

IMPOSTO SOBRE A RENDA

PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES



ECT-57
01103
38

COMPLEMENTAR
TEXTO

4

Em face dos constantes abusos das autoridades administrativas, recordemos algumas noções básicas que regem esses procedimentos de apuração.

4

PROCESSO ADMINISTRATIVO

4.1 Processo e procedimento. 4.2 Princípios que informam o processo administrativo: 4.2.1 Ampla defesa — 4.2.2 "Due process of law". 4.3 Processo administrativo e verdade material. 4.4 Arbitramento.

4.1 Processo e procedimento

Para fins de equalização terminológica entendo necessário esclarecer que há distinção entre os termos *processo* e *procedimento* administrativos. Lucia Valle Figueiredo¹ ensina que o termo *processo* deve ser empregado quando estivermos diante de hipótese na qual há controvérsias ou acusação em geral, ao passo que o termo *procedimento* deve ser utilizado para referir-se à forma de se desenvolver a função administrativa, por meio da sucessão de atos.

Procedimento seria, assim, o desencadear de atos praticados no desempenho da função administrativa em geral, podendo ou não envolver situações de controvérsia ou acusações. Já o termo *processo* seria dedicado exclusivamente aos procedimentos que envolvessem essas últimas referidas circunstâncias. No mesmo sentido é a lição de Agustín Gordillo.²

4.2 Princípios que informam o processo administrativo

Versando o contencioso administrativo na órbita federal, Geraldo Ataliba³ ensinou que o processo administrativo em geral é

1. *Curso de Direito Administrativo*, pp. 284 e ss.
2. *Procedimientos y Recursos Administrativos*, p. 23.
3. "Princípios Informativos do Contencioso Administrativo Federal", in *Revista de Informação Legislativa*, 1978, n. 58, pp. 123 e ss.

regido pelos seguintes princípios:⁴ (i) ampla defesa — que se desdobra em (i.a) direito de petição, (i.b) direito a certidão, (i.c) direito à produção de provas, (i.d) ciência dos atos processuais, (i.e) direito de vista, inclusive fora da repartição, (i.f) moralidade e legalidade das provas; (ii) igualdade das partes; (iii) lealdade processual; (iv) celeridade e economia processual; (v) dever de sigilo e veracidade; (vi) supletividade das leis processuais civis e penais.

A explicitação doutrinária e normativa dos princípios que regem o processo administrativo impõe-se como necessária, em face da confusão — ora em boa-fé, ora não — entre interesse público primário e interesse público secundário.⁵

A diretriz básica para contenção de abusos e arbitrariedades por parte da administração repousa no princípio da ampla defesa. Sobre este preceito básico e sua aplicação ao processo administrativo, Agustín Gordillo⁶ escreve lições inextinguíveis, iluminadas pela estrutura constitucional: “El principio constitucional de la defensa en juicio, en el debido proceso, es por supuesto aplicable en el procedimiento administrativo, y con criterio amplio, no restrictivo”. (...) “Ello se explica, según ya dijimos, por el carácter fundamentalmente axiológico que la Constitución da a este principio, y por constituir prácticamente un principio general del derecho, consubstanciado con la esencia misma de derecho, y de lo que a veces se ha dado en llamar ‘justicia natural’”.

E passa a discorrer especificamente sobre as implicações do direito de defesa, nos seguintes termos: “(...) a) Publicidad del

4. Veja-se também Eduardo D. Bottallo, “Princípios Gerais do Processo Administrativo Tributário”, in *RDT* 1/46, e Rubens Gomes de Sousa, “Procedimento Tributário”, in *RDF* 29/280.

5. Trata-se da questão do interesse fazendário, por nós abordada anteriormente. A respeito, adverte Geraldo Ataliba: “Isto porque, como é sabido, por comodismo, espírito de prepotência e muitas vezes ignorância, certos agentes públicos no nosso País — como, de modo geral, nos países latinos — tendem a ignorar a força dos princípios, para se apegarem a determinadas regrinhas, tendo em vista reduzir ou restringir os interesses dos administrados, diante daquilo que eventualmente possa parecer ser o interesse do Estado, numa determinada situação” (p. 125) (“Princípios Informativos do Contencioso Administrativo Federal”, in *Revista de Informação Legislativa*, 1978, n. 58).

6. *Procedimientos y Recursos Administrativos*, pp. 72 e 73.

procedimiento, en primer aspecto manifestada en el leal conocimiento de las actuaciones administrativas, lo que se concreta en la llamada ‘vista’ de las actuaciones; el ‘secreto’ del procedimiento sólo se justifica en casos excepcionales y por decisión expresa de autoridad competente. b) Oportunidad de expresar sus razones ‘antes’ de la emisión del acto administrativo, y desde luego también después. c) Consideración expresa de sus propuestas, en cuanto sean conducentes a la solución del caso. d) Obligación de decidir expresamente las peticiones (...). e) Obligación de fundar las decisiones, analizando los puntos propuestos por las partes. f) Derecho a hacer patrocinar por letrado, teniendo su asistencia y intervención en todo momento; (...) el abogado también tiene necesario acceso al expediente y puede efectuar todos los actos procedimentales que corresponden a la defensa de su cliente. Derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo de que quiera valerse lo que comprende: a) Derecho a que toda prueba razonablemente propuesta sea producida aunque deba producirla la propia administración (informes, etc.). b) Que la producción de la prueba sea efectuada ‘antes’ de que se adopte decisión alguna sobre el fondo de la cuestión. c) Derecho a controlar la producción de la prueba hecha por la administración, sea ella pericial o testimonial, como otra manifestación del principio de la publicidad” (pp. 82 a 84).

Por representar a chave de abóbada de todo o sistema no que diz respeito à relação administração *versus* administrado, este princípio merece mais específicas considerações.

4.2.1 Ampla defesa

A Constituição prevê a obrigatoriedade de se conceder aos acusados (seja na esfera administrativa, seja na judicial) a mais ampla defesa, com os recursos a ela inerentes, assegurando-lhes o devido processo legal e garantindo-lhes, outrossim, o direito ao contraditório, conforme dispõe o seu art. 5º, incisos LIV e LV.

Hely Lopes Meirelles⁷ trata da questão nos seguintes termos: “A defesa, como já vimos, é a garantia constitucional de todo

7. *O Processo Administrativo e em Especial Tributário*, p. 26.

acusado (art. 153, § 15) em processo judicial ou administrativo, e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (*due process of law*). É um princípio universal dos Estados de Direito, que não admite postergação, nem restrições na sua aplicação. Processo administrativo sem oportunidade de ampla defesa, ou com defesa cerceada, é nulo".

O processo administrativo deve buscar sempre, por definição, a real essência dos fatos — abrindo oportunidade à produção de provas, a levantamento de informações consistente com a finalidade do procedimento administrativo tendente ao lançamento.

O procedimento da fiscalização, assim, infringirá o princípio constitucional do contraditório sempre que não conceder ao particular a oportunidade de interagir e influir efetivamente no levantamento de informações, tudo conduzido sob metodologia adequada às finalidades do procedimento em questão. Caso contrário não terá sido deferido ao particular, como lhe assegura a Constituição Federal, o acesso ao devido processo legal, com os recursos inerentes à sua defesa.

Repita-se, a fiscalização fazendária tem por escopo a busca da verdade material, a real existência e essência dos fatos relevantes para a apuração e recolhimento dos tributos.

Impõe-se, assim, a averiguação exaustiva e imparcial dos eventos ocorridos no mundo dos fatos para a aferição de sua eventual subsunção à descrição normativa correspondente. É que a tarefa de verificação e análise dos elementos do mundo dos fatos, para concluir acerca dessa subsunção — conforme já exaustivamente demonstrado —, é *plenamente vinculada*, submetida irrestrita e severamente à lei, sendo inadmissível qualquer interferência valorativa por parte do agente administrativo. Daí por que lhe é vedado lançar mão de presunção para arrecadar imposto ou inpor penalidade.

Deve, pois, a autoridade administrativa proceder a todo e qualquer levantamento e averiguação necessários à exata compreensão do fenômeno ocorrido no mundo dos fatos para aferir a

sua eventual adequação à hipótese de incidência tributária, e tudo isso mediante ampla possibilidade de interação por parte do contribuinte interessado.⁸

Na medida em que não se defere à autoridade administrativa nenhuma atividade valorativa, conclui-se pela inevitável subordinação do processo administrativo ao princípio da verdade material ou real. Em outras palavras, *não se admite o predomínio da verdade formal no processo administrativo*. Daí a necessidade inexorável de se respeitar, da maneira mais irrestrita possível, o princípio constitucional da ampla defesa.

Toda rigidez em matéria tributária (princípios do consentimento, da legalidade e da tipicidade) estaria sendo contornada se fosse admissível qualquer tergiversação com o princípio da ampla defesa no curso do processo administrativo que tem por objeto o esclarecimento dos elementos necessários à prática do ato de lançamento do tributo.⁹

8. É a lição de Aliomar Baleeiro: "*Omissão ou suspeição do declarante — Até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes), o Fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em sua declaração, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do art. 149 do CTN. Mas, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o sujeito passivo pode ser omissor, reticente, ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo, conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão. Nesses casos, a autoridade está autorizada legitimamente a abandonar os dados da declaração ou de informações, esclarecimentos ou documentos, sejam do primeiro, sejam do segundo e arbitrar o valor ou preço, louvando-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável. Poderá arbitrar, isto é, estimar, calcular, buscar a verdade dentro ou fora da omissão, reticência, mentira. Poderá arbitrar, nesse sentido, mas não praticar o arbítrio puro e simples, indo até o absurdo ou às vizinhanças dele. O procedimento há de ser racional, lógico e motivado. A pena contra a omissão, reticência, ou fraude, é a da lei, geralmente multa, não porém o arbítrio puro e simples, que duplicaria ou multiplicaria o peso do castigo. E tanto é esse o fim e o objeto do art. 148, que, na cláusula final, ele ressalva, em caso de contestação, a avaliação contraditória (isto é, bilateral), seja na instância administrativa, seja na judicial. Esta sempre garantida pelo art. 153, § 4º, da CF de 1967" (g.n.) (*Direito Tributário Brasileiro*, pp. 453 e 454).*

9. Veja-se Agustín Gordillo, *Procedimientos y Recursos Administrativos*, p. 63 e Alberto Xavier, *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 109.

Daí a utilidade didática da dicção do art. 142 do código tributário nacional, determinando que "a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional", dispondo que o agente fiscal que vai praticar esse ato administrativo deve fazê-lo de forma vinculada aos critérios legais previamente dispostos, calculando o montante do tributo devido e, sendo o caso, propondo a aplicação da penalidade cabível, tudo com absoluta submissão à lei.

Estas considerações — a exemplo do que ocorre com a legalidade e a tipicidade, que decorrem do princípio do consentimento — não são gratuitas e isoladas imposições do sistema normativo. São verdadeiros desdobramentos instrumentais de outro princípio supremo de contenção do exercício do poder, que se convencionou chamar de *due process of law*.

4.2.2 "Due process of law"

É sempre necessária a referência ao estudo feito por A. R. Sampaio Dória,¹⁰ que sintetiza a evolução histórica do instituto, desde o Edito de Conrad II, de 1037, passando pela Carta Magna de 1215 — arrancada, do rei João Sem Terra, pelos senhores feudais em extraordinária e violenta organização reivindicatória — e pela assimilação do princípio pelo direito constitucional norte-americano — na Constituição de 1787 e respectiva Emenda n. V — até atingir a Constituição brasileira de 1946, que acolheu o princípio do *due process of law*¹¹ e seus desdobramentos.

O significado da expressão *due process of law* é o de referir as garantias de natureza processual tendentes a inibir ou eliminar o arbítrio nas restrições aos direitos à vida, à liberdade e à propriedade. Ao longo dos séculos, a implementação prática do preceito, na dinâmica das relações sociais, deu causa ao surgimento das garantias processuais concernentes ao direito de ser previamente convocado — por meio de citação — para comparecer ao proces-

10. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula "Due Process of Law"* tese para concurso na USF, 1964.

11. A expressão também é conhecida por "*law of the land*", podendo ser utilizadas como sinônimos.

so e, nele, ver reconhecido o direito à oportunidade de deduzir a competente defesa. Mas a importância do preceito não consentiu com a limitação de seu conteúdo a mera diretriz processual, adjetiva. Não. A interpretação do preceito, desde o final da Guerra Civil norte-americana, sempre percorreu o caminho alargador do alcance e explicitador do conteúdo verdadeiramente material da cláusula *due process of law*.

Conceituar a cláusula, todavia, não é matéria simples, havendo até mesmo quem desaconselhe, por entendê-la inconveniente, a tentativa. É o caso de Frankfurter,¹² juiz da Suprema Corte dos EUA, que disse: "*Due process* não pode ser aprisionado dentro dos traçozeiros lindes de uma fórmula (...) *due process* é produto da história, da razão, do fluxo das decisões passadas e da inabalável confiança na força da fé democrática que professamos. *Due process* não é um instrumento mecânico. Não é um padrão. É um delicado processo de adaptação que inevitavelmente envolve o exercício de julgamento por aqueles a quem a Constituição confiou o desdobramento desse processo".

O desenvolvimento da compreensão do alcance da cláusula — de (i) regra processual a (ii) princípio basilar de conteúdo material — não passou despercebido por San Tiago Dantas,¹³ que escreveu: "(...) enquanto na Inglaterra jamais se concebeu que o princípio pudesse ser invocado contra um ato do Parlamento, supremo depositário da soberania, nos Estados Unidos a fórmula cedo começou a ser considerada limitativa para o próprio Congresso, e a constituir um dos *standards* jurídicos com que a Corte Suprema censura a constitucionalidade das leis, de modo que o tribunal já podia dizer no *leading case* Hurtado x California: 'Applied in England only as guards against executive usurpation and tyranny, here they have become bulwaks also against arbitrary legislation'".

A cláusula é instrumento de proteção contra o arbítrio, seja ele de quem for. Diz San Tiago Dantas:¹⁴ "O instrumento está cria-

12. Apud A. R. Sampaio Dória, *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula "Due Process of Law"*, p. 48.

13. "Igualdade Perante a Lei e 'Due Process of Law'", in *Problemas de Direito Positivo*, p. 43.

14. *Idem*, *ibidem*, pp. 43-44

do. Como escreve Pound, o *due process of law* é um *standard*, pelo qual se guiam os tribunais, e, assim sendo, 'deve aplicar-se tendo em vista circunstâncias especiais de tempo e de opinião pública em relação ao lugar em que o ato tem eficácia'. E invoca a manifestação do Justice Daniel Webster que, segundo o autor, "(...) ofereceu a síntese, sem dúvida mais conhecida, do que se entende por *law of the land* ou *due process of law*: 'The meaning is that every citizen shall hold his life, liberty, property, and immunities under the protection of the general rules which govern society. Everything which may pass under the form of enactment is not, therefore, to be considered the law of the land'".

É que, ao lado do requisito da generalidade, não basta à norma jurídica inaugural ser veiculada por meio de lei. Diz San Tiago Dantas: "(...) não basta a expedição de um ato legislativo formalmente perfeito para preencher o requisito do *due process of law*. Se assim fosse, a cláusula seria inoperante como limite ao arbítrio legislativo, pois o requisito constitucional estaria atendido com a simples existência formal da lei" (p. 45). O autor inclui sob o alcance do conceito de *due process of law*, por um lado, fórmulas constitucionais que possibilitam o desempenho pelo Judiciário da sua inerente função fiscalizadora e controladora da atuação do Estado e, por outro lado, um processo técnico de sujeição material da lei a princípios superiores do direito (ob. cit. p. 51).

Iluminados por estas lições é que devemos estabelecer os parâmetros dentro dos quais deve o processo administrativo se desenrolar, sempre buscando o interesse público primário, a realização do desígnio constitucional, impondo-se a ampla e desinteressada perquirição da verdade material acerca dos fatos analisados, para reconhecimento adequado dos respectivos efeitos legais.

4.3 Processo administrativo e verdade material

O nascimento de obrigação tributária, recorde-se, depende da ocorrência, no mundo dos fatos, de evento que se subsuma integralmente à hipótese de incidência (prescrição abstrata) descrita na norma de tributação. Impõe-se, pois, a averiguação exaus-

tiva e imparcial dos eventos ocorridos no mundo dos fatos para aferição da sua eventual subsunção à descrição normativa correspondente.¹⁵

A tarefa de verificação dos elementos do mundo dos fatos para averiguar eventual ocorrência de subsunção de fatos à lei tributária é plenamente vinculada. Trata-se de atividade administrativa que se submete integralmente à lei, sendo inadmissível qualquer interferência valorativa do agente administrativo encarregado de levá-la a cabo. Deveras, a atividade valorativa em matéria de instituição e arrecadação de tributos esgota-se no plano legislativo. No plano da administração (arrecadação) tributária (aí incluída a tarefa de verificação do fato impositivo e de aplicação da legislação fiscal correspondente) a interferência valorativa é totalmente proscribita, vedada, inclusive, ao juiz.¹⁶

Deve, pois, a administração tributária buscar a *verdade material* acerca dos acontecimentos que, no mundo fenomênico, detekte e julgue subsumirem-se às hipóteses de incidência abstratamente descritas nas normas jurídicas de tributação. Não pode, no entanto, a administração pretender complementar, aprimorar, suprir ou, de qualquer forma, alterar ou inovar matéria constitucionalmente submetida — de forma solene e severa — à mais absoluta e estrita legalidade.

15. Ver Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, pp. 62 e ss.

16. Nesse sentido é a lição de Alberto Xavier: "(...) existiria discricionariedade quanto ao conteúdo de a lei autorizasse a administração, na prática do lançamento, a exercer uma liberdade de escolha referente a qualquer dos elementos que concorrem para, em abstrato, definir a prestação tributária individual. Uma autorização dessa espécie, seria, porém, inconstitucional — e isto precisamente por brigar contra o princípio da legalidade na sua expressão de reserva absoluta de lei ou de tipicidade. Ora, de harmonia com o princípio da tipicidade — *nullum tributum sine lege* — a lei fiscal contém em si mesma uma valoração definitiva das realidades sobre que versa, a qual exclui qualquer elemento a ela estranho, especialmente a vontade da administração" (g.n.) (*Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 162). É também nesse sentido a antiga lição de Tulio Ascarelli que sintetizou: "Falece ao fisco qualquer poder discricionário nesta matéria, porquanto o objetivo do lançamento é exclusivamente declarar o resultado da rigorosa aplicação da lei a determinados fatos" ("Imposto de Renda — Considerações sobre as declarações prestadas pelo contribuinte e as decisões administrativas", in *RT* 156/483).

Em outras palavras, como assevera Alfredo A. Becker,¹⁷ desde que ocorra o fenômeno da subsunção, a incidência da regra de tributação é absolutamente automática, incumbindo à autoridade administrativa, única e exclusivamente, verificar a ocorrência do referido fenômeno (da subsunção e zelar pela aplicação da norma jurídica, nos exatos e precisos termos em que posta pelo legislador competente. Nada além e nada aquém.

A atividade de verificação da ocorrência (e qualificação jurídica) dos fatos jurídicos tributários — assim entendidos aqueles eventos fenomênicos que se subsumem à hipótese de incidência tributária, validamente descrita por lei — consuma-se mediante procedimento administrativo. Suas características e parâmetros fundam-se diretamente em princípios informadores de rígida disciplina constitucional, sendo defeso à administração pretender, por qualquer forma ou meio, praticar ato que exceda tal limitada e rigorosamente vinculada competência administrativa. No procedimento administrativo não basta a interpretação razoável, para usar a expressão de Recaséns Siches,¹⁸ impondo-se a descoberta da verdade material.

Nesse sentido, veja-se trabalho exaustivo de Geraldo Ataliba¹⁹ no qual, tratando da defesa contra ato administrativo de imposição de penalidade, sustenta: "(...) em matéria de direito punitivo, prevalece o princípio da verdade material sobre o princípio da verdade formal, ao contrário do que acontece em matérias patrimoniais ou de realização de desígnios econômico-patrimoniais (...). O princípio da ampla defesa tem aqui cabal aplicação. Na verdade ele não se restringe à esfera do direito penal, mas a todo o campo do chamado direito punitivo. Em outras palavras, toda vez que estivermos diante do Estado desempenhando sua função de punir — compreendida sob a designação genérica de *jus puniendi* — tem plena, absoluta e cabal aplicabilidade a disposição do § 15 do art. 153 da Constituição, que trata de assegurar a ampla defesa. Ampla significa lata, extensa, aberta, irrestrita. É causa de nulidade qualquer

17. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 60.

18. *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*, p. 176.

19. "Princípios do Procedimento Tributário", in *Revista Fisco e Contribuinte*, junho/75, p. 464.

tipo de constrangimento ou restrição que reduza, de qualquer forma, a possibilidade que têm os acusados de deduzirem todas as provas testemunhais, documentais, periciais e outras, em seu benefício, em defesa de seus direitos. Com relação ao termo 'acusado', empregado pelo § 15 do art. 153 da Constituição, não há dúvida que se refere não só aos acusados perante a justiça criminal, como todo e qualquer tipo de acusado de infração de toda e qualquer norma jurídica, inclusive na esfera administrativa" (g.n.).

Como desdobramento do princípio da ampla defesa, salienta Geraldo Ataliba,²⁰ no citado estudo, a ótica a partir da qual deve a questão do ônus da prova ser analisada: "Não pode ser aplicado qualquer tipo de punição com base em presunções. Por outro lado, também não pode — sem ampla comprovação, convincente aos olhos do julgador — ser reconhecida a existência ou autoria de qualquer fato ilícito. Na verdade, em matéria punitiva, todo ônus da prova incumbe à Administração, ficando ao acusado simplesmente a prova das circunstâncias ou fatos que sejam excludentes, elidentes ou de quaisquer atenuadores das circunstâncias que o prejudicam (...). A aplicação de sanções depende de prova que deve ser exaustivamente promovida pelo fisco, de tal forma a convencer, por meios não indiciários, mas diretos, o julgador, quanto à procedência do alegado. Trata-se de uma proteção estabelecida em favor da liberdade e do patrimônio do contribuinte, que não pode ser punido com base em presunções. Por isso se afirma que a verdade material prevalece, sempre, nesses casos, sobre a verdade formal" (g.n.).

Então, demonstrada a ocorrência de qualquer restrição ao direito de ampla defesa do contribuinte acusado de ter cometido irregularidade, deve-se concluir pela nulidade do procedimento fiscal, desconstituindo-se o eventual título executivo nele lastreado.²¹ Essa afirmação não decorre de formalismo na análise do alcance do princípio da ampla defesa, mas sim do necessário respeito ao alcance do princípio da verdade material, que nada mais faz do que garantir a adequada constatação da ocorrência, ou não, de fato imponível tributário e o correto enquadramento do fato imponível constatado, nos termos do ordenamento jurídico vi-

20. Idem, *ibidem*.

21. Veja-se José Frederico Marques, "A Garantia do 'Due Process of Law' no Direito Tributário", in *RDP* 5/28.

gente! É que, repita-se, toda a rigidez constitucional em matéria tributária (princípio da legalidade, princípio da tipicidade etc.) estaria sendo contornada: se fosse admissível restrição ao princípio da ampla defesa no transcorrer de processo administrativo que visa o lançamento de tributo e/ou à aplicação de penalidade.

Deveras, a única maneira de assegurar a plena eficácia dos princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade, isonomia, capacidade contributiva etc.,²² é excluir de maneira eficaz qualquer intromissão volitiva dos órgãos da administração na tarefa de apuração e lançamento de tributo devido. Em outras palavras, repita-se, a tarefa administrativa consiste na verificação da ocorrência e das características dos fatos ocorridos para, a partir daí, implementar a aplicação da norma jurídica. Se ao contribuinte não for deferido o direito à ampla defesa, a administração estará decidindo o objeto do processo administrativo (verificação da ocorrência do fato impositivo e suas características) de forma eventualmente divorciada da realidade, o que, por via oblíqua, ofende e

22. A correlação entre ampla defesa no processo administrativo e respeito ao princípio constitucional da legalidade também não passou despercebida por H. W. Kruse que ensinou: "La protección del particular contra medidas antijurídicas de la administración, establecida especialmente mediante el principio de tipicidad de la imposición, se considera actualmente como obvia, pero nunca se llega a valorarla en grado suficiente. (...) Con ello (procedimiento) el deber o impositivo, ya en la fase administrativa, que normalmente lleva a tramitación el caso impositivo, está perfectamente en situación de hacer valer sus derechos y pretensiones frente a las autoridades financieras; con ello, a su vez, es deber oficial de éstas no pasar por alto simplemente el ejercicio de tales derechos y pretensiones, sino prestar a los mismos la atención debida" (in *Derecho Tributario*, p. 503). Daí o vigor da manifestação de Agustín Gordillo, que sustenta que "Si la decisión administrativa no se ajusta a tales hechos reales, aunque ello resulte de una falta de información no subsanada por el particular, el principio de la verdad material lleva de todos modos a igual conclusión: el acto que no se ajusta a la verdad de los hechos se encuentra viciado" (in *Procedimiento y Recursos Administrativos*, p. 330). Vale, mais uma vez, invocar a lição de Alberto Xavier, que, tratando do princípio da verdade material, escreveu o seguinte: "A instrução do processo tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto; e daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhe permitam formar a convicção da existência e conteúdo do ato tributário" (in *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 109). É, novamente esclarecedora a lição de Agustín

compromete os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, afastando a segurança jurídica.²³

A experiência prática no trato de questões submetidas a processos administrativos impõe um esclarecimento, visando a combater um preconceito — de conveniência ou por pura ignorância, não importa — que se vem formando no seio da administração. Têm as autoridades administrativas considerado que o direito à ampla defesa limita-se ao direito do particular de alegar e comprovar de plano a imprestabilidade de levantamentos, arbitramentos etc., como se o *due process of law* se limitasse a conferir ao particular o direito de manifestar sua inconformidade. Tal pri-

Gordillo, nos seguintes termos: "Por último, en íntima unión con el principio de la instrucción cabe mencionar el principio de la verdad material, por oposición al principio de la verdad formal. Esto es fundamental respecto a la decisión que finalmente adopte la administración en el procedimiento: mientras que en el proceso civil el juez debe necesariamente constreñirse a juzgar según las pruebas aportadas por las partes (verdad formal), en el procedimiento administrativo el órgano que debe resolver está sujeto al principio de la verdad material, y debe en consecuencia ajustarse a los hechos, prescindiendo de que ellos hayan sido alegados y probados por el particular o no; (...) Si la decisión administrativa no se ajusta a los hechos materialmente verdaderos, su acto estará viciado por esa sola circunstancia. La fundamentación del principio se advierte al punto si se observa que la decisión administrativa debe ser independiente de la voluntad de las partes, y que por ejemplo un acuerdo entre las partes sobre los hechos del caso, que en el proceso civil puede ser obligatorio para el juez, no resulta igualmente obligatorio para el administrador, que está obligado a comprobar la autenticidad de los hechos, a la inversa, entonces, tampoco puede depender la decisión administrativa de la voluntad del administrado de no aportar las pruebas del caso: ella debe siempre ajustarse únicamente al principio de la verdad material" (idem *ibidem*, p.63).

23. Tratando de matéria semelhante, Celso Antônio Bandeira de Mello assentou com clareza: "(...) dado que só pode ser tributada renda real (e não podem ser gravados depósitos bancários como se renda fossem), resulta que é obrigatória a perquirição da realidade, sendo interdito o aferrar-se a dados formais para 'presumir renda', ainda que esta de fato inexistia. A exigência de atenção ao princípio da verdade material é particularmente relevante na matéria em pauta, posto que só se pode tributar a renda real efetivamente existente e detectada, fato que opõe irremissíveis embargos à recusa de validade a esclarecimentos desassistidos de esforço em assentamentos contábeis" (g.n.) (p. 102) ("Imposto sobre a Renda — Depósitos Bancários — Sinais Exteriores de Riqueza", in *RDT* 23-24/91).

mário entendimento não resiste a superficial análise e reflexão sobre o alcance do direito à ampla defesa. A manifestação contestatória do contribuinte é apenas o início do procedimento contraditório a ser instaurado no curso do processo administrativo, cuja condução deve pautar-se pela busca da verdade material acerca dos fatos envolvidos, sem nenhuma economia ou restrição aos meios de prova disponíveis. A contestação, longe de esgotar o direito à ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes, é mero pressuposto de início do exercício desse direito constitucionalmente conferido e assegurado ao particular.

Vejamos, pois, como essas noções inserem-se na dinâmica do procedimento administrativo de apuração da ocorrência do fato impositivo e suas circunstâncias, visando ao lançamento.

4.4 Arbitramento

Se a fiscalização tiver alguma razão fundada para pretender cogitar desconsiderar os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, deve ela, fiscalização, pautar seu comportamento na lei. É que — ainda que a fiscalização não aprecie essa realidade — seu comportamento está inexorável e completamente limitado ao disposto na lei.

E a lei fornece os mecanismos para solucionar eventuais dificuldades na obtenção de documentos ou informações idôneas; trata-se do procedimento de arbitramento.²⁴ Este instituto, toda-

24. Alberto Xavier, tratando das investigações que devem ser realizadas no curso de procedimento administrativo tendente ao lançamento, explicitou suas lições anteriores: "A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio de legalidade, tendente à proteção da esfera privada dos arbitrios do poder, a solução não poderia deixar de constituir em submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos fatos a um princípio da verdade material. Com efeito, de entre os caracteres gerais que se podem individualizar neste tipo de procedimento sobressai, desde logo, sua natureza marcadamente inquisitória, no que toca às provas e ao objeto processual. Por força destes princípios, o Fisco não está limitado aos meios de prova facultados pelo contribuinte, nem pode prescindir das diligências probatórias previstas na lei como necessárias ao pleno conhecimento do objeto do processo, salvo quando a lei excepcionalmente o autorize. O procedimento tributário de lançamento

via, deve ser analisado e compreendido nos termos da lei e pautado por todas as exigências sistemáticas da Constituição. Não se trata de procedimento arbitrário.

Como se recorda, o art. 148 do código tributário nacional, matriz legal das hipóteses de arbitramento, declara textualmente o seguinte: "Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvado, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial" (g.n.). Não há como argumentar em sentido contrário. Como decorrência das exigências sistemáticas da Constituição, a didática norma jurídica não está aconselhando ou sugerindo; a lei — e o sistema — determina e impõe aos apressados agentes fiscais o único comportamento que podem adotar na hipótese de pretenderem desconsiderar documentos e esclarecimentos do contribuinte. Fora desse padrão sistemático e legal, qualquer ato do agente administrativo é nulo; sua vontade é irrelevante; seu poder, nenhum. O subsistema constitucional tributário brasileiro proscreve o atalho fácil do arbítrio e da presunção.

Sobre o art. 148 do c.t.n., Rubens Gomes de Sousa,²⁵ com sua habitual elevada densidade conceitual, merece transcrição, pela autoridade e capacidade de síntese: "Lançamento é o procedimen-

reveste, pois, as características de um verdadeiro processo inquisitório, tendo por objeto o fato tributário na sua existência histórica, de cuja verificação a lei faz depender a pretensão tributária. A instrução do processo tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto; e daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhe permitam formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário. Essa convicção é, porém, uma livre convicção, no sentido de que não está limitada à existência de regras legais de prova, onde os meios probatórios têm, em princípio, o valor que lhes resulte da sua idoneidade como elementos da referida convicção" ("I.R. — Lançamento por arbitramento — Pressupostos e Limites", in RDT 31/174).

25. E prossegue: "Explicadas assim a natureza e as finalidades do lançamento, fica claro que a norma do art. 148 do CTN rege a 'valoração quantitativa

to vinculado e obrigatório, privativo da autoridade administrativa, tendente à constituição do crédito tributário pela verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, pelo cálculo do montante devido, pela identificação do sujeito passivo e, sendo caso, pela proposta de aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142). (...) o lançamento (...) tem por fim a constatação e a *avaliação qualitativa e quantitativa* das situações que a lei define como pressupostos da impositição e, como consequência, a criação da obrigação tributária em sentido formal.' (...) 'A palavra *avaliação* é aqui usada no sentido de exame, análise, verificação: não deve ser confundida com avaliação, que é apenas uma forma ou modalidade de análise, como veremos adiante. A avaliação, neste sentido, pode ser *qualitativa* ou *quantitativa*. Por *avaliação* qualitativa entende-se o exame da qualidade do fato gerador, isto é, da sua natureza (...). Por sua vez, a *avaliação quantitativa* (...) consiste em apurar o valor em dinheiro do fato gerador já analisado pela avaliação qualitativa, para o efeito de calcular o montante do tributo devido em função desse valor. Pode ser uma simples operação matemática, quando o valor resulte do simples exame (por exemplo: o valor de uma venda ou de um contrato), ou pode ser

va' que é um dos elementos integrantes do lançamento, através dos quais este constata o prévio nascimento da obrigação tributária pela ocorrência do fato gerador e, mediante essa constatação, cria o crédito tributário correspondente (CTN, art. 142). Muito embora essa conceituação jurídica do lançamento, adotada pelo CTN, como ato ao mesmo tempo declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito que lhe corresponde seja controvertida em doutrina, ela não é essencial para *dar ao lançamento o caráter de um procedimento administrativo vinculado, isto é, não-discriminatório*. Por outras palavras, o lançamento é um procedimento desta última natureza, e sempre o seria qualquer que fosse a tese doutrinária adotada quanto aos seus efeitos: de resto, o CTN é expresso em assim o definir (art. 142, parágrafo único). *A não-discriminabilidade dos atos da administração tributária em geral, e do lançamento em particular, decorre da natureza "ex lege" da própria obrigação tributária*. Ou seja, da circunstância de ser a obrigação tributária uma relação jurídica derivada exclusivamente da lei como expressão do poder de soberania do Estado. Quando a Constituição diz que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça (art. 150 § 29) ela não está apenas proclamando, no plano político, uma garantia individual, mas também definindo, no campo técnico, o meio de atuação do Estado no caso particular. (...) No mesmo sentido que Vanoni, conclui Angelo Dus que, em matéria de lança-

uma operação técnica mais ou menos complexa (por exemplo: a avaliação de um imóvel)".

É extraordinariamente feliz a utilização das locuções "avaliação qualitativa" e "avaliação quantitativa", feita por Rubens Gomes de Sousa, pois trata de apartar, completamente, a ingerência de uma na outra. A avaliação qualitativa, adstrita à verificação da ocorrência do fato impositivo, precede a quantitativa e, mais importante ainda, não é por esta (quantitativa) influenciada. No segundo momento, isto é, verificada a ocorrência do fato impositivo e o consequente nascimento da obrigação tributária respectiva, por meio da qualitativa, é que tem lugar a avaliação quantitativa, tendente à tradução em números da obrigação cujo nascimento foi outrora detectado. Então, os limites de atuação desta avaliação quantitativa circunscrevem-se ao escopo da sua função: quantificar. É-lhe vedado intrometer-se na questão atinente ao nascimento da própria obrigação tributária, cujo conteúdo visa a quantificar.

Daí por que a garantia do contraditório, no caso de impugnação de arbitramento (art. 148 do c.t.n), é ampla e irrestrita, assegurando-se que o ato de quantificação — objeto da obrigação — não

mento, não se admite discricionariedade administrativa, *podendo-se, quando muito, tolerar uma margem de erro técnico*. De resto, a discricionariedade administrativa, como conceito jurídico, exige premissas que, como adiante veremos, estão ausentes no processo de lançamento tributário. O preceito constitucional da legalidade tributária é atuado na lei complementar através da chamada 'reserva da lei', isto é, da definição normativa de quais os elementos da relação jurídica tributária cuja regulamentação é privativa da lei, entendida *stricto sensu* como ato votado pelo Legislativo e sancionado pelo Executivo. Esses elementos reservados à lei são: a instituição, majoração, redução ou extinção do próprio tributo, a definição do fato gerador da respectiva obrigação, a fixação da sua alíquota e da sua base de cálculo, a tipicidade das infrações e a cominação de penalidade, e a enumeração das hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário (CTN, art. 97). No tocante à majoração do tributo, o dispositivo esclarece, para estender a norma da 'reserva da lei' também à hipótese, que ela se equipara à modificação da base de cálculo, que importe em tornar o tributo, *ceteris paribus*, mais oneroso (CTN, art. 97, § 1º). Por outras palavras, a majoração do tributo, privativa da lei, não é somente a que decorre da agravação da alíquota" ("Um Caso de Ficção Legal no Direito Tributário: A pauta de valores como base de cálculo do ICM", in RDP 11/19).

esteja transformando-se em verdadeiro ato de pretensa criação da própria obrigação. A quantificação da obrigação tributária é tarefa absoluta e severamente submetida à lei e ao amplo contraditório. E não basta que se defira oportunidade para apresentação, pelo particular, de defesa. Impõe-se a verificação dos elementos probatórios trazidos pelo particular, abrindo-se a avaliação contraditória reclamada pela lei e assegurada pela Constituição.

Neste contexto, impõe-se a consideração das presunções e ficções legais, tão largamente utilizadas, especialmente em matéria de imposto sobre a renda, no direito brasileiro. Recordemos, pois as noções de presunção e ficção legais.

5

PRESUNÇÕES E FICÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

5.1 Pensamento alienígena (e antecipação de algumas considerações):
 5.1.1 Referência à doutrina italiana — 5.1.2 Referência à doutrina espanhola — 5.1.3 Referência à doutrina argentina. 5.2 Doutrina brasileira:
 5.2.1 Na Teoria Geral do Direito — 5.2.2 No chamado direito tributário.
 5.3 Considerações terminológicas: 5.3.1 Presunção e ficção — 5.3.2 Elisão e evasão. 5.4 Consideração crítica.

5.1 Pensamento alienígena (e antecipação de algumas considerações)

Sem nenhuma pretensão de proceder a uma compilação exaustiva, relacionamos alguns estudos estrangeiros dos quais poderemos extrair elementos que contribuirão para a formação de considerações críticas sobre a questão, no sistema brasileiro.

5.1.1 Referência à doutrina italiana

No código civil italiano¹ há definição de presunção, nos seguintes termos: "art. 2.727. le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato". Trata-se de disposição legal meramente didática, limitando-se a explicitar a estrutura do procedimento intelectual dedutivo, que parte de fato conhecido para alcançar um fato desconhecido.

O art. 2.728 do mesmo código civil italiano dispõe: "Le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite. Contro de presunzioni sul fondamento

1. G. Cian e A. Trabucchi, *Commentario Breve al Codice Civile*.

sume-se a postura que apenas consiste em concluir, mesmo sem evidência concreta irrecusável, que no caso a realidade coincidirá com os precedentes conhecidos. Há um juízo de verossimilhança, que prepondera, mesmo sem qualquer comprovação. Na ficção, entretanto, sabe-se que a coisa em presença não é como se a define ou configura, mas conceitua-se como se o fosse, a fim de se obter um resultado que em condições normais não seria atingido. Em algumas hipóteses de presunção, o que se faz é aplicar uma lei de frequência para se dar como provado o que é provável; costuma-se dizer que a hipótese tem a ver com a prova de sua existência e não com a natureza mesma das coisas, pelo que é chamada de *presunção-prova*, servindo frequentemente como recurso para a demonstração de fatos no curso dos processos judiciais. Diferente é a *presunção plena*, ou *legal*, ou, ainda, *juris et jure*, que não admite contraprova, ao passo que as presunções relativas ou *juris tantum* podem ser desfeitas mediante demonstração concreta de que na realidade as coisas não se materializaram como se havia previsto. Embora a presunção legal se aproxime mais das ficções, em verdade delas continua a diferir, porque naquelas existe probabilidade do resultado presumido, ao passo que nesta essa probabilidade não se verifica, já que é elemento integrante da figura que o resultado da ficção seja definir a coisa como na sua realidade fática ela não é. Embora sejam amplamente utilizadas como recursos válidos de conceitualística jurídica, por muito tempo as presunções e as ficções não foram objeto de exame no campo do direito tributário. No direito privado as relações jurídicas comportam melhor as duas figuras, visando, como geralmente visam, à solução equitativa de problemas ou à certeza de determinadas relações jurídicas. No direito penal as presunções servem, muitas vezes, para mitigar o tratamento a ser dado ao réu, muito embora também se conheçam casos em que ela é prevista em seu desfavor, como a presunção legal de violência nos crimes sexuais em que a vítima é menor. No direito constitucional e no administrativo há emprego de presunções e ficções, dados os âmbitos naturais do processo formativo das normas e de sua aplicação. *No direito tributário, entretanto, a maior ou menor faixa de utilização das duas figuras estará necessariamente na dependência do sistema de direito positivo que na sua disciplina prevalece*" (pp. 216 e 217).

Em outro trabalho Ulhoa Canto²⁵ resume as duas figuras nas seguintes palavras: "As presunções e as ficções fazem parte do processo gnosiológico figurativo. Por ambas chega-se a uma realidade legal que não coincide com a realidade fenomenológica conhecida através dos meios de percepção direta" (...) (p. 3). "Na ficção, para efeitos pragmáticos a norma atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação, características ou natureza que no mundo real *não existem nem podem existir*. Na presunção, a regra é estabelecida dentro dos *limites da realidade possível*, inferida de fatos semelhantes já ocorridos, e que, portanto, *são não só possíveis como até prováveis*" (g.n.).

E mais adiante conclui: "Portanto, mesmo quando se trata de construção indutiva da verdade específica pela qual se traduz o valor da base de cálculo, a presunção — prova formulada pela autoridade fiscal — somente prevalecerá se não encontra oposição por parte do contribuinte; se este se opuser, proceder-se-á à avaliação contraditória, cujo resultado configurará a verdadeira base de cálculo no caso concreto" (p. 16).

Vê-se que Ulhoa Canto sugere redobrada cautela no que diz respeito à utilização das presunções e ficções em matéria tributária, afirmando que "a maior ou menor faixa de utilização das duas figuras" depende da consideração das exigências sistemáticas do direito positivo (do "sistema de direito positivo", diz ele).

E sugere que essas figuras sejam admitidas como ensejo para início de processo administrativo tendente ao lançamento, no qual, ocorrendo oposição por parte do contribuinte, será instaurado o contraditório (que pressupõe possibilidade de exercício do direito à ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes).

✦ 5.3 Considerações terminológicas

5.3.1 Presunção e ficção

Parece não haver maiores dúvidas quanto ao fato de ser a chamada presunção relativa um expediente normativo tendente

25. "Presunções no Direito Tributário", in *Cadernos de Pesquisas Tributárias* n. 9, p. 5.

a dar ensejo à instauração do contraditório no curso de um processo. Como elemento ensejador de início de processo no curso do qual será desenvolvido o contraditório, assegurando-se o direito de ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes, essa categorização científica não oferece maiores dificuldades. Sua utilização abusiva encontra simples e eficazes remédios no seio do sistema de direito positivo, da própria invalidade da norma, até a invalidação de ato administrativo com a responsabilização do agente (e/ou Estado) que atuou com desvio de poder.

O tema — das presunções relativas — adstringe-se ao plano dos fenômenos processuais, que só nos prendem — aqui — a atenção como pretexto para recordar a supremacia do contraditório, da ampla defesa, com os recursos a ela inerentes, e da irrestrita possibilidade de, na hipótese de qualquer abuso ser praticado contra o particular, responsabilização do Estado e/ou seus prepostos. Já as presunções absolutas e as ficções, estas sim, respeitam ao direito material, dizem com as próprias normas de direito positivo material.

Aliás, ao menos em matéria tributária não vislumbramos utilidade em criar duas categorias distintas, ficção e presunção absoluta, pelo simples fato de que não encontramos, no direito positivo, regimes jurídicos distintos aplicáveis a cada uma destas categorias.

A razão de ser das classificações científicas está na respectiva utilidade — que consiste na identificação do regime jurídico próprio de cada uma das categorias criadas. Uniforme o regime jurídico, inútil a classificação, cuja idealização não passa de *nonsense*. Ensinou Celso Antônio Bandeira de Mello:²⁶ “As classificações jurídicas assim também se realizam e agruparão seus objetos segundo elementos de direito. Em outras palavras: ao separar gêneros, espécies e subespécies têm como critério regimes normativos. Por conseguinte, no topo da classificação estarão os elementos que permitem isolar um complexo relativamente vasto de regras e princípios jurídicos. Em graus sucessivos, as subdivisões posteriores irão separando regimes normativos cada vez mais particularizados. Toda sistematização, em direito, só pode ter como

26. *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*.

objetivo identificar ‘complexos de normas’, porque o que interessa ao jurista é saber quais as regras aplicáveis a tal ou qual hipótese” (p. 88). (...) “Em direito, a operação de classificar, por força há de se ater às características de ‘direito’, isto é, dos institutos e categorias, cujos ingredientes componentes são sistemas de normas, processos que definem um conjunto de efeitos imputáveis a determinadas situações e relações” (p. 361).

É que o regime constitucional aplicável assim às presunções absolutas como às ficções é o mesmo, razão pela qual não julgamos útil separá-las em categorias distintas. As razões pelas quais a doutrina tradicional tem feito a distinção dizem respeito a fenômenos alheios ao sistema de direito positivo. Ora são elementos do plano fenomênico, ora elementos psicológicos e pré-legislativos. Carnelutti²⁷ entrega o serviço, resumindo que as razões para tal distinção são históricas: “Pero, en cualquier caso, *aquella vinculación histórica con la materia procesal obliga a distinguir presunciones legales absolutas y ficciones de Derecho*” (g.n.).

Utilizaremos, simplesmente, as denominações (i) presunção e (ii) ficção, conforme o conteúdo normativo diga respeito a (a) início de prova ou (b) qualificação material de fatos/atos ou atribuição de efeitos, respectivamente.

5.3.2 *Elisão e evasão*

A questão da legítima ou ilegítima atuação do particular no sentido de furtar-se à incidência da norma de tributação tem sido tratada pela doutrina sob as mais diversas denominações, adverte A. R. Sampaio Dória.²⁸ Adotamos a definição do referido autor para o conceito de evasão, como sendo “a ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”.²⁹

Já para elisão, muito embora Sampaio Dória³⁰ tenha atingido extraordinária síntese com a famosa definição: “(...) ação tenden-

27. *Apud* José Luíz Pérez de Ayala, *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, p. 21.

28. *Elisão e Evasão Fiscal*, pp. 31 e ss., e 43 e ss.

29. *Ob. cit.*, p. 21.

30. *Ob. cit.*, p. 46.

te a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador (...)", consideramos mais completa a definição de Diva Malerbi,³¹ nos seguintes termos: "(...) comportamentos que os particulares manifestam perante a tributação, e que se fundam num ponto referencial comum a todos: comportamentos tendentes a evitar uma incidência tributária ou a obter uma incidência tributária menos onerosa, mediante a via jurídica lícita que lhes proporcione tal desiderato". E arremata: "Expressa-se, assim, o comportamento elisivo na prática de atos ou negócios jurídicos que são fundamentalmente motivados pelos efeitos tributários (mais benéficos) dela decorrentes. A escolha de tais atos ou negócios é essencialmente determinada pela intenção de evitar-se determinadas incidências tributárias, equiparando-se o resultado prático obtido aos daqueles atos ou negócios jurídicos sujeitos ao regime tributário desfavorável".

O que nos basta, aqui, para os fins deste trabalho, é saber que os atos ilícitos de fuga dos efeitos da norma de tributação serão referidos como atos de evasão, ao passo que os atos lícitos tendentes à redução ou eliminação da carga fiscal denominaremos de atos de elisão.

* 5.4 Consideração crítica

Parece que todas essas categorizações e classificações (ficção, presunção absoluta/relativa, fato processual etc.) foram criadas pelos cientistas/sistematizadores do direito posto, buscando utilidade operativa, organização harmônica dos elementos em sistema coerente, e nada além disso. Para fugir da balbúrdia criada pela promíscua amontoação de (i) elementos do plano fenomênico, dos eventos, com (ii) elementos do plano normativo, esses pioneiros acabaram mudando apenas de endereço (talvez procurando, inconscientemente, abrigo em outro manicômio, este sim, já um pouco mais organizado). Passaram a agrupar — de forma acriteriosa e inconscientemente, com certeza — (ii) elementos do plano normativo com (iii) elementos do plano da ciência do direito (metalinguagem em relação à linguagem objeto das normas positivas).

31. *Elisão Tributária*, p. 15.

Percebe-se que a análise dos fenômenos das ficções e presunções tem seu nascedouro na doutrina civilista, a partir de questões relacionadas à capacidade para ser titular de direitos e obrigações, da proteção dos direitos do nascituro, da organização do direito das sucessões, etc.

Criou-se, sobre — a respeito das — estas normas de direito positivo, e a pretexto de se fazer ciência do direito, uma série de proposições pretensamente descritivas e considerações pré-legislativas — metajurídicas — acerca dos fenômenos psicológicos que envolvem o processo mental do agente criador da norma jurídica.³² Só que — esqueceram-se os incautos — as normas jurídicas específicas sobre as quais foram construídas aquelas proposições descritivas não eram incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro.

Deveras — com a licença dos especialistas —, em nada ofende o sistema constitucional a norma que atribui àquele que ainda não nasceu certas proteções, certos direitos; o mesmo se diga da comoriência; idem relativamente à quitação de prestações periódicas, e assim por diante — mediante o pagamento da última parcela; etc.

Sobre tais normas, que nada tinham, e nada têm, de incompatível com o sistema de direito positivo, construiu-se sólida elaboração doutrinária. E esta sólida e útil — posto que condizente com o sistema que visava a descrever — doutrina foi simplesmente transplantada para tentar descrever elementos do subsistema constitucional tributário brasileiro.

E daí passaram a raciocinar a partir da imaginária regra de estrutura segundo a qual o funcionamento do sistema normativo (objeto) estaria sujeito às "regras" do sistema de proposições des-

32. Tais confusões andaram ocorrendo também no estudo da metodologia da ciência do direito, e foram detectadas e denunciadas, assentando-se que das cogitações psicológicas não se ocupa, também, a metodologia. Veja-se a advertência de Alchourrón e Bulygin: "(...) no hay que perder de vista que la metodología no se ocupa de la descripción de los procesos psicológicos que ocurren en la mente del científico sino de la reconstrucción racional de los procedimientos lógicos mediante los cuales el científico justifica sus aserciones", in *Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales*, p. 112.

critivas (metalinguagem), que, sobre o sistema normativo, desenvolve a ciência do direito.

Daí pretenderem que as categorizações (do plano metalinguístico da ciência do direito) "presunção absoluta" ou "ficção legal" possam infirmar, contornar ou superar exigências postas, de modo peremptório, pelo sistema normativo. Assim, antes de explicar, organizar, sistematizar os elementos do plano normativo, pretendem esses autores que as proposições descritivas sobreponham-se às proposições prescritivas.

Referindo-se à habitual confusão entre os planos normativo e descritivo — da ciência que sobre aquele formula proposições descritivas —, vale recordar Paulo de Barros Carvalho.³³ "Os autores, de um modo geral, não se têm preocupado devidamente com as sensíveis e profundas dessemelhanças entre as duas regiões do conhecimento jurídico, o que explica, até certo ponto, a enorme confusão de conceitos e a dificuldade em definir qualquer um daqueles setores sem utilizar notações ou propriedades do outro. São comuns nesse sentido, definições de ramos do direito, que começam por referências ao conjunto de regras jurídicas e terminam com alusões a princípios e composições que a Ciência desenvolveu a par ir da análise do direito positivo".

Não é porque a ciência do direito, em um dado momento e por certas razões, criou as figuras pedagógicas da presunção ou da ficção jurídica que norma de cunho tributário veiculadora, por exemplo, de ficção de existência de renda encontrará guarida para sua válida — no âmbito do sistema normativo constitucional brasileiro — aplicação, em face de situação (agora já do plano fenomênico) na qual renda tributável (de acordo com as prescrições do sistema normativo positivo) inexistente. O instituto da ficção não se insere no repertório do subsistema constitucional tributário brasileiro, ao menos no que diga respeito à detecção da ocorrência de fato imponible e quantificação da base de cálculo de tributo. É-lhe — ao subsistema constitucional tributário — alheia.

Tais instrumentos podem ser úteis para o legislador, iluminado pelo que Misabel Derzi³⁴ chama de princípio da praticabilidade,

33. *Curso de Direito Tributário*, p. 1.

34. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, p. 104.

e na busca de instrumentos de agilização e/ou simplificação da tarefa de aplicação das normas, em diversos aspectos, menos no reconhecer a ocorrência do fato imponible e influir na quantificação da base de cálculo.

Quando a Constituição outorga competência ao legislador ordinário da União para instituição, por exemplo, de imposto sobre a renda, está o sistema constitucional — e o respectivo subsistema tributário — impondo limites severos ao destinatário desta regra de competência.

A lição de Josaphat Marinho³⁵ é oportuna: "A ampliação excessiva de normas tributárias nas Constituições mutila a competência do legislador ordinário (...). A Constituição brasileira é manifestamente ampla e rígida na disciplina do sistema tributário, e por isso mesmo restritiva da competência do legislador ordinário (...)".

Nada que escape ao que denominamos de conceito constitucionalmente pressuposto de renda pode ser alcançado pela norma de tributação respectiva.

O destinatário constitucional tributário da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda só pode ser quem tenha experimentado (no plano dos fenômenos fáticos, realizado o fato imponible) a percepção de renda tributável — e a norma jurídica não pode — porque o sistema positivo assim não autoriza — "supor" ou "criar", como categoria da realidade (evento fenomênico), a ocorrência daquilo (fato) que não existe. Fora daí a regra-matriz é inválida; não encontra fundamento no sistema positivo constitucional; não é admitida à categoria de elemento integrante do repertório que compõe o subsistema constitucional tributário, encabeçado, iluminado, estruturado, contido e condicionado pelas normas constitucionais.³⁶

35. "Princípios Constitucionais Tributários", in *Estudos de Direito Público em Homenagem a Aliomar Baleeiro*.

36. Há quem sustente, a partir de análise eficaz, que as normas inválidas integram o sistema até serem dele formalmente expulsas (ver Marcelo Neves, *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*, pp. 52 e 79, dentre outras).

Impõe-se uma nova meditação sobre o tema. A questão que deve ser colocada — e adequadamente respondida — é: há fundamento, no sistema constitucional brasileiro, para a criação válida de ficções (e presunções absolutas) em matéria tributária — no que diga respeito à constatação de ocorrência do fato imponible! e quantificação do tributo devido?

Entendemos que a resposta deve ser dada com base no sistema positivo vigente, mesmo que isso implique a conclusão de que as centenárias construções doutrinárias sobre o tema — e que foram tão úteis para o estudo do direito privado — tenham que ser, simplesmente, abandonadas. Por mais argutas e intelectualmente extraordinárias que sejam as lições de Pontes, Clóvis, e tantos outros, sobre os institutos da ficção e presunção, essas lições não servem de fundamento de validade para a recepção, pelo sistema constitucional brasileiro, de toda e qualquer norma jurídica que veicule ficção ou presunção.

Todas — e não menos que todas — as normas jurídicas que pretendam, por meio de ficção, imputar os efeitos de fato imponible a evento fenomênico que não se caracterize como tal, cu manipular o conteúdo patrimonial de obrigação tributária, ou alcançar particular não incluído na categoria de contribuinte (entendido este como o destinatário constitucional da carga tributária), deverão, simplesmente, ser descritas como normas inválidas, alheias ao sistema constitucional, incompatíveis com o subsistema constitucional tributário.

Concordando com nossa afirmação de que as presunções só podem servir de ponto de partida a ser sucedido por amplo contraditório, veja-se Alessandra Picardo:³⁷ “Il contribuente che non concordi con le ricostruzioni dei fatti e le interpretazioni delle norme avanzate dall'accertamento deve proporre tempestivamente ricorso, ovvero deve impugnare l'atto di accertamento (per evitare che diventi definitivo) e dimostrare la erroneità in fatto o in diritto”.

E tal conclusão não só pode — como deve — ser sacada com a maior tranquilidade e serenidade.

37. “L'accertamento dei redditi in basi alle scritture contabile”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, extrato do v. LXV, p. 100.

A manifestação de Geraldo Ataliba³⁸ a respeito do tema é, mais uma vez, consistente com a análise sistemática do subsistema constitucional tributário: “Ora, se, de modo geral, as leis civis, comerciais, administrativas podem prudentemente estabelecer presunções e ficções, a Constituição *veda que isso seja feito em matéria penal e tributária (nullum crimen, nullum tributo sine lege)*. Isto integra o art. 5º e está protegido pelo § 4º do art. 60”.

Nenhuma dificuldade operacional ou impedimento prático servirá para justificar — à luz do vigente sistema constitucional — atropelo das exigências sistemáticas impostas pela Constituição. A necessária praticabilidade pode operacionalizar ou justificar tantas facilidades quantas queira — no trato da dinâmica da aplicação das normas jurídicas —, sem, no entanto, pretender sobrepôr-se às exigências constitucionais maiores, atinentes ao consentimento, legalidade, tipicidade, ampla defesa etc.

A presunção e a ficção, no sistema constitucional brasileiro e respectivo subsistema tributário, servirão, única e exclusivamente, como instrumento ensejador do início de procedimento administrativo tendente à apuração de eventual ocorrência de fato imponible e imputação dos respectivos efeitos. Só que esse procedimento administrativo será conduzido, por força de outras exigências do sistema, de forma tal que o acusado tenha ampla oportunidade de defesa, veja garantido, de forma irrestrita, o contraditório na formação de cada uma das premissas que se irão estabelecendo, e assim por diante.

Allorio³⁹ também não admite a utilização das presunções absolutas em matéria tributária. Diz ele: “Estranea dal diritto tributario mi sembra che sia la presunzione legale assoluta, non controvertibile mediante la dimostrazione del contrario (...)”.

Há algo muito mais relevante — interesse público na estabilidade e prestígio da sistemática constitucional — a ser perseguido e atingido, do que a infalibilidade do sistema de combate à evasão tributária — interesse fazendário. A necessidade de coibir a

38. “Fato Futuro e Tributação, art. 150, § 7º, Constituição Federal 1988, Redação da Emenda Constitucional 3/93”, in *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito — PUC-SP*, v. 1, p. 41.

39. *Diritto Processuale Tributario*, p. 488.

evasão tributária — interesse fazendário, legítimo, diga-se de passagem — não pode toldar a visão a ponto de admitirem-se sacrifícios e reduções à imperiosa necessidade de manter-se íntegra a sistemática constitucional — interesse público —, consagradora de conquistas seculares dos povos civilizados.

Essas considerações tratam de elementos que se conjugam harmoniosamente para compor o princípio da segurança jurídica, que traduz e assegura ao particular o direito de prever as consequências decorrentes do direito posto, contendo a atuação do Estado, sob pena de responsabilidade (inclusive, veremos, dos agentes administrativos).

SEGURANÇA JURÍDICA

6.1 Previsibilidade estatal e segurança jurídica dos contribuintes: 6.1.1 Direito adquirido. 6.2 Responsabilidade do agente público.

6.1 Previsibilidade estatal e segurança jurídica dos contribuintes

Todas as exigências sistemáticas da Constituição brasileira fornecem ao particular as garantias ínsitas ao princípio da boa-fé e da previsibilidade da ação estatal.

Acerca da referida previsibilidade, no contexto de nosso sistema constitucional, Geraldo Ataliba¹ manifestou-se, nos seguintes termos: "A previsibilidade da ação estatal decorrente do esquema de constituição rígida, e representativa do órgão Legislativo asseguram aos cidadãos, mais do que os direitos constantes da tábua do art. 153 (hoje art. 5º), a paz e o clima de confiança que lhes dão condições psicológicas para trabalhar, desenvolver-se, afirmar-se e expandir sua personalidade (...). O quadro constitucional que adota os padrões do constitucionalismo — o ideário francês e norte-americano instalado no mundo ocidental, nos fins do Século XVIII — e principalmente a adoção de instituições republicanas, em inúmeros Estados, cria um sistema absolutamente incompatível com a surpresa. Pelo contrário, postula absoluta e completa *previsibilidade da ação estatal*, pelos cidadãos e administrados. É que o legislador atua representando o povo e expressando seus desígnios (...). O estado *não surpreende seus cidadãos*; não adota decisões inopinadas que os aflijam. A previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmago do sistema constitucional (...). O legislador e — com maior razão — o administrador não surpreendem o povo. (...) A *lealdade* é tomada como traço

1. *República e Constituição*, pp. 142 e ss. (g.n.).

7

APLICAÇÃO DAS CATEGORIZAÇÕES PROPOSTAS AO IMPOSTO SOBRE A RENDA

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

7.1 Questão eminentemente constitucional

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

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

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

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

7.2 Imperativo lógico da existência do conceito pressuposto

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

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

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

1. "ISS e Planos de Saúde", in RDT 62/17.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7.3 Conceito constitucionalmente pressuposto de renda

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

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

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

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

7. *Imposto de Renda*, 2.11, § 2º.

8. *Teoria Geral do Direito Tributário*.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7.3.1 Conceitos próximos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Resultado", por sua vez, é utilizado nos arts. 7º, XI, 20, § 1º, 71, VII, 77, § 3º, 109, V, 111, § 2º, 176, § 2º, 195, § 8º, 231, § 3º e 225, IX, todos da Constituição, e 12, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Em todas as referências, "resultado" é tomado como situação terminal de um processo, sem qualificação valorativa relativamente à manifestação de capacidade contributiva.

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

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

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

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

7.3.2 Conceito pressuposto

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

E traduzimos esse conteúdo da seguinte maneira: (i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.

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

7.3.2.1 Saldo positivo

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

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

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

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

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

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

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

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

13. "A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável", in RDP 14/40.

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

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

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

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

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

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

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

7.3.2.2 Entradas e saídas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7.3.2.3 Período

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7.3.3 Sujeito passivo (uma referência)

Todas essas colocações já nos permitem proceder a mais um desdobramento. Por um lado, sendo renda a matéria tributável, o imposto que sobre ela recai deve considerar seu específico montante, e nada além, como base de cálculo do valor a pagar. Por outro lado, a necessária conexão, ao substantivo “renda”, do verbo “auferir” (inquestionavelmente aceito como o mais adequado à hipótese) implica que só pode ser obrigado a pagar esse tributo a pessoa que concretamente realizou o fato, significado por tal verbo, ou seja, aquele que auferiu a renda.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

24. “ICM — Diferimento”, p. 53.

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

7.4 Relação determinante entre critérios quantitativo e material

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

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

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

26. Curso de Direito Tributário, p. 204.

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

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

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

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

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

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

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

7.5 Conteúdo do conceito de renda, na doutrina

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

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

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

28. *El Concepto de Rédito*.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

31. Ob. cit., p. 132.

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

33. Ob. cit., p. 186.

34. "Evolução do Conceito de Rendimento Tributável", p. 339.

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

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

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

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

nal de distribuição do poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso *pode restringir ou limitar* o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, *mas não ampliá-lo* além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas" (g.n.) (p. 2.11.(20)).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7.7 Correção monetária

7.7.1 Advertência prévia

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

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

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

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

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

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

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

7.7.2 Aumento e redução da carga

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

A *redução da base de cálculo* do imposto sobre a renda, por ação ou por omissão do Estado, constitui opção válida e legitimamente adotada pela pessoa política competente (União) — ato lícito, portanto — no sentido de não exaurir a potencialidade arrecadatória da competência tributária impositiva que lhe foi constitucionalmente outorgada.

Já o *aumento da base de cálculo* do imposto sobre a renda merece análise mais detida e, para fins de clareza expositiva, subdividida em compartimentos distintos.

Todo e qualquer aumento da carga fiscal do imposto sobre a renda deve, para ser legítimo, obedecer a diversos princípios constitucionais, dentre os quais podemos destacar os seguintes: (a) o da legalidade, segundo o qual somente a lei pode instituir ou majorar tributo; (b) o da anterioridade, segundo o qual a lei que houver instituído ou aumentado o tributo só vigorará no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação; (c) o do respeito à discriminação constitucional de competência impositiva, que prescreve a necessária correlação lógica entre o elemento quantitativo (base de cálculo) eleito pela legislação ordinária e a materialidade da hipótese de incidência constitucionalmente referida.

Dependendo da situação patrimonial de cada pessoa jurídica — ou sociedade em resúmia, na feliz nomenclatura de J. L. Bulhões Pedreira⁴⁰ —, a ausência de correção monetária de suas demonstrações financeiras deturpa a base de cálculo do imposto sobre a renda de forma tal que acarreta a tributação do próprio patrimônio — capital — do contribuinte.

Se e quando tal fenômeno acontece, evidencia-se a inexistência de correlação lógica entre o elemento quantitativo — base de cálculo — e a materialidade da hipótese de incidência constitucionalmente indicada — auferir renda. E, na presença de tal fenômeno — inexistência de correlação lógica —, comprometida fica a regra de tributação.

De fato, quando a correção monetária das demonstrações financeiras do contribuinte tem efeito redutor da base de cálculo do imposto sobre a renda, a conclusão é uma, e somente uma: deve ela ser aplicada.

40. "Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia", p. 298.

É que a correção monetária, que é a técnica utilizada para expurgar das demonstrações financeiras os efeitos distorcivos da perda de poder aquisitivo da moeda, denuncia — revela — que não houve, na verdade, renda efetivamente auferida, ou que ela é menor do que a erroneamente indicada pela análise primeira dos lançamentos contábeis (antes de se proceder à correção) amontoados e reduzidos a resultado disforme e insignificante da realidade que deveriam espelhar.

Argumentar-se-ia, neste passo, que se a adoção de correção monetária das demonstrações financeiras acarreta resultados diversos para uns ou outros contribuintes, estaria (esta correção) ofendendo o princípio da isonomia. Tal inteligência revela inimaginável primarismo. Deveras, a regra de correção monetária, neutra em si mesma, é rigorosamente *a mesma* para todo o universo de contribuintes.

Os reflexos da regra (neutra, geral e igual) sobre *situações patrimoniais distintas* é que conduzem a resultados distintos, como não poderia deixar de ser. A neutralidade da regra de correção monetária — a sua função de expelir das demonstrações financeiras os efeitos distorcivos da perda de poder aquisitivo da moeda — é que repercute das mais diferentes formas *sobre as mais diferentes situações patrimoniais*.

Assim, longe de atentar contra o preceito isonômico, implementa-o em toda a sua inteireza, tratando desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam (Ruy Barbosa). E mais não é preciso dizer acerca de tão primário — e ignorante das coisas da empresa — entendimento.

Sinteticamente, temos, pois, que, (a) em certos casos (dependendo da situação patrimonial do contribuinte), a correção monetária dos elementos relevantes para a base de cálculo acarreta aumento do imposto sobre a renda, ao passo que em outros diminui o montante devido; (b) nas hipóteses em que a correção monetária das demonstrações financeiras reduz a base de cálculo, tem o contribuinte — mesmo na omissão do legislador — o direito constitucionalmente assegurado de efetuar tal correção, submetendo à tributação somente a renda efetivamente auferida, o que só é possível mediante demonstrações financeiras expurgadas do efeito inflacionário; (c) a só previsão constitucional de deter-

minada potencialidade da competência impositiva não implica o dever de exauri-la; se o legislador ordinário não obra no sentido de esgotar a potencialidade da sua competência impositiva, tal utilização parcial engendra direito adquirido para o contribuinte até o fim do período. Assim, na omissão do Estado, o contribuinte que se beneficia da ausência de regra que imponha o cálculo da correção monetária tem direito adquirido de apurar seu imposto sobre a renda sem tal correção, até o início do subsequente período de apuração; (d) portanto, na eventual omissão do Estado, tem o contribuinte o direito de submeter à tributação somente os resultados efetivamente significativos de renda — tal como constitucionalmente pressupostos —, não sendo admissível que essa omissão tenha o condão de subtrair ao contribuinte o direito de efetuar a correção monetária dos elementos componentes da base de cálculo, de modo a impedir a tributação de seu patrimônio, por meio de norma referente à tributação da renda; (e) finalmente, afasta-se a cerebrina concepção de ofensa ao preceito isonômico, pela simples constatação de que não é a aplicação de correção monetária que determina tratamentos desiguais, mas sim as próprias situações particulares patrimoniais desiguais, que produzem os mais diversos efeitos em face da mesma, igual, neutra e geral operação de aplicação de correção monetária.

7.7.3 Correção monetária e índices

A correção monetária não se confunde com os mecanismos ou índices que circunstancialmente são utilizados para implementá-la. Assim, sua análise comporta desdobramento.

De um lado, temos (i) a regra — pressuposta pela Constituição e eventualmente posta pelo legislador infraconstitucional — que determina a incidência de correção monetária como instrumento de neutralização dos efeitos da inflação. De outro lado, aparece (ii) o mecanismo ou índice a ser utilizado para cálculo da correção — implementação do mandamento veiculado pela regra — pressuposta pela Constituição e eventualmente posta pelo legislador. Esse (o instrumento) não pode subverter a regra de correção, de modo a inibir-lhe (ou deturpar-lhe) a singela e transparente vocação de neutralizar os efeitos do fenômeno inflacionário.

Se e quando ocorrer a perda de correlação lógica entre a regra de correção monetária e o mecanismo que venha a ser adotado para implementá-la, devemos — necessária e inexoravelmente — abandonar o mecanismo e prestigiar a regra principal, que determina a correção, assegurando a plenitude de seus efeitos próprios (neutralização dos efeitos do fenômeno inflacionário). É descabido pretender desvirtuar a regra da correção monetária, transfigurando-a em elemento capaz de gerar ou agravar obrigação tributária, ou, ainda, capaz de transformar imposto sobre a renda em imposto sobre o patrimônio (é o que tem freqüentemente ocorrido, nas hipóteses em que a União pretende impor aos contribuintes a ausência total de correção, ou a postergação do reconhecimento dos seus efeitos).

A definição constitucionalmente pressuposta de renda implica, necessariamente, a inegável necessidade de se proceder à correta e fiel correção monetária dos elementos relevantes para apuração do tributo devido, expurgando desses elementos os efeitos distorcivos da perda de valor aquisitivo da moeda.

Assim, no cumprimento deste desígnio constitucional, a lei ordinária deve prever tal procedimento, vinculando-o, de forma instrumental, a certos índices. Todavia, repita-se, a correção monetária não se confunde com os instrumentos adotados para a sua implementação. Incorrer em tal confusão é distorcer o próprio mandamento constitucional.

A implementação da correção via seu atrelamento a índices é efetuada por meio da edição de atos administrativos plenamente vinculados, de natureza verificadora, sobre os quais já tivemos a oportunidade de discorrer anteriormente.

À vista destas lições é fácil concluir que os atos administrativos, editados no passado, enunciativos, por exemplo, da variação nominal dos índices de correção monetária eram atos de administração verificadora e, portanto, severa e inquestionavelmente vinculados. Efetivamente, serviam exclusivamente à apuração, averiguação e documentação de uma preexistente situação de fato, a intensidade do fenômeno inflacionário.

Dentro desse contexto, e lembrando as noções de direito administrativo já anteriormente invocadas, cada ato administrativo, tendente à implementação de correção monetária, poderia, e

deveria, ter sua validade aferida por meio do cotejo entre seu "motivo" ("realidade objetiva e externa ao agente. (...) antecedente, exterior ao ato, que transcorre na realidade empírica, servindo de suporte à expedição do ato") e o "motivo legal" que enseja a sua prática ("previsão abstrata de uma situação fática"). Descoincidentes o "motivo do ato" e o "motivo legal", irremediavelmente viciado será o ato.

7.7.4 Reflexão

A falta de cerimônia que tem marcado o trato da disciplina do imposto sobre a renda pela União — nas esferas legislativa e executiva — impõe uma reflexão.

Por mais fluido que seja o conceito de renda, vimos que a estrutura, princípios e regras sobre os quais se organiza o subsistema constitucional tributário brasileiro impõem a existência de limites — fixados no plano constitucional — ao conteúdo e alcance deste conceito e, consequentemente, à liberdade de ação do legislador infraconstitucional.

Deveras, recorde-se, uma vez que a Constituição utilizou o substantivo "renda" para definir âmbito de regra de outorga de competência tributária impositiva à União, o conceito do que venha a ser renda deixa de estar à disposição do legislador infraconstitucional. É que — não cansaremos de repetir —, de duas, uma: ou (i) admite-se que o legislador ordinário pode definir a própria amplitude da competência que lhe foi constitucionalmente outorgada; ou (ii) reconhece-se que o alcance desta competência — não podendo ficar à mercê da vontade política do legislador ordinário — deve encontrar contornos no próprio sistema constitucional, explícita ou implicitamente.

Portanto, o legislador ordinário não pode intrometer-se livremente na definição do conteúdo do conceito de renda, pois isto significaria que ele estivesse verdadeiramente alterando o âmbito de competência tributária impositiva constitucionalmente outorgada, o que é inadmissível para qualquer analista sério. A técnica que a legislação ordinária tem utilizado para abusivamente contornar a outorga constitucional de competência é indireta (o que a torna ainda mais censurável e odiosa), consistindo no manipular

a definição do conceito de renda por meio da deturpação da respectiva base de cálculo (com reflexos deturpadores da própria materialidade — auferir renda).

E, em face dessas iniciativas espúrias, o que tem sido feito? Abandona-se a discussão central, esquece-se o princípio do escalonamento hierárquico do ordenamento jurídico e desperdiça-se tempo e potencial em discussões acessórias, relativas à interpretação de mecanismos formais, de regras postas pelo legislador ordinário sobre base de cálculo, sem a consideração prévia das exigências sistemáticas da Constituição.

E, nesse estado caótico de coisas, a legislação ordinária federal introduz as mais diversas modificações na base de cálculo do imposto sobre a renda, com diabólica e interminável criatividade, comprometendo o próprio conceito constitucionalmente pressuposto de renda, como se isso fosse possível, impunemente.

Renda — já o vimos — reflete, por exigência constitucional, acréscimo, aumento (consumido ou não), mais-valia etc. O que não se caracterizar como renda será necessariamente patrimônio. E, qualquer que seja o conceito de renda adotado, dúvida não haverá quanto à necessidade de que ocorra um ganho patrimonial (acréscimo patrimonial, no sentido antes explicitado) efetivo para o sujeito passivo, sob pena de não se configurar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda (e tudo dentro de um período de tempo determinado).

E a competência para tributação de patrimônio não se confunde com a outorgada para tributação de renda; elas têm regimes jurídicos próprios, requisitos formais e materiais distintos para seu exercício válido. Enfim, não podem ser tomadas (essas competências) uma pela outra, como se fossem equivalentes, pois não são (e a afirmação não decorre de nossa convicção pessoal, mas sim de expressa determinação do artigo 153, III e VII, e § 2º, da Constituição Federal).

Consequência inexorável é que a liberdade do legislador federal no manipular elementos da base de cálculo do imposto sobre a renda está severamente limitada, contida, pelos contornos mínimos que a Constituição põe para o conceito de renda (que, muito embora esteja pressuposto, não deixa de ser cogente, gerando direitos aos particulares).

7.8 Alguns exemplos

É oportuno esclarecer o quanto se disse por meio de alguns exemplos.

O tratamento da correção monetária serve de ilustração. A aplicação de correção monetária não é favor do legislador ordinário. Impõe-se sua incidência para a única finalidade de neutralizar os efeitos do fenômeno inflacionário, mantendo compatível com o seu valor real a expressão numérica de um direito.

Logo, na presença de fenômeno inflacionário (por menor que seja a sua intensidade), se não ocorrer a aplicação escoreta de correção monetária sobre os valores da tabela de incidência do imposto sobre a renda na fonte, ocorre aumento não consentido de imposto no mesmo exercício. Se (e sempre na presença de inflação) não é aplicada correção monetária sobre o valor de aquisição de um bem ou direito alienado, o cálculo do imposto sobre a renda, pretensamente incidente sobre ganho de capital estará incidindo, na verdade e de forma não consentida pela Constituição, sobre o patrimônio.

Do mesmo modo, se o balanço patrimonial de uma empresa não é adequadamente corrigido, ele se torna impréstatível, causando distorções não só tributárias, mas também societárias. Então, a correção do balanço é medida que se impõe independentemente da vontade do legislador ou da União (e assim tem reconhecido o Judiciário).

Em matéria de correção monetária é sempre oportuno referir o magistral estudo elaborado por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino.⁴¹ "O novo princípio legal instituído em 1964 foi, como visto, simplesmente o da manutenção, absolutamente íntegra, da grandeza econômica original dos negócios, situações, atos ou contratos objeto dessas atuaizações monetárias. Nele não se buscou, de modo nenhum, ensejar proveitos ou detrimientos econômicos para ninguém. Daí não se poder falar em ganho ou perda, lucros ou prejuízos, para nenhuma das partes interessadas quando —

41. "Intributabilidade das correções monetárias", in *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado — Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto*, p. 139.

por força de correção monetária — reviam-se valores contratuais ou negociais".

Também deve ficar registrada a lição pioneira de Amílcar Falcão,⁴² que escreveu: "Por correção monetária entende-se a técnica pelo direito consagrada de traduzirem-se em termos de idêntico poder aquisitivo quantias ou valores que, fixados *pro tempore*, se apresentam expressos em moeda sujeita a depreciação". É que, na presença de inflação, as unidades historicamente lançadas na contabilidade deixam de refletir o valor intrínseco de compra da moeda, que tem seu poder de troca emasculado em proporção inversa ao ritmo do fenômeno inflacionário. A moeda vê comprometido seu poder "aquisitivo" e sua aptidão natural de servir como instrumento de troca. Com isso, a contabilidade perde sua qualidade de espelho de uma realidade e sofre deformações caricaturais monstruosas.

Outro aspecto que ilustra a questão é a pretendida liberdade do legislador na definição da dedutibilidade das despesas operacionais. Por respeito ao conceito (constitucionalmente pressuposto) de renda, a despesa necessária à percepção do rendimento é, por definição, dedutível, independentemente da vontade do legislador ou da União.

É juridicamente irrelevante o fato de a lei concordar ou não com a dedutibilidade; necessária a despesa, é ela dedutível. São ineficazes as tentativas de restringir a dedutibilidade das despesas necessárias. A despesa é dedutível desde que seja necessária à percepção do rendimento; sendo necessária, é dedutível, facultando-se à lei apenas a definição de métodos e critérios para identificá-la e quantificá-la, sem, no entanto, inviabilizar a produção de seus efeitos (redutores da base de cálculo do tributo).

As sucessivas alterações no cálculo da provisão para devedores duvidosos das instituições financeiras bem demonstram a questão. A medida da dedutibilidade desta provisão não pode ocasionar a tributação de algo que não seja renda. Há contornos constitucionais mínimos que precisam ser respeitados.

42. "A inflação e suas Consequências sobre a Ordem Jurídica", in *RDP* 1/63.

Na Lei n. 9.249/95 aparecem diversos exemplos concretos que merecem referência. O artigo 4º determina a "revogação da correção monetária" das demonstrações financeiras, inclusive para fins societários. Trata-se de inominável absurdo; já o vimos exaustivamente. O artigo 13 da referida lei deve ser cautelosamente analisado, pois reflete as tais iniciativas no sentido de recusar dedutibilidade a despesas que sejam necessárias à percepção do rendimento tributável, o que não se pode admitir. Abusos devem ser reprimidos por fiscalização/punição, não servindo de justificativa para a pretendida vedação do direito ao reconhecimento de despesas em geral, cuja verificação da dedutibilidade depende de análise de cada caso concreto. O artigo 17 (cálculo de ganho de capital) pretende vedar a correção monetária do custo de aquisição do bem ou direito, o que é um despropósito, aplicando-se-lhe os nossos comentários sobre correção monetária em geral. Não há fundamento constitucional para o artigo 25, que determina a tributação do lucro da atividade exercida no exterior e proíbe a dedutibilidade dos prejuízos lá eventualmente verificados. A pretensão não tem consistência. Ademais, percebe-se que o preceito também pretende alcançar lucro de outra pessoa jurídica que não o contribuinte sujeito ao imposto brasileiro.

A respeito, já escrevemos:⁴³ "(...) (iii) não é válido — não encontra fundamento de validade no sistema constitucional brasileiro — o preceito legal que pretende proibir a consideração (a) no cômputo da base ou (b) no montante do imposto sobre a renda a pagar, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, das perdas e prejuízos por ela — pessoa jurídica aqui domiciliada — sofridos, em atividades ou operações no exterior; (iv) não é válido o preceito legal que pretende determinar a consideração, no cômputo da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas e coligadas".

E assim vão-se multiplicando os exemplos de abusos e manifestações inconsistentes com a disciplina reservada pelo subsistema constitucional tributário brasileiro ao imposto sobre a renda.

43. "Resultados auferidos no exterior — Considerações sobre o art. 25 da Lei n. 9.249, de 26.12.95", in *Revista de Pós-Graduação — PUC-SP*, v. 3.

Para nós, bastam as referências feitas, que bem demonstram a importância e utilidade da sistematização de pressupostos que vimos de fazer.

Enfim, a lista de exemplos é interminável, sendo desnecessário tentar percorrê-la para sacar-se a conclusão de que a legislação federal deve guardar irrestrito respeito aos limites do conceito constitucionalmente pressuposto de renda, sob pena de incorrer em irremediável inconstitucionalidade. O que a Constituição dá ao cidadão com a mão direita, não retira com a esquerda (Ruy Barbosa). Os integrantes do Legislativo e Executivo federais parecem, às vezes, esquecer os limites de sua atuação, incumbindo a cada cidadão refrescar-lhes a memória, por meio de manifestações e iniciativas concretas.