

Pelo XXXIX ano consecutivo, desde 1976, o Centro de Extensão Universitária realiza seu Simpósio anual de direito tributário sobre temas polêmicos, ainda não pacificados.

Este ano, em face da edição da MP nº 627/03, transformada em lei com algumas alterações, elegeu-se por tema o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Os professores que responderam às questões formuladas são todos conhecidos juristas brasileiros, alguns de renome internacional.

Abrirá o Seminário, pela segunda vez, o eminente professor Humberto Ávila, cujo texto da palestra anterior, como ocorre nas publicações preparatórias do Simpósio, é disponibilizado no presente livro, assim como as conclusões daquele evento.

O CEU – Escola de Direito, fundado em 1972, por seus dirigentes, tem certeza de que tais certames têm permitido a discussão, em ambiente de cordialidade e seriedade, de assuntos relevantes do direito tributário, possibilitando o aprofundamento da reflexão sobre eles além das fronteiras dos próprios Simpósios. Tanto é assim que muitos dos artigos publicados em seus livros têm merecido citação permanente na doutrina e na jurisprudência.

Esperam seus organizadores que tenha o presente encontro o mesmo êxito dos anteriores.

**Ives Gandra da Silva Martins**  
Coordenador-Geral



 Escola de  
Direito



**LEX MAGISTER**  
PRODUTOS JURÍDICOS

SÉRIE CEU – LEX/MAGISTER  
SQUISAS TRIBUTÁRIAS

02

ASPECTOS POLEMICOS DO IMPOSTO DE RENDA  
E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

PESQUISAS TRIBUTÁRIAS

02

# ASPECTOS POLEMICOS DO IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

COORDENADOR

**Ives Gandra da Silva Martins**

CONFERENCISTA INAUGURAL

**Humberto Ávila**

 Escola de  
Direito

 Instituto Internacional  
de Ciências Jurídicas

**LEX MAGISTER**  
PRODUTOS JURÍDICOS

## 18. Fabiana Del Padre Tomé\*

### Imposto sobre a Renda: Questões Polêmicas

#### 1 Alguns Esclarecimentos Iniciais

Trata-se de questões relativas a variados problemas do Imposto sobre a Renda.

Para o deslinde de tais questionamentos, precisaremos tecer comentários sobre a estrutura e o modo de funcionamento do sistema tributário brasileiro. Na sequência, de posse desse material teórico, formularemos o raciocínio conclusivo para as indagações formuladas.

#### 2 A Rígida Repartição Constitucional das Competências Tributárias

O direito positivo apresenta-se como o conjunto de normas jurídicas válidas em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, tendo por finalidade a regulação de condutas intersubjetivas. A norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema do direito positivo, relaciona-se com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social, motivo pelo qual seria correto afirmar que todas as normas jurídicas são normas de conduta. Entretanto, não podemos olvidar que o direito positivo regula a sua própria criação, dispendo sobre o modo pelo qual as normas jurídicas que o integram são produzidas.

Essa situação leva-nos a identificar dois tipos de normas compondo o sistema do direito positivo, justificando-se, assim, a diferenciação que se faz entre normas de conduta e normas de estrutura. Denominamos “normas de conduta” aquelas voltadas direta e imediatamente à regulação dos comportamentos das pessoas, nas relações de intersubjetividade. A designação “normas de estrutura”, por sua vez, é atribuída às que são dirigidas indireta e mediamente às condutas humanas, voltando-se mais especificamente à produção e transformação de estruturas deontico-jurídicas. As normas de estrutura, explica Norberto Bobbio<sup>1</sup>,

\* Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP; Professora do IBET e da PUC-SP; Advogada em São Paulo.

<sup>1</sup> *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 33.

“são aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas”.

A distinção entre normas de conduta e de estrutura, portanto, é efetuada conforme o objeto imediato de regulação: caso se volte imediatamente aos comportamentos intersubjetivos, modalizando-os deonticamente como obrigatórios, proibidos ou permitidos, temos norma de comportamento; se dirigir-se ao modo pelo qual uma norma jurídica é criada, modificada ou extinta, temos norma de estrutura. No primeiro caso, a ordenação do comportamento dá-se em termos decisivos e finais; no segundo, a regulação final da conduta tem caráter mediato, demandando outra norma jurídica para que o comportamento seja regulado de modo decisivo.

Não obstante a discriminação das normas jurídicas em normas de conduta e de estrutura, vale frisar que estas últimas também regulam comportamentos. São normas de produção normativa, que disciplinam o procedimento de regulamentação jurídica, ou seja, dirigem-se aos comportamentos correspondentes à produção, modificação ou extinção de outras normas. Seu objeto é o modo de regular um comportamento, ou, dito de outro modo, o comportamento que elas regulam é o de produzir normas.

Voltaremos nossa atenção, nesta oportunidade, às normas de estrutura, mais especificamente às normas constitucionais de produção normativa tributária, ou seja, àquelas que dispõem acerca da criação, modificação ou extinção de tributos. Trata-se da chamada “competência tributária”.

No que concerne ao conceito de competência tributária, Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> entende ser “uma parcela entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. José Eduardo Soares de Melo<sup>3</sup> define-a como “a aptidão para criar tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota”, e, Roque Antonio Carrazza<sup>4</sup>, como “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”. Há, por conseguinte, um consenso no sentido de que a competência tributária consiste na outorga de poderes às pessoas políticas de direito público

2 *Curso de direito tributário*, 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 156.

3 *Curso de direito tributário*, 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 84. Embora concordemos com o conceito de competência tributária oferecido por esse autor, ressaltamos nossa discordância no que concerne à afirmação de serem o aspecto pessoal, a base de cálculo e a alíquota elementos da hipótese de incidência, por entendermos que o aspecto pessoal e o quantitativo (base de cálculo e alíquota) são critérios da sequência da regra-matriz de incidência tributária.

4 *Curso de direito constitucional tributário*, 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 302.

interno para expedir normas jurídicas tributárias, inovando o ordenamento positivo e criando tributos.

A Constituição da República é minuciosa ao disciplinar a competência tributária. Com acuidade lembra José Artur Lima Gonçalves<sup>5</sup> que “a Constituição toma o espectro total das possibilidades de criação dos tributos e o reparte em três compartimentos estanques e inconfundíveis, segundo o critério material e territorial, outorgando-os à União, Estados, Distrito Federal e Municípios”. É, portanto, rígida e exaustiva a repartição constitucional de competências impositivas tributárias.

Disso decorre a necessidade de que o legislador infraconstitucional de cada ente político, ao exercer as competências que lhe foram outorgadas, observe com rigor os requisitos constitucionalmente estabelecidos. É que a Carta Magna, ao conferir ao legislador a aptidão para criar tributos, impõe que ele o faça dentro de certos limites, observando-se os requisitos por ela impostos. Com maior razão, o aplicador do direito (como é o caso da autoridade administrativa) também está adstrito aos limites da autorização constitucional, sendo-lhe vedado extrapolá-la.

### 3 Pressupostos para a Tributação da Renda no Ordenamento Brasileiro

Como norma jurídica que é, a regra-matriz de incidência tributária apresenta uma hipótese à qual se conjuga uma consequência por meio do operador deontico neutro (functor-de-functor)<sup>6</sup>. Sua construção é efetuada pelo intérprete, que parte dos estímulos sensoriais do texto legislado, para construir a significação de cada enunciado prescritivo isoladamente e, só então, agrupar tais significações de forma a produzir a norma jurídica.

A regra-matriz de incidência, por disciplinar a incidência tributária, tem sido estudada em seus pormenores. E, dessa apurada análise resultou a conclusão de existirem, na hipótese e na consequência normativa, critérios que permitem o reconhecimento do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária, respectivamente. Na hipótese, encontramos os critérios material, espacial e temporal, enquanto, na consequência, nos deparamos com os aspectos pessoal e quantitativo.

Passemos, então, à análise dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária, deixando claro, porém, que quando separamos aspectos diversos na hipótese e na consequência, fazemo-lo por meio da abstração lógi-

5 *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 89.

6 Sobre a estrutura lógica da norma jurídica, consulte-se: TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013. p. 39 e seguintes.

ca, pois tanto uma como outra, sendo entes jurídicos, apresentam a integridade conceptual inerente a todas as categorias jurídicas, não podendo ser divididos em partes sem que se fira o seu todo.

O critério material, núcleo da hipótese da norma jurídica tributária em sentido estrito, faz referência ao comportamento de um sujeito de direito, representado por um verbo pessoal e de predicação incompleta, bem como por seu complemento. Esse comportamento humano pode abranger tanto as atividades refletidas, representadas por verbos que exprimem ação, como por aquelas espontâneas, indicadas por verbos de estado. Há, ainda, como salienta José Eduardo Soares de Melo, a necessidade de que o verbo e o complemento integrantes do critério material indiquem um comportamento que ostente sinais de riqueza, ou seja, “determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na constituição, que representem fenômeno revelador de riqueza”<sup>7</sup>.

O critério espacial, também integrante da hipótese normativa tributária, oferece as coordenadas de espaço necessárias para que ocorra o evento tributário. Em outras palavras, indica o local em que o comportamento previsto no critério material deve se dar para que se repute consumada a materialidade tributária.

Quanto ao critério temporal, consiste nas indicações contidas na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, fornecendo elementos para precisar o instante em que se considera ocorrido o evento tributário.

No que concerne ao critério pessoal, este integra o conseqüente da regra-matriz de incidência, permitindo a identificação dos sujeitos da relação jurídica ali prescrita. Indica quem é o sujeito portador do direito subjetivo de exigir o tributo (sujeito ativo) e a quem será cometido o dever jurídico de saldá-lo (sujeito passivo).

O critério quantitativo, por fim, possibilita determinar o conteúdo da prestação objeto da relação jurídica tributária, ou seja, a importância devida pelo sujeito passivo tributário. Para tanto, indica dois conceitos que devem ser conjugados: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo consiste na descrição de uma unidade de referência que permita a mensuração do fato tributário, podendo, em vista disso, confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência. Já a alíquota, mostra-se como um critério para a aferição da quantia devida pelo sujeito passivo tributário, sendo conceituada por Aires Barreto como “o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo”<sup>8</sup>.

Apresentados os critérios da regra-matriz de incidência tributária, cuida salientar que não faz sentido atribuir maior importância a qualquer um deles.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 158.

<sup>8</sup> *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 58.

Todos são igualmente imprescindíveis para a configuração da norma jurídica tributária em sentido estrito. Além disso, é imprescindível ter sempre em mente que, quando separamos aspectos diversos na hipótese e na consequência, fazemo-lo por meio da abstração lógica, pois tanto uma como outra, sendo entes jurídicos, apresentam a integridade conceptual inerente a todas as categorias jurídicas, não podendo ser divididos em partes sem que se fira o seu todo.

Para fins de determinação da natureza jurídica de um tributo, porém, assume especial relevo a figura da base de cálculo. Embora a hipótese de incidência forneça os critérios para a identificação da conduta tributável, é a base de cálculo que delimita a dimensão das proporções do fato, mensurando-o para efeitos de tributação. É nesse compartimento que se encontra a previsão do complexo de enunciados sobre o saldo positivo cujo valor será tido como matéria tributável. Daí a conclusão de Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup> sobre a inaptidão da hipótese para, sozinha, dizer qualquer coisa de definitivamente valiosa sobre a composição intrínseca do fato colhido pela incidência, sendo necessário consultarmos sempre a base de cálculo para conhecer a natureza jurídica da exação e mensurá-la corretamente. Assume a base de cálculo, assim, três padrões operacionais diferentes, denominados (i) *função mensuradora*, por medir a intensidade do fato jurídico tributário, (ii) *função objetiva*, por quantificar, juntamente com a alíquota, o valor devido a título de tributo, e (iii) *função comparativa*, consistente em confirmar, afirmar ou infirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

No que pertine ao imposto sobre a renda, a referência constitucional já permite entrever que o elemento “renda” compõe o núcleo da exação, sendo imperativo que a base de cálculo a tome para fins de quantificação. Não bastasse isso, o Código Tributário Nacional, na qualidade de veículo introdutor de normas gerais de direito tributário, traça prescritivamente os contornos delimitativos do conceito de *renda*. Nos termos desse veículo normativo, o imposto sobre a renda configura gravame que atinge a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de “renda”, assim entendida a palavra como o produto do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos (art. 43 do CTN). Em síntese estreita, a proposição normativa pode ser assim apresentada: “Dado o fato de alguma pessoa, física ou jurídica, auferir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, computada num determinado dia, termo final do período tomado como referência, segundo técnica específica de apuração descrita em lei, então aquela pessoa, na condição de sujeito passivo, deverá pagar à Fazenda Federal, na condição de sujeito ativo, importância correspondente a uma percentagem do valor da renda auferida”. A hipótese prevê um acontecimento devidamente caracterizado no tempo e no espaço, enquanto o conseqüente estabelece o nascimento de uma relação jurídica que atrela os sujeitos ativo e passivo, em torno de uma

<sup>9</sup> *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 1999. p. 620.

prestação pecuniária calculada com suporte na exata medida da circunstância referida no suposto normativo.

Mas ainda resta a indagação: que é renda? Nos termos da legislação brasileira, renda consiste no acréscimo patrimonial verificado em certo intervalo de tempo, independentemente de sua origem. Sobre o assunto, José Artur Lima Gonçalves<sup>10</sup> esclarece que o vocábulo “renda”, no contexto do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, corresponde ao saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, concretizadas ao longo de um dado período. É exatamente sobre esse resultado que deve incidir o imposto sobre a renda.

O Código Tributário Nacional, no art. 44, estipula a base de cálculo do imposto sobre a renda como sendo “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou proventos tributáveis”. Por isso, no que se refere ao IRPJ, três são as possíveis bases de cálculo: (i) lucro real; (ii) lucro arbitrado; e (iii) lucro presumido. Enquanto a primeira hipótese consiste na tributação com base no lucro líquido contábil, ajustado por adições, exclusões ou compensações prescritas em lei, as duas últimas são determinações legais para possibilitar a identificação do montante tributável nas situações em que inexistir documentação ou for ela irregular (arbitramento), assim como para simplificar o cálculo do tributo, caso nesse sentido opte o próprio contribuinte (lucro presumido).

O emprego de uma ou outra opção para quantificar a base de cálculo não se insere no âmbito de discricionariedade administrativa, dependendo do preenchimento dos requisitos legais. O lucro real, entretanto, é o que representa mais fielmente a medida do fato jurídico tributário praticado, motivo pelo qual foi tomado como a regra do regime brasileiro de tributação sobre pessoa jurídica. Consiste no lucro líquido do exercício, ajustado por meio de adições, exclusões ou compensações legalmente previstas, de modo que o saldo positivo é tido por acréscimo patrimonial, configurador do critério material da hipótese normativa do Imposto sobre a Renda.

A tributação da renda deve dar-se de acordo com os princípios constitucionais. Há, contudo, princípios dirigidos especificamente à instituição do Imposto sobre a Renda. Dentre eles, vale destacar, para os fins deste estudo, o princípio da *universalidade*. Nos termos deste, cabe a tributação da renda relativa ao contribuinte que tenha residência ou domicílio no país, por toda a renda produzida, sem interessar se o lugar de produção é interno ou externo ao respectivo território. Isso não exclui, portanto, a necessidade de auferimento da renda: somente quando a renda produzida no exterior for colocada à disposição do seu titular, residente ou domiciliado no Brasil, é que se configura o fato suscetível de tributação pelo imposto ora examinado.

10 *Ibidem*, p. 179.

#### 4 Elisão e Evasão Fiscal: Caracteres Distintivos

O direito positivo apresenta-se como objeto cultural, criado pelo homem, construído num universo de linguagem. Trata-se de sistema autopoietico que regula, ele próprio, sua produção e transformação. Não obstante sua operatividade, consistente na incidência normativa, dependa de atos-de-fala, ou seja, da enunciação pela autoridade competente, tais atos devem ser praticados segundo critérios estabelecidos pelo próprio sistema jurídico. As autoridades mesmas somente recebem esse qualificativo porque assim previsto pelo direito, devendo agir nos exatos limites da competência que lhe foi atribuída.

Essa tomada de posição leva-nos a evidenciar o caráter constitutivo da linguagem jurídico-positiva. O direito admite e conhece como reais apenas os fatos constituídos na forma linguística prevista no ordenamento jurídico, operando-se, na lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup>, da seguinte maneira: a realidade social é constituída pela linguagem da realidade social, sobre a qual incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, desenhando o campo da facticidade jurídica.

As premissas, acima expostas de forma sintética, formam um aparato fundamental para que se possa investigar a abrangência, limites e possibilidades do “planejamento tributário”, fazendo-o à luz do hodierno direito positivo brasileiro.

Como anotara Vilém Flusser<sup>12</sup>, “a língua é, forma, cria e propaga realidade”. E isso se aplica, em tudo, ao âmbito do ordenamento. Dependendo de como o negócio jurídico é efetuado, ou seja, conforme a linguagem jurídica empregada, estaremos diante de um fato jurídico tributário ou não. Sendo diversos os procedimentos, diferentes serão as operações de direito, ainda que os respectivos efeitos sejam iguais. Apresenta-se, aqui, o “paradoxo do condicional”, no qual, sendo verdadeiro o antecedente, o conseqüente também o será, mas a recíproca não é necessariamente verdadeira, isto é, se o conseqüente for verdadeiro, nada obsta que o antecedente não o seja<sup>13</sup>. Isso significa que não há como admitir a configuração de um negócio jurídico ou outro tomando como suporte, unicamente, os efeitos que dele se irradiam.

Essas anotações, aliadas aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, bem como à vedação da exigência de tributo com suporte em analogia (art. 108, § 1º, do CTN), demonstram ser inconcebível a desconsideração de um

11 CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 11.

12 FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2. ed. 1. reimpr. São Paulo: Annablume, 2005. p. 17.

13 ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1995. p. 83.

ato ou negócio jurídico pela singela circunstância de que seus efeitos econômicos são idênticos aos de outro ato ou negócio, sujeito a carga tributária mais elevada.

Anotações desse jaez já permitem entrever a injuridicidade do chamado “propósito negocial”<sup>14</sup>, não servindo este como critério para determinar a licitude ou ilicitude de qualquer ato ou negócio jurídico. Como já lecionava Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>15</sup>, é imprescindível identificar se os meios utilizados para diminuir o ônus tributário são ou não lícitos, sendo irrelevantes os fatores considerados pelo contribuinte para adotar tal medida:

“A motivação subjetiva (certa ou errada) que incitou o contribuinte a minimizar seus custos tributários é indiferente ao direito, importando objetivamente apenas se o que ele concretizou deflagra efetivamente as antecipadas consequências vantajosas na esfera fiscal.”

Como visto, importa, para fins de aplicação do direito, a perfeita correspondência entre a hipótese de incidência posta na norma tributária e o fato concretizado pelo particular. Caso inócua esse enquadramento, não se admite, em nosso ordenamento, que se despreze a forma negocial adotada para, simplesmente, considerar seus efeitos econômicos, por serem semelhantes aos dos negócios previstos na hipótese normativa.

Conforme pontuado por Giovanni Hermínio Tomé<sup>16</sup>, no sistema constitucional tributário brasileiro, descabe falar-se em “ilícitos atípicos”. Segundo Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero<sup>17</sup>, configuraríamos “ilícitos típicos” as condutas contrárias a uma regra, sendo “ilícitos atípicos” os atos contrários a princípios que fundamentam regras. Tal distinção não encontra guarida no direito positivo brasileiro, pois, se assim fosse, de nada serviria a rígida repartição das competências tributárias, como bem explicado por Giovanni Tomé:

“Nessa linha de raciocínio, e considerando que as regras-matrizes de incidência tributária têm, dentre seus princípios fundantes, o da capacidade contributiva, então qualquer fato denotativo de riqueza poderia ser objeto de exigência fiscal. Tão ampla atuação fiscal não é permitida, porém, no sistema brasileiro, em que preponderam os princípios da legalidade e da tipicidade fechada.”

Por esse motivo, o critério distintivo entre “elisão” e “evasão fiscal” deve consistir em *elemento jurídico*, atinente à licitude ou ilicitude nos atos praticados com escopo de redução da carga tributária. Se lícitas as práticas, estaremos

14 Costuma denominar-se “propósito negocial” aos motivos de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que justifiquem a adoção dos negócios jurídicos pelo contribuinte. Nessa linha de raciocínio, a prática de negócios jurídicos sem outra finalidade que não a de reduzir a carga tributária seria carente de propósito negocial e, portanto, ilegítima.

15 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 73.

16 *Planejamento tributário: um estudo pela perspectiva do constructivismo lógico-semântico*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: PUC-SP, 2011. p. 99.

17 *Ilícitos atípicos*. Madrid: Trotta, 2000. p. 25 e ss.

diante de verdadeiro planejamento tributário; se ilícitas, teremos configurada a evasão fiscal, com possibilidade de desconsiderarem-se os negócios praticados e consequente exigência do tributo que deixou de ser recolhido e seus consectários. Nessa segunda hipótese (elisão), tem-se afronta a normas jurídicas tributárias, mediante a prática de atos simulatórios.

Conforme consolidado na doutrina civilista, “simular” significa disfarçar uma realidade jurídica, encobrindo outra que é efetivamente praticada. Consiste na declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso daquele que a declaração real da vontade acarretaria. No negócio simulado, as partes fingem um negócio que na realidade não desejam<sup>18</sup>. Sobre o assunto, esclarecedoras são as palavras de Marcos Bernardes de Mello<sup>19</sup>: “(...) o que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser não verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação, quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece”.

Aplicando esses conceitos ao campo do direito tributário, conclui-se que os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois, não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é. Esses são pressupostos indeclináveis da desconsideração das operações jurídicas praticadas pelos contribuintes, devendo estar demonstrados por meio de provas constituídas pela Administração.

No que concerne ao assunto, o então Conselho de Contribuintes teve a oportunidade de decidir situação envolvendo operação praticada uma pessoa jurídica e seus sócios, desconsiderando-a em virtude do artificialismo operacional:

“Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos.”<sup>20</sup>

18 Código Civil, art. 167, § 1º: “Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”.

19 *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 153.

20 Acórdão 101-96.432 – 08.11.07 (grifos nossos).

O elemento importante, nesse caso, foi ausência de estrutura operacional, demonstrando que a pessoa jurídica, embora existente de direito, não atuava de fato. Concluiu-se, assim, pela artificialidade da operação.

Podemos observar que, a despeito de o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes) decidir, muitas vezes, em nome do que se chama de “propósito negocial”, essa Corte em momento algum pretende efetuar aplicação normativa em função dos efeitos econômicos do negócio jurídico. O que se verifica, em seus julgados, é a descondição do negócio jurídico em virtude de seu caráter simulatório. Confira-se:

“INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.”<sup>21</sup>

“PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas, mas apenas artificial e formalmente revelados em documentação e/ou na escrituração. DECADÊNCIA. Decorridos mais de cinco anos do fato gerador, operou-se a decadência. Recurso voluntário provido e recurso de ofício negado em razão da decadência.”<sup>22</sup>

Percebe-se, dos julgados acima, que não se tem afastado, pura e simplesmente, todas e quaisquer operações com propósitos elisivos. A desqualificação do ato ou negócio jurídico é feita quando as práticas que almejam a economia de tributos consubstancial consistem em operações artificiais, que não condizem com as atividades efetivamente desempenhadas.

Não tem sentido, desse modo, falar-se na exigência de propósito negocial de caráter econômico, consistente na presença de motivos de natureza comercial ou administrativa que superem os benefícios de eventual redução da carga tributária. O único “propósito negocial” suscetível de ser considerado em nosso ordenamento é aquele de caráter jurídico, significando a correspondência entre a operação realizada e as provas que sustentam essa operação, de modo que fique demonstrado que o negócio jurídico alegado foi realmente praticado.

É perfeitamente possível a adoção de medidas que impliquem menor carga tributária, desde que estas sejam efetivamente implementadas. Por exemplo, se pretender-se cindir uma empresa para que se tenha economia de tributos, o negócio jurídico surtirá seus efeitos de direito se houver, de fato, a segregação de atividades empresariais, restando comprovado tratar-se de unidade autônomas, devidamente estruturadas para o desempenho de seus objetos sociais. Em outras

21 Acórdão 101-96.724 – 11.08.08 (destacamos).

22 Acórdão 101-95.442 – 17.05.06 (grifos nossos).

palavras, como pontuado em decisão administrativa, o contribuinte deve assumir as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas:

“SIMULAÇÃO. SUBSTÂNCIA DOS ATOS. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.”<sup>23</sup>

Desse modo, qualquer que seja a operação praticada, esta deve fundar-se em provas de que sua prática efetivou-se correta e completamente.

## 5 O Direito como Linguagem Criadora da Realidade Jurídica e, portanto, do Fato Jurídico Tributário “Auferir Renda”

Tudo que dissemos até agora se aplica, inteiramente, ao direito, pois este se qualifica como um subsistema composto por comunicações diferenciadas, também inseridas na rede de comunicações que é o sistema social. Todavia, o direito apresenta-se como um conjunto comunicacional peculiar e com função específica, sendo inadmissível transitar livremente entre o sistema jurídico e os demais sistemas verificados no interior do macrosistema da sociedade, como o econômico, o político e o religioso. Construir uma teoria jurídica implica, portanto, elaborar teoria comunicacional, respeitadas as especificidades do direito positivo relativamente aos demais subsistemas sociais. Por isso, o fato jurídico não se confunde com o fato social ou com qualquer outra categoria fática.

Ainda, tomado o direito como um sistema comunicativo funcionalmente diferenciado e dotado de programas e código próprios, este apresenta uma forma especial de abertura e fechamento com relação ao ambiente: o direito possui específicos códigos de comunicação e peculiares operações de reprodução de elementos, o que lhe conferem fechamento operativo e abertura cognitiva ao ambiente. Só ingressam no ordenamento jurídico, por conseguinte, os fatos que ali sejam postos pela linguagem eleitas pelas regras do direito<sup>24</sup>. E, como sabemos, as linguagens social, econômica, política ou histórica, dentre outras, não satisfazem aos requisitos exigidos pelo ordenamento. Para que se tenha um fato jurídico, ou seja, uma nova realidade no âmbito do direito, é imprescindível que haja produção linguística específica, nos moldes prescritos pelas regras competenciais próprias.

Não basta, portanto, a linguagem contábil.

23 Acórdão 104-21.726 – 26.07.06 (destacamos).

24 MORCHON, Gregório Robles. *Las reglas del derecho y las reglas de los juegos, passim*.

A *contabilidade*, convém ressaltar, consiste em uma linguagem do tipo técnico, especialmente concebida para registrar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas das pessoas jurídicas. Na qualidade de discurso, a técnica contábil, assim como o direito posto, promove um corte na realidade sobre a qual atua. A linguagem da contabilidade, incidindo sobre enunciados do sistema social ou econômico, realiza seleção de aspectos que irão fazer parte de seu universo. Nessa medida, é uma linguagem que fala sobre as mutações patrimoniais, econômicas e financeiras, funcionando como seletora de propriedades, recortando aquela realidade social ou econômica para atender os fins que lhe são próprios<sup>25</sup>. Assim, apenas se e quando acolhida pelo ordenamento, pode desencadear os efeitos de direito.

O fato de o Pronunciamento Técnico CPC 36 dispor que a entidade controladora deva apresentar demonstrações consolidadas não desencadeia efeitos jurídicos. Uma coisa é a autonomia das pessoas jurídicas, outra, porém, são as regras contábeis de consolidação.

Tanto é assim que, ao referir-se às normas de consolidação, a NPC n° 21 do Ibracon esclarece:

"1. (...) não se confundem as demonstrações contábeis consolidadas de um grupo de empresas sob controle acionário comum, com as demonstrações contábeis de cada uma dessas empresas. (...)

3. (...) entidades legais, separadamente, são componentes de uma unidade econômica distinta da controladora e das controladas."

Em suma, independentemente de as regras contábeis estipularem a consolidação dos resultados das controladoras e controladas, tais entidades são distintas e autônomas, devendo as respectivas rendas serem determinadas somente se e quando efetivamente auferidas.

## **6 O Falso Embate entre Substância e Forma: o que Realmente Importa é a Determinação do Fato Jurídico Praticado**

No exercício da atividade de fiscalização, compete à autoridade administrativa investigar os fatos ocorridos, colhendo, com observância às regras pertinentes ao direito das provas, elementos que possibilitem a formulação de juízo quanto à incidência das normas tributárias. Ao desempenhar tal função, deve ater-se a apurar os fatos praticados, averiguando se estes preenchem as linhas definitórias circunscritas na hipótese normativa, de modo que, havendo o perfeito quadramento, nasce a obrigação tributária, mediante seu relato na

linguagem prevista pelo direito positivo; existindo algum ponto dissonante, a percução jurídica fica obstada.

As considerações acima enunciadas são de extrema relevância, pois, em virtude do princípio da autonomia da vontade, que impera no âmbito do direito privado, é permitido ao particular a adoção das mais variadas estruturas negociais. Para atingir o resultado econômico pretendido, está habilitado a escolher livremente o arcabouço negocial que melhor lhe aprouver, de forma que os custos sejam reduzidos e os lucros otimizados. São, inegavelmente, lícitas as atitudes dos contribuintes que objetivem à reestruturação e reorganização de seus negócios, estando asseguradas pelo Texto Constitucional, que, em seu art. 5º, XXII, prestigia o direito de propriedade, depreendendo-se, também, do art. 5º, IV, IX, XIII, XV e XVII, e art. 170 e seus incisos, o pleno direito ao exercício da autonomia da vontade.

Consignadas tais anotações, impõe-se o registro de que, prevendo a norma tributária, em sua hipótese, uma determinada atividade jurídica, esta somente poderá ser aplicada se verificada a efetiva ocorrência do negócio previsto. Tendo em vista os princípios da estrita legalidade e da tipicidade, a prática de forma negocial diversa, ainda que permita atingir o mesmo resultado econômico, não autoriza a fiscalização a lavrar o ato-lançamento, constituindo crédito tributário.

Por outro lado, caso o particular, no desenvolvimento de suas atividades negociais, pratique atos simulados, com vistas a evitar ou mitigar a aplicação de normas tributárias, subtraindo-se ao tributo que seria devido ou reduzindo seu impacto, tem-se por preenchido requisito indispensável à desconsideração dos negócios jurídicos pelo Fisco, competindo à autoridade administrativa lavrar o lançamento tributário, nos termos dos arts. 149, VII, e 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e impor as penalidades cabíveis.

Para a correta aplicabilidade dos referidos dispositivos, é preciso que se faça uma distinção bem nítida entre atos simulados ou dissimulados e aqueles praticados dentro da esfera de liberdade negocial do contribuinte. Uma coisa é eleger forma menos onerosa para o desempenho, pelo particular, de suas atividades, caracterizando a figura denominada *elisão* ou *planejamento tributário*. Outra, bem diferente, é agir com malícia, no intuito de prejudicar o Erário, mediante a prática de ações não autorizadas juridicamente: *evasão fiscal*. Enquanto na primeira hipótese tem-se ato lícito, cuja desconsideração é inconcebível, a segunda encontra-se no campo da ilicitude, sendo repudiada pelo ordenamento.

Como visto, para que o processo de positivação se realize, necessário se faz o perfeito quadramento do fato à previsão normativa abstrata. É exatamente por meio das provas que se certificam a ocorrência fática e sua adequação aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em

25 TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 43 ss.

subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e consequente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa.

Em suma, qualquer que seja a finalidade do ato jurídico, e desde que o negócio eleito seja efetivamente executado, não havendo ocultação de fatos a ele subjacentes, este há de surtir os efeitos previstos no âmbito tributário. Por isso, não há como falar em prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica.

### 7 Impossibilidade de Renunciar a Direitos e Garantias Fundamentais

Qualquer reforma constitucional que se deseje implantar, seja por meio de emenda, seja por revisão, está condicionada por princípios fundamentais, isto é, valores considerados superiores pela Constituição da República, sendo vedada emenda ou revisão que venha contra eles atentar.

Essas limitações materiais, consistentes em matérias imodificáveis por meio de reforma constitucional, posto que consideradas permanentes segundo o juízo de valor do Constituinte Originário, são também denominadas “cláusulas pétreas”, encontrando-se inscritas no art. 60, § 4º, incisos I a IV, da Carta Magna de 1988, o qual prescreve que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação de Poderes; IV – os direitos e garantias individuais”.

A Lei Maior, no dispositivo em questão, porém, não se limita a vedar a incisiva abolição da matéria ali relacionada. Proíbe qualquer reforma que afete, ainda que de modo oblíquo, os preceitos que considera basilares do ordenamento constitucional.

Nem sempre é fácil, porém, detectar se uma reforma é ou não tendenciosa a abolir qualquer das disposições constitucionais cuja supressão é vedada. E a dificuldade é maior quando o objeto de análise refere-se a direitos e garantias individuais, pois, além de estes ocuparem um dos mais longos dispositivos de que se tem notícia na nossa história constitucional, qual seja o art. 5º da Carta Magna, estão previstos em diversas outras disposições, esparsas pela Constituição.

No que diz respeito aos direitos e garantias individuais tributários, observa-se, no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, a existência de um rol de direitos e garantias que constituem o chamado “Estatuto dos Contribuintes”. Este, segundo Paulo de Barros Carvalho, consiste na “somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito

passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – ‘entidade tributante’)<sup>26</sup>.

Tais mandamentos, por delimitarem o exercício das competências tributárias das pessoas políticas, vedando o desrespeitar aos direitos do contribuinte à liberdade, igualdade, segurança e propriedade, resguardam direitos fundamentais. Consequentemente, não podem ser revogados por emenda constitucional, estando os acobertados pela “cláusula pétreas” do art. 60, § 4º, IV, da Carta Magna. Qualquer emenda tendente a abolir-los estará maculada por vício insanável, sujeitando-se ao controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário<sup>27</sup>.

Posto isso, e considerando que atuam como bases indeclináveis da forma organizacional do sistema brasileiro, não podem ser abdicados pelo próprio cidadão. E isso em tudo se aplica aos preceitos da irretroatividade e da anterioridade tributária.

Não bastasse a previsão geral constante do art. 5º, XXXVI, da Carta Suprema, protegendo o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, o constituinte inscreveu, entre as “limitações ao poder de tributar”, o art. 150, III, *a*, consagrando ali o princípio da irretroatividade tributária. Com isso, veda expressamente às pessoas políticas cobrar tributos em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, *a*, da Carta Magna).

Além disso, no âmbito tributário tem-se o princípio da anterioridade, consistente na vedação constitucional de que as pessoas políticas cobrem tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, *b*, do Texto Supremo). E, ainda, a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *c*, da Carta Maior), que exige o intervalo mínimo de 90 dias para a vigência da norma instituidora ou que aumente a carga tributária. Referidos primados têm por escopo evitar a tributação surpresa, conferindo aos contribuintes o conhecimento dos tributos que lhe serão exigidos, com a consequente possibilidade de planejar os negócios e atividades de sua vida econômica. Ambos, na qualidade de direitos fundamentais, são indisponíveis.

26 Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e contribuinte. In: Vox Legis, n. 141/36 apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 279.

27 Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIn 939-7/DF, da qual foi relator o Ministro Sydney Sanches, ao analisar a Emenda Constitucional nº 3/93 e a Lei Complementar nº 77/93, decidiu pela inconstitucionalidade de ambas nos pontos em que violaram “cláusulas pétreas” tributárias.

## Resolução das Questões

1) *Haverá efeitos relevantes na apuração do IRPJ e de outros tributos, com a utilização, como base para tanto, da contabilidade realizada segundo as regras do IFRS? Os parâmetros fundamentais dessa contabilidade, calcados na maior atenção a princípios do que a regras específicas, no subjetivismo responsável e na primazia da substância econômica sobre a forma jurídica são consentâneos com os princípios constitucionais que guiam a tributação?*

*Resposta:* As regras do IFRS determinam a forma de registro contábil, de modo que, sendo adotadas no Brasil, levam à uniformidade e, por conseguinte, facilitam a compreensão dos resultados contábeis. As normas jurídicas, porém, não incidem sobre fatos contábeis, mas sobre os fatos na forma e conteúdo em que juridicizados. Eis o motivo pelo qual a contabilidade realizada segundo as regras do IFRS não tem o condão de alterar o aspecto jurídico do fato.

2) *A determinação do registro contábil de negócios segundo a primazia da substância econômica sobre a forma jurídica poderá ter o efeito de uma norma de antielisão na órbita-tributária?*

*Resposta:* De modo algum. Como visto, as regras de registro contábil não interferem na determinação da natureza jurídica do negócio. O que interessa, para fins de tributação, é o fato jurídico efetivamente praticado, ou seja, aquele em que se tenha consistência entre forma e substância, demonstrados mediante a linguagem das provas.

3) *O regime de tributação em bases universais (de controladas e coligadas no exterior) está de acordo com a última manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema?*

*Resposta:* O regime de tributação em bases universais tem disciplina apropriada apenas se respeitado o conceito de “renda”, visto ser esse o signo de riqueza objeto da repartição constitucional de competências tributárias. Por conseguinte, a incidência deverá operar-se se e quando concretizado o auferimento da renda pelo contribuinte.

4) *A sistemática de tributação segundo a qual os resultados de controladas, diretas e indiretas, como regra, são tributados individualizadamente, sendo restrita a possibilidade de sua consolidação, está de acordo com a Constituição Federal e com o CTN? É aceitável tributar os resultados de uma controlada indireta sobre os quais o investidor brasileiro não tem*

*acesso direto e que para ele não geram registro contábil de equivalência patrimonial?*

*Resposta:* Somente quando verificado o acréscimo patrimonial do contribuinte, investidor brasileiro pode falar-se em “renda” por ele auferida e, portanto, tributável. Nessa linha de raciocínio, descabida é a pretensão de tributar individualmente os resultados das controladas no exterior.

Também por não haver disponibilidade econômica ou jurídica da renda é que concluímos ser inconstitucional e ilegal a tributação dos resultados de uma controlada indireta sobre os quais o investidor brasileiro não tem acesso direto e que para ele não geram registro contábil de equivalência patrimonial.

5) *Está de acordo com a Constituição Federal a determinação de tributação no sócio pessoa física dos lucros decorrentes de participações em algumas sociedades controladas domiciliadas no exterior na data do balanço no qual tais lucros tiverem sido apurados?*

*Resposta:* Tal estipulação ofende, de modo flagrante, as disposições constitucionais disciplinadoras da tributação da renda. A Carta Suprema confere à União a competência para instituir imposto sobre a renda, fato este que só se concretiza no átomo da sua percepção pelo contribuinte. Quando da mera apuração de lucros em sociedades controladas domiciliadas no exterior, não se opera, automaticamente, a distribuição de tais valores aos sócios. Por isso mesmo, inconcebível cogitar que o sócio pessoa física que detenha participações nessa espécie de empresa seja alcançado pelo Imposto sobre a Renda, em relação a valores que não recebeu e sobre os quais, portanto, não possui disponibilidade jurídica ou econômica.

6) *A anterioridade e a irretroatividade das leis tributárias podem ser expressa e voluntariamente abdicadas pelo cidadão como direitos fundamentais disponíveis (arts. 70 e 71 da MP n° 627/2013)?*

*Resposta:* Entendemos que os direitos fundamentais, como o próprio nome sugere, figuram como fundamentos, ou seja, pilares do Estado Social Democrático de Direito. Por isso, nem mesmo o cidadão pode dele dispor. Trata-se de valores cuja observância é imperativa, para que se mantenha a estrutura do ordenamento tal qual concebido pelo constituinte.