda determina quais as receitas e despesas que

Segurança Jurídica e aplicação de tributo – Necessidade de aplicação da norma tributária no presente e no futuro. Tributo de periodicidade anual. Efeitos das Declarações de inconstitucionalidade.

579. A Lei nº 9430 de 27.12.1996 dispôs que, a partir de 1997, o imposto de renda de pessoa jurídica fosse determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

formam o lucro real, quais os ajustes: adições de despesas, exclusões de receitas que interessam na formação deste lucro. Trata inclusive de outras figuras, tais como: a compensação de prejuízos fiscais.

...

Parece-nos que não há realmente fato gerador complexo e sim, base de cálculo “complexiva” no sentido de ser esta obtida com inúmeras grandezas positivas e negativas, inclusive, com as adições e exclusões determinadas pela própria legislação tributária, para o cálculo do lucro real.”

Da mesma forma como vimos anteriormente que, nem sempre o critério temporal coincide com o critério material, pode acontecer que a formação do critério mensável vá ocorrendo a cada dia do período determinado na lei. O resultado dessa formação é que será coincidente com o critério temporal, este sim realizado num átimo.

Assim, antes da realização de cada fato que será juridicizado pela lei tributária e que integrará o resultado final do período, é indispensável que a lei esteja publicada e produzindo seus efeitos jurídicos.

Podemos, pois, concluir que o princípio da anterioridade diz respeito ao fato jurídico tributário no seu conteúdo integral. A lei tributária deve ser publicada antes do exercício em que deva ocorrer não o fato jurídico tributário na sua integralidade, mas devam ocorrer quaisquer dos fatos relevantes que o conformam<sup>580</sup>.

580. Aliás, Luciano da Silva Amaro, *in* O imposto de renda e os Princípios da Irretroatividade e Anterioridade. Revista Direito Tributário, número 25/26, ao tratar dos princípios da irretroatividade e da anterioridade em face do imposto de renda, esclarece com incrível lucidez: “... deve reconhecer-se que o tributo incide sobre a soma algébrica de diversos dados pertinentes ao ano-base (ou ao exercício social no caso de despesas jurídicas) e, portanto, só se pode afirmar a consumação ou o aperfeiçoamento do fato gerador com o término do período de sua formação. Ou seja, é necessário que se esgote o ciclo de sua formação (previsto na lei) para que ele se repita perfeito como fato gerador. Os ganhos obtidos, por exemplo, no início do período podem ser absorvidos por deduções ou abatimentos que se realizem posteriormente,

É, pois, de magna importância na análise da constitucionalidade da lei tributária, verificar o momento de realização de cada um dos critérios que formam o fato jurídico tributário no seu todo.

### **Critério quantitativo – base de cálculo**

A base de cálculo corresponde ao resultado do período: pela subtração, da soma dos ganhos, da soma dos custos e despesas; deve medir o critério material da hipótese, bem como confirmá-lo.

Em resumo:

#### **8.1.1.6. Norma Matriz de Incidência Tributária do Imposto de Renda**

<u>Hipótese/Descritor</u>	<u>Conseqüente/Prescritor</u>
1) <b>Critério material:</b> adquirir renda	4) <b>Critério quantitativo:</b>
2) <b>Critério temporal:</b> último dia do ano: 31/12 (ou último dia do semestre: 30/06 e 31/12, ou último dia do trimestre: 31/03; 30/06; 30/09 e 31/12)	4.1.: base de cálculo: o lucro real, obtido no período. (anual, semestral ou trimestral) (lucro presumido por opção do contribuinte)
3) <b>Critério espacial:</b> qualquer local dentro do Território Nacional (coincidente com o âmbito de validade da Lei)	4.2.: alíquota: 15% até R\$ 20.000 por mês; 25% acima do limite de R\$ 20.000
	5) <b>Critério pessoal:</b>
	5.1.: sujeito ativo: União
	5.2.: sujeito passivo: contribuinte pessoa jurídica que adquire o lucro

até o final do ciclo, por isso não se pode sustentar que desde o primeiro rendimento auferido no ano já se instaura a relação obrigacional tributária, se o fato gerador periódico ainda não se consumou, inexistente a obrigação”

### **Conclusão:**

Esta é a norma matriz do imposto sobre a renda, tal como pressuposta na Constituição (critério material) e, especificada no Código Tributário Nacional, Art. 43, III e Leis Ordinárias.

#### **8.1.2. Ficção quanto ao Critério Material da Hipótese, na tributação de lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior – Lei 9.532 de 10.12.1997 e Medida Provisória 2.158-34 de 27.07.2001**

O Brasil adotou o princípio da universalidade da tributação das rendas para as pessoas jurídicas (world-wide income taxation). A lei 9.249 de 26.12.1995, art. 25, instituiu para fatos geradores ocorridos a partir de 1º.1.1996, a incidência do Imposto de Renda sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

A Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997, art. 1º, *caput* e parágrafos 1º e 2º assim dispôs:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

...

§ 2º Para efeito do disposto na alínea “b” do parágrafo anterior, considera-se:

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, quando ocorrer:
  1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
  2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
  3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ...”

Vê-se, de início que o artigo em seu *caput* abrange “filiais e sucursais”, “coligadas e controladas”. Na hora, porém, de conferir-lhes tratamento quanto à distribuição de lucros, e, adiantamos, corretamente, a Lei os coloca em “letras” separadas, porque irá lhes dar tratamento diferenciado.

Com efeito, diz o § 1º:

Para efeito do disposto neste artigo, os lucros “serão considerados disponibilizados” para a empresa no Brasil:

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

Quando a Lei diz “serão considerados disponibilizados” é porque, na realidade ainda não o foram. Assim a Lei estará considerando como disponibilizado o lucro apurado, mesmo que o fato – disponibilização – ainda não tenha ocorrido. Alarga-se, pois, indevidamente o conceito de lucro disponibilizado.

Aparece, pois, por ficção, o momento de sua disponibilização: a data do balanço em que o lucro foi apurado no exterior. Não há entrega física.

Entretanto, como as filiais e sucursais não são pessoas jurídicas distintas da matriz brasileira, pelo contrário, formam com ela uma única pessoa jurídica, uma só entidade, o lucro lá obtido pela filial pode ser somado ao lucro da matriz, auferido no Brasil.

Neste caso, a ficção de disponibilidade não ofende o critério material de apuração do lucro na matriz, no país. É uma

questão “*interna corporis*”, embora distanciadas as empresas, faticamente, no espaço.

Diverso, como não poderia deixar de ser, é o tratamento dirigido às controladas ou coligadas.

- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação de empresa no exterior.**

As coligadas e controladas são pessoas jurídicas distintas das pessoas jurídicas que participam, como sócias, de seu capital social, quer essas tenham ou não poder de controle.

Assim as coligadas e controladas no exterior, de empresas brasileiras, destas diferem e só quando efetivamente dispuserem seus lucros para essas empresas brasileiras é que estas poderão considerá-los em seu balanço.

Só após o ato jurídico da distribuição, a titularidade dos lucros se transfere para as coligadas e controladas brasileiras. Enquanto não distribuídos, permanecem na titularidade das empresas residentes no exterior.

Com efeito, os lucros ou estão lá, na pessoa jurídica estrangeira que os obteve, ou estão cá, na pessoa jurídica brasileira, não mais lá, após a efetiva distribuição. Enquanto não houver distribuição, não há como contar com esses lucros e acrescê-los aos lucros líquidos obtidos pelas empresas brasileiras para apuração do lucro real.

Vejam-se: os lucros, nas empresas residentes no exterior, podem ter vários destinos e lá ficarem retidos. A empresa pode ter prejuízos compensáveis, ou vir a tê-los, por exemplo.

A realidade é que, no Brasil, a coligada ou controlada não receberá esse lucro, senão após a sua real distribuição. Até então, para a empresa brasileira não se teria realizado o próprio critério material: auferir renda, consubstanciada em acréscimo patrimonial.

Eis o porquê de a Lei considerar a efetiva transferência, para somente daí exigir a sua contabilização no lucro da brasileira.

Tudo estaria dentro dos paradigmas criados no sistema constitucional tributário.

Eis quando surge a Medida Provisória nº 2158 – 34 de 27.07.2001 e estende (Art. 74) às “coligadas e controladas”, residentes no exterior, o mesmo tratamento dado às filiais e sucursais. Ficam todas, embora de natureza diversas, submetidas ao tratamento prescrito na letra “a” do § 1º, do Art. 1º, da Lei 9.532 de 10.12.97. Confira-se:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Apurado o lucro nas coligadas ou controladas no exterior, estes se consideram ficticiamente distribuídos às empresas brasileiras, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, que deverão contabilizá-los em 31.12, com a apuração de seu balanço.

Esta é uma ficção não permitida pelo sistema constitucional tributário brasileiro: a previsão legal de um critério material que não se realizou. Qualquer comando quanto ao imposto de renda deve se ater ao disposto no Art. 43 do CTN que só pode exigir a tributação da renda/lucro disponibilizados e significativos de acréscimo patrimonial. **A disponibilização é essencial pois, caso contrário, o lucro fica retido na investida e não pertencerá à investidora.** É cristalina a ofensa aos princípios da tipicidade e da capacidade contributiva.

Pode-se concluir:

1) Os lucros apurados em balanço da pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios. Estes, deles

não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer sob o jurídico;

2) A disponibilidade fictícia dos lucros constitui flagrante contrariedade à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional, em especial, aos princípios da estrita legalidade e da capacidade contributiva.

3) A Medida Provisória nº 2158-34 de 27.07.2001, alterou o § 1º do art. 1º da Lei 9532/97, **considerando distribuído o lucro apurado em balanço de empresa no exterior às empresas brasileiras, suas sócias, embora não tenha havido a sua real distribuição.** Esta é uma ficção jurídica que dá como realizado o critério material da hipótese de incidência da norma matriz tributária pelas coligadas ou controladoras no Brasil. Ofensa aos princípios da tipicidade e capacidade contributiva.

4) Inválida a norma contida no Art. 74 da MP 2.158-35/2001 por inconstitucional e ilegal ao contrariar o CTN.

A questão está *sub judice* no Supremo Tribunal Federal. Com efeito, a Confederação Nacional da Indústria – CNI – propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade – nº 2588 – sobre a matéria. Coube a relatoria à Ministra ELLEN GRACIE. O julgamento do mérito iniciou-se em 05.02.2003. A Ministra, fazendo distinção entre empresas controladas e coligadas, entendeu não haver disponibilidade jurídica dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa de lucro para a coligada brasileira. Por assim entendê-lo, declarou a inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligadas”. (Quanto ao lucro da controlada entendeu ser possível a sua disponibilidade”).

O Ministro MARCO AURÉLIO, em seu voto vista, além dos fundamentos trazidos para afastar o tratamento da matéria por Medida Provisória, entendeu que o simples resultado positivo no balanço da coligada no exterior não seria renda ou lucro tributável na coligada brasileira.

Foi claro em mostrar que a empresa estrangeira e nacional não se confundem, ainda que coligadas. O art. 43, § 2, do

CTN versa sobre o momento em que ocorre a disponibilidade da renda, ou lucro tributável para efeitos de tributação. A renda deve ser disponibilizada para a pessoa jurídica brasileira, investidora, gerando acréscimo em seu patrimônio. Não é possível haver tributação sobre renda sem que haja sua disponibilidade; sem que haja deslocamento efetivo da renda, no caso, para o território nacional.

Votou o Ministro MARCO AURÉLIO (28.09.2006) pela total procedência do pedido, interpretando o art. 43, § 2º do CTN, conforme a Constituição e declarando a inconstitucionalidade do Art. 74, da MP 2.158-35/2001.

O Ministro Sepúlveda Pertence antecipou seu voto, acompanhando o Ministro MARCO AURÉLIO, utilizando como precedentes os Recursos Extraordinários nº 117.866 e nº 172.058.

O julgamento foi suspenso em virtude de o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI ter pedido vista.

### 8.1.3. Ficção quanto ao Critério Material da Hipótese, na tributação do Lucro Líquido – Lei 7713 de 22.12.1988 – Art. 35

(Recurso Ext. nº 172.058-1-SC. Plenário – 30.06.1995)

A Lei 7713 de 22 de dezembro de 1988 determinou em seu artigo 35, que fosse retido o imposto de renda na fonte, à alíquota de 8%, sobre o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas, no encerramento do período, do sócio quotista, acionista ou titular da empresa individual<sup>581</sup>.

Ao assim fazê-lo, esta norma afrontou o pressuposto constitucional do Art. 143, III, combinado com o Art. 146, III, alínea

581. Lei 7713 de 22.12.1988

...

Art. 35 – O sócio-quotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficará sujeito ao Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.

“a”, e ainda a Lei Complementar, intercalar entre a Constituição e a Lei ordinária. Com efeito, o Código Tributário Nacional (lei complementar) determina que o Imposto sobre a Renda incida sobre:

– a aquisição da disponibilidade de renda, do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, consistente em acréscimo patrimonial. (CTN, Art. 43, incisos I e II)

O pressuposto constitucional do Imposto sobre a Renda e a Norma Matriz de Incidência Tributária prevêm a aquisição da renda, a sua “disponibilidade” para o contribuinte, pois sem ela, não se realiza o critério material do Imposto de Renda. Enquanto a futura renda (da pessoa física) ou o futuro lucro (da pessoa jurídica), respectivamente, permanecerem com o pagador do salário, ou na empresa, o “contribuinte” é apenas potencial e não real: não adquirirá a disponibilidade da renda.

Qualquer afirmação ou determinação em contrário excluirá o fato do mundo da realidade jurídica, transportando-o para o mundo da ficção jurídica.

Foi o que aconteceu neste caso: a Lei 7713/88 criou no Art. 35, ficção de disponibilidade quando o fato – disponibilidade – não ocorreu.

**Se o lucro líquido permanece na empresa e, como tal, não chega a ser distribuído, lucro não haverá para o sócio quotista ou acionista.**

A matéria foi julgada no Recurso Extraordinário nº 172.058-1, de Santa Catarina. Foi Relator o Ministro MARCO AURÉLIO DE MELLO.

A Corte de origem assentara a inconstitucionalidade do Art. 35 da Lei 7713, de 22 de dezembro de 1988. Asseverara-se que lei ordinária não poderia dispor a respeito. Envolvida a determinação de fato gerador do imposto de renda, este só poderia ser objeto de lei complementar.

Em seu voto, o Ministro MARCO AURÉLIO, logo de início, dirige-se ao Subprocurador-Geral da República, que subscrevera o

Parecer e dissera que em julgados procedidos na Corte Suprema não prevalecera o interesse social. Disse o Ministro o contrário: **o interesse social prevalecera, sim, pois que este “reside acima de tudo, na predominância da ordem constitucional, evitando, assim, verdadeira babel, em nenhuma hipótese justificável, nem mesmo em face a deficiências de caixa deste ou daquele órgão”.**

Por outro lado, continua, a controvérsia não é de ilegalidade, em face do CTN, **mas de inobservância de regra do Art. 146 da Constituição que comete à Lei Complementar a definição de fato gerador do Imposto sobre a Renda, com fundamento constitucional.**

Há de se perquerir o alcance da expressão “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda”.

Disponibilidade é dispor dos bens, ao fato de se encontrarem desimpedidos, desembaraçados, passíveis de serem transferidos ao patrimônio de terceiros. O direito de dispor consiste no poder de consumir a coisa, de aliená-la, de gravá-la de ônus e de submetê-la a outrem, segundo WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO<sup>582</sup>.

A disponibilidade de lucros aos sócios não ocorre no momento de apuração do lucro, a data do encerramento do período base. A Lei das Sociedades Anônimas, Lei 6404 de 15 de dezembro de 1976 exige que a Assembléia Geral Ordinária delibere sobre o destino do lucro e a distribuição dos dividendos. Isto porque há a constituição da Reserva Legal, dividendos obrigatórios etc.

A possibilidade de entrega da coisa é imprescindível para configuração da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, segundo o Ministro JUSTINO RIBEIRO, citado por CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, entre outros tributaristas que participaram do Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. XI.

582. MONTEIRO, WASHINGTON DE BARROS, *in* Curso de Direito Civil, Editora Saraiva, São Paulo, 4ª edição, 1961, p. 90.

“A conclusão a que se chega é que, na verdade, o Art. 35 da Lei 7713/88, ao desprezar a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica como fato gerador do imposto sobre a renda, acabou por trazer à baila fato gerador diverso, ou seja, o consubstanciado na simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base.

O Ministro Marco Aurélio acaba por concluir:

- a) o artigo 35 da Lei 7713/88 conflita com a Constituição, com o Art. 146, III, “a”, em relação às sociedades anônimas;
- b) o artigo 35 não conflita com a Constituição em relação ao titular de empresa individual;
- c) o artigo 35 guarda sintonia com a Constituição, em relação ao sócio quotista, quando o Contrato Social, condiz com a disponibilidade imediata de lucro. Perquerir-se-á o alcance, caso a caso.

Reafirmando a existência de três normas diversas no Artigo 35, o Ministro provê parcialmente o extraordinário, dando como inconstitucional a expressão “o acionista” nele contida.

Por unanimidade de votos o Tribunal conheceu do recurso extraordinário. Declarou-se a inconstitucionalidade da expressão “acionista” e a constitucionalidade da expressão “o titular de empresa individual” e do “sócio quotista”. Quanto ao último salvo quando a destinação do lucro não dependesse do assentimento dos sócios.

O Supremo Tribunal Federal reconhece a criação da ficção jurídica e a expulsa do Sistema Tributário. Para a Corte Suprema, o interesse social repousa na predominância da ordem constitucional e na manutenção da racionalidade e da coerência do ordenamento jurídico que tempera o poder do Estado opondo-lhe os princípios informadores do Sistema Jurídico, normas jurídicas impregnadas de valor, protetoras dos direitos dos cidadãos/contribuintes.

## Conclusão

A Lei nº 7713 de 22 de dezembro de 1988, em seu artigo 35 considera distribuído ao sócio o lucro da pessoa jurídica apurado em balanço no final do período, embora não tenha havido a sua real distribuição. Esta é uma ficção jurídica que dá como realizado o critério material da hipótese de incidência da norma matriz tributária do imposto de renda da pessoa física. Ofensa aos princípios da tipicidade e da capacidade contributiva.

### 8.1.4. Ficção quanto ao critério pessoal, sujeito passivo, contribuinte Decreto-lei nº 1381/74

**Equiparação de pessoa física à empresa individual (pessoa física que, em nome individual, realiza a comercialização de imóvel, com habitualidade) e, numa segunda equiparação, dessa empresa individual, à pessoa jurídica. Critérios utilizados na equiparação: a pessoa física aliena imóveis em determinadas circunstâncias, em período determinado na lei.**

Trata-se de equiparação de empresa individual à pessoa jurídica, tendo por fim trasladá-la do regime tributário dirigido à pessoa física para aquele da pessoa jurídica. Primeiramente foi necessária a equiparação da pessoa física à empresa individual.

Com efeito a Lei 4506/64, art. 29, § 1º (RIR – Decreto nº 76.186 de 02.09.75, Art. 100) equiparou à pessoa jurídica, para efeitos do imposto de renda, as empresas individuais. Em seguida determinou o que são as empresas individuais (mesma lei, art. 41, § 1º) entre elas colocando as pessoas físicas que praticam operações imobiliárias (Dec. Lei nº 1381/74, art. 1º) em nome individual, comercializando imóveis, com habitualidade.

A aferição do critério de habitualidade: comercializar, em cada ano, mais de três imóveis adquiridos no mesmo ano;

comercializar, no prazo de três calendários consecutivos mais de seis imóveis adquiridos nesse mesmo triênio. (Dec.-lei 1381/74, art. 5º).

Vê-se, pois, que houve uma série de criações e equiparações: pessoa física que comercializa imóveis com habitualidade (o que a lei entende por habitualidade); 1ª equiparação, da pessoa física à empresa individual e 2ª equiparação, da empresa individual à pessoa jurídica.

A Lei na realidade trabalha com um critério: o da habitualidade do comerciante para que este critério atraia uma pessoa física para o universo dos comerciantes e daí equipará-la a empresa individual e, conseqüentemente, à pessoa jurídica.

A criação desta equiparação é ficção jurídica. Investe contra a forma escolhida pelo contribuinte de exercer sua atividade em nome individual, despindo-o das vestes da pessoa física e vestindo-o com as vestes da pessoa jurídica.

Esta ficção foi revogada.

## 8.2. Ficções referidas ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

### 8.2.1. Desenho Constitucional do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores Mobiliários – Constituição Federal, artigo 153, V

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

...

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

...

§ 1º – É facultado ao Poder Executivo atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

...