

tributário guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese. Esse quadramento, porém, tem de ser completo. É aquilo que se tem por tipicidade, que no direito tributário, assim como no direito penal, adquire enorme importância. Segundo tal preceito, para que determinada ocorrência seja tida como fato jurídico tributário, imprescindível a satisfação de todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica da incidência ficará inteiramente comprometida.

3.3. REGRA-MATRIZ DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS

3.3.1. Anotações sobre o presente contexto histórico

Vivemos momento crítico, caracterizado pela instabilidade das instituições, principalmente no que concerne ao quadro jurídico-tributário que vigora no Brasil. O país passa por intervalo difícil de sua história e toda a desordem a que assistimos no plano econômico irradia-se para o setor político, social (em sentido estrito), moral e, como não poderia deixar de ser, para os domínios do direito. Certamente que nunca atravessamos período de tanta turbulência na edição de regras atinentes às condutas inter-humanas, de modo especial, no exercício das pretensões impositivas do Estado enquanto Poder Tributante. A ausência de expectativas estáveis impede qualquer iniciativa de planejamento racional por parte dos sujeitos passivos, gerando indeterminações que hoje são sentidas intensamente também pelas autoridades administrativas, perdidas na trama de uma legislação desencontrada, em que a multiplicidade de comandos, editados sem respeito aos superiores princípios da Lei Fundamental, precipitam-se sobre a região material das condutas intersubjetivas, em cadeias de normas que se desdobram, muitas vezes, sem o nexos que a harmonia do sistema requer.

A criação de um esquema seguro para dar parâmetros racionais à tributação, com fundamento em estrutura lógica,

permitiu à Ciência do Direito Tributário colaborar na limitação da vontade arrecadatória do legislador. A regra-matriz veio à lume, justamente, para instaurar critérios seguros, permitindo identificar a natureza do tributo e relacioná-la com o regime jurídico que querem lhe impor. O texto de lei passa a ser observado de forma crítica e sob reflexões autorizadas pela Epistemologia Geral, de tal sorte que fiquem preservados os sobranceiros princípios constitucionais informadores da adequada construção da regra-matriz de incidência, assim como de todas as unidades integrantes do processo de positivação do direito.

3.3.2. Imposto sobre a renda

Dentre os impostos que compõem o sistema tributário nacional, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sempre ocupou lugar importante, independentemente do volume de receita que é capaz de produzir para os cofres públicos. Sua dimensão histórica; seus amplos recursos econômicos, políticos e jurídicos; sua potencialidade de atingir em cheio a capacidade contributiva do sujeito passivo; sua postura tão propícia à realização de valores supremos como a “justiça tributária”; tudo isso foi criando, ao longo da tradição, um ambiente favorável ao desenvolvimento desse tributo. Em princípio, mais no plano contábil; depois, no campo da política e da economia, passando a interessar fortemente os juristas. Nada obstante esse papel de crescente relevância para a Dogmática, a verdade é que somente agora surgem estudos jurídicos de maior envergadura submetendo o gravame a uma análise mais fina, a ponto de aproveitar, com profundidade, a messe de informações que a experiência brasileira tem ensejado.

Por esse ângulo de observação, penso que o grande problema sempre foi a conexão entre os preceitos estatuídos no modelo da Lei Suprema e os desdobramentos infraconstitucionais que a farta legislação prevê. O domínio de certos primados,

colaborar na limitação do tributo e relacioná-lo ao fato gerador. A regra-matriz de incidência estabelece critérios seguros para a aplicação do tributo e sob reflexões autônomas de tal sorte que fiquem assegurados os princípios constitucionais informados pela regra-matriz de incidência. Os integrantes do processo tributário não podem deixar de observar que o sistema tributário brasileiro, por ser um sistema tributário de impostos de qualquer natureza, independentemente de sua origem, produz para os cofres públicos recursos econômicos suficientes para a realização de atividades de interesse público; sua composição é passiva; sua composição é formada por elementos supremos como a liberdade de comércio e a liberdade de circulação ao longo da tradição jurídica. Em todo esse campo da política tributária, os juristas devem atuar com a devida cautela para a defesa dos princípios jurídicos fundamentais, mediante uma análise crítica e aprofundada da realidade, a fim de assegurar o ensino jurídico.

cujos conteúdos hão de manter-se presentes no longo e complexo processo de positivação, estava por reclamar outras reflexões mais aturadas, mais rigorosas, mais criativas, que a mera preocupação com aspectos econômicos e contábeis jamais poderia oferecer.

Com efeito, os desvios inerentes a interpretações pouco elaboradas dos comandos constitucionais têm dificultado sobremaneira a boa aplicação dos amplos recursos dessa forma de tributação, impedindo que Fisco e contribuinte possam usufruir das indiscutíveis vantagens que ela oferece.

3.3.2.1. Variações sobre o modo de aproximação cognoscitiva com o IR

Todo aquele que pretender aproximar-se desse tributo terá que observar de perto a vida das empresas. Essas sociedades, células indispensáveis para a movimentação econômica do país, demonstram que o trato com o direito tributário requer a consideração direta da linguagem contábil-fiscal, com sua particularíssima simbologia, cuidadosamente juridicizada pela legislação específica. A Lei das Sociedades Anônimas, por exemplo, consagra porção expressiva de formulações oriundas das Ciências Contábeis, o que equivale a absorver tais conteúdos, outorgando-lhes relevância para o direito.

Os assim chamados “fatos contábeis” são construções de linguagem, governadas pelas diretrizes de um sistema organizado para registrar ocorrências escriturais, articulando-as num todo carregado de sentido objetivo.

Quando o direito se ocupa dessa trama signífica, fazendo sobre ela incidir sua linguagem deôntica, temos o jurídico-prescritivo empregado na condição de metalinguagem, isto é, de linguagem de sobrenível, e a Ciência do Direito Tributário operando como meta-metalinguagem, porém de caráter descritivo.

Poder-se-ia advertir que sempre tudo se passa assim, porquanto as normas jurídicas estariam, invariavelmente,

percutindo sobre a linguagem do social, com o que estou de acordo. Todavia, no caso dos registros contábeis, essa linguagem se interpõe acima da linguagem social e abaixo da ciência da linguística do direito posto. É um estrato a mais, que o cientista do direito não pode esquecer, tratando, como se trata, de discurso voltado para uma finalidade precípua, qual seja, o estabelecimento do procedimento técnico indispensável ao estabelecimento intersubjetivo dos fatos relevantes para o convívio socioeconômico. Os sistemas contábeis, com suas regras de formação e de transformação rigorosamente explicitadas, dão espaço a um cálculo operacional próprio, além de toda a gama de dificuldades de cunho semântico e pragmático que sabemos existir.

3.3.2.2. Os pressupostos constitucionais do imposto sobre a renda

Já é expressiva a literatura jurídica brasileira sobre os tributos. Com a velocidade da produção normativa dos órgãos governamentais, gerando intensivamente a disciplina de situações novas na ânsia de diminuir o descompasso inevitável entre a realidade social e os padrões adequados da juridicidade positiva, a doutrina nacional vem aumentando, consideravelmente, sua contribuição nesse território tão delicado do relacionamento intersubjetivo.

No amplo quadro das obras publicadas sobre a matéria, contudo, preponderam manifestações genéricas, no feio de cursos, compêndios, manuais, ou a respeito de institutos jurídicos cuja presença inevitável na compostura das várias entidades tributárias é de mero obrigatoriedade entre os estudiosos. No mais, há grande incidência de doutrina a propósito de assuntos tópicos que, por algum motivo, tenham suscitado o interesse imediato da comunidade jurídica. Monografias acerca de tributos, especificamente considerados, são raras. De cinco anos para cá, entretanto, foram surgindo alguns trabalhos de alto nível científico, com a proposta de analisar a regra-matriz de algumas figuras do nosso sistema tributário.

E a preferência tem recaído em impostos como os de importação e exportação, o ICMS, o IPI e, recentemente, sobre o IPTU e o ITR. Quanto ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, talvez pela complexidade do seu regime de incidência, ou pelo número às vezes até extravagante dos enunciados prescritivos que integram sua estrutura, a verdade é que a exação tem espantado os especialistas, afastando-os de um contato mais direto e radical com tão nobre forma de imposição tributária.

Esperava-se, com grande expectativa, um escrito diferente, que dirigisse o foco da análise para as raízes constitucionais do imposto sobre a renda, discutindo-lhe os pressupostos para o conhecimento de sua base institucional, uma vez que, pelo processo de derivação, todas as normas do direito positivo hão de buscar o fundamento último de sua validade jurídica no Texto Supremo. É a Lei das leis que instaura a ordem jurídica e precipita, uma a uma, todas as cadeias normativas que servem de ponte entre os grandes valores e as diretrizes constitucionais, de um lado, e as condutas pessoais em interferência intersubjetiva, do outro. Os comandos do Diploma Básico, para chegarem à região material dos comportamentos inter-humanos, necessitam, de modo imprescindível, de uma série de outras normas gerais e abstratas e individuais e concretas, sem o que não logram aproximar-se do agir humano, nas suas relações de interpessoalidade. E disso decorre que a discussão dos grandes problemas, por mais que se estabeleça no plano pragmático das condutas concretas, há de regredir, necessariamente, à busca da sustentação constitucional apropriada, sem o que resvalará para o lugar-comum das questões infundadas, das pretensões tributárias juridicamente insustentáveis.

Podemos dar por consentido que, em todas as imposições tributárias, os alicerces da figura impositiva estarão plantados na Constituição da República, de onde se irradiam preceitos pelo corpo da legislação complementar e da legislação ordinária, crescendo em intensidade a expedição de regras em escadões de menor hierarquia. Não fosse isso, o labor constante dos

contribuintes, do Judiciário, da própria Administração e do Congresso Nacional, interpretando o produto legislado e detorgando-lhe dimensões semânticas muitas vezes inconciliáveis, seguiria multiplicando os embaraços e fazendo do assunto objeto de inesgotáveis polêmicas.

Tais elementos respondem, certamente, pela grande complexidade do projeto expositivo do cientista, obscurecendo-lhe a visão para uma tomada mais abrangente e sistematizada. E o resultado pode ser facilmente apurado: há pouquíssimas obras que dele (IR) se ocupem com o objetivo de apresentá-lo em seu esquema básico, em sua feição unitária, em seu caráter estrutural. Quase sempre os estudos se afastam daquilo que poderíamos chamar de "núcleo rígido" da exação, para tratar de desdobramentos periféricos, de segmentos especializados, de questões agudas, cheias de interesse para as partes envolvidas, mas sem lidar com suas categorias fundamentais.

Dentre as várias cadeias de positivação do imposto sobre a renda, encontram-se os cânones constitucionais, no topo, e de lá descem aos patamares mais baixos do sistema, que conferem, controlando, a congruência dos numerosos preceitos com os mandamentos da Lei Maior. É curioso observar, trilhando esse caminho epistemológico, como as conexões vão se desgastando e os desvios vão surgindo, à medida que o direito posto avança em direção às condutas intersubjetivas. Princípios seculares, como o da igualdade, da generalidade, da legalidade, da universalidade, da progressividade e da pessoalidade, tão característicos desse tributo, tidos e havidos como instrumentos poderosos para surpreender a capacidade contributiva do sujeito passivo, acabam se esvaziando no percurso de concretização, de tal modo que o imposto chega desfigurado ao tocar o comportamento das pessoas, impotente para exhibir as virtudes tão proclamadas pelos estudiosos. Por não preservar o mínimo vital à subsistência digna do ser humano, sua implantação ofende à segurança da tributação, maculando o sobrevalor "justiça", com o que se desencadeiam efeitos sociais sumamente indesejáveis.

Agora, em clima de reforma constitucional, acesos os debates sobre aspectos estruturais de nosso sistema tributário, nada mais oportuno do que analisar o processo de positivação do imposto sobre a renda na óptica da lógico-semântica do sistema jurídico-normativo.

3.3.2.3. Capacidade contributiva e IR

No contexto do imposto sobre a renda, o assunto da capacidade contributiva assume caráter de obviedade, pois se torna até impossível tributar sem atinência ao substrato econômico do evento que sofre a percussão. Mas o tema ganha outras proporções quando, admitido esse pressuposto inafastável, o estudioso passa a indagar sobre os limites em que devem ser considerados os aspectos econômicos. E aproveito o espaço para dizer que não me refiro, aqui, ao dado econômico extrajurídico, mas àquele que, juridicizado por normas do sistema positivo, se inseriu no universo dos signos do direito, passando a pertencer-lhe, ao lado de todos os demais que compõem a massa sígnica desse setor da vida social.

Convenhamos que os problemas mais agudos relativos à capacidade contributiva não se inscrevem no quadro que orienta a singela escolha, por parte do autor da regra, de ocorrências reveladoras de alguma forma de riqueza. Mais além, as dificuldades surgem quando, implantados esses pressupostos, põe-se o legislador a pesquisar, dentro da amplitude econômica já reconhecida, qual a medida que cabe ao sujeito passivo suportar. Não é, portanto, a capacidade contributiva absoluta, mas a capacidade contributiva relativa que causa maiores dificuldades.

De tais registros, podemos deduzir duas proposições afirmativas bem sintéticas: (i) que o princípio da capacidade contributiva absoluta retrata a efetiva realização do conceito jurídico de "renda"; e, (ii) que tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa implica realizar a igualdade tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

Pois bem. Falando em capacidade contributiva relativa, o art. 146 da Constituição da República estabelece que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Demais disso, focalizando especificamente o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, prescreve a determinação segundo a qual deva ele ser “informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

Aliás, diga-se de passagem, poucos são os tributos que se prestam à aferição da autêntica capacidade contributiva relativa como o imposto sobre a renda, dado sua forte índole de pessoalidade, sendo inteiramente possível ao legislador, por controlar a multiplicidade e a legitimidade dos ingressos e selecionando as quantias admitidas como dedutíveis, apurar o verdadeiro saldo identificador da renda tributável ou da renda líquida, segundo o regime jurídico de incidência. Aquilo que só de longe pode ser imaginado em impostos como o IPI e o ICMS, no IR se transforma em algo tangível e perfeitamente concretizável. Todavia, para tanto, é mister que o editor na norma jurídica geral e abstrata respeite a diretriz suprema, porque constitucional, da capacidade contributiva relativa, que pode ser expressa na exigência do tributo nos estritos termos em que a hipótese estipular e a base de cálculo dimensionar. Transcendendo esses limites, ou o Poder Público estará abrindo mão do imposto ou extrapolando suas prerrogativas, exigindo riqueza que não lhe é devida pelo administrado.

Se a exação alcança a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida esta como o resultado do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, claro está que ali onde não houver a disponibilidade econômica ou jurídica não haverá a plataforma sobre que incida a regra-matriz do imposto. Diremos, por outro giro, que inocorreu o *factum* tributário, por insuficiência dos elementos de sua composição material. Tudo na conformidade dos termos da Lei Maior.

É intuitivo admitir que o avanço do legislador, extrapolando seus limites impositivos por afastar-se do núcleo factual

do acontecimento tributário, fere também o primado da capacidade contributiva, em sua dúplici perspectiva, e ingressa, irrecusavelmente, no perigosíssimo segmento do confisco, que se caracteriza pelo exercício da imposição tributária para além das possibilidades relativas do sujeito passivo em arcar com o ônus do tributo.

3.3.2.4. Análise da regra-matriz do imposto sobre a renda

Falar em tom descritivo acerca do ordenamento jurídico é o grande tema da Ciência do Direito em sentido estrito, se bem que o trabalho do intérprete para montar o sistema seja tarefa construtiva, estimulada pela sua subjetividade, por suas inclinações ideológicas, por suas vivências psicológicas, por sua vontade, pois o chamado "direito positivo" não aparece como algo já constituído, pronto para ser contado, reportado, descrito. A tessitura em linguagem, todavia, não será ainda o bastante para atribuir-lhe qualificações comunicativas plenas, requerendo que o destinatário o leia e o compreenda. É precisamente nessa função hermenêutica de atribuição de sentido, nesse adjudicar significação, que reside o trabalho do cientista, disfarçado numa descritividade acentuadamente subjetiva, como acontece, de resto, com as ciências sobre objetos da cultura.

Recordando lições de Bobbio, Ricardo Guastini²⁴⁵ enfatiza a contribuição incisiva do exegeta ao modelar o sistema, desconsiderando enunciados prescritivos ou inserindo, no conjunto, formulações que estariam na implicitude do texto, tudo, é claro, no pressuposto da ocorrência de antinomias e no reconhecimento de lacunas. É de ver que sem tais expedientes operatórios a interpretação não teria sido possível e a sobre-linguagem descritiva sequer existiria, importando desde logo admitir que a participação do agente é algo fundamental no aparecimento da mensagem científica. E mais, os conteúdos

245. Norberto Bobbio, "Sul ragionamento dei giuristi", in Comanducci, P.; GUSTINI, R. L'analisi del ragionamento giuridico, vol. II, p. 181 e seguintes.

dos atos decisórios valerão apenas para o momento dado, pois os enunciados antinômicos e as lacunas permanecerão na base empírica do discurso, prontos para estimular outros intérpretes e até o próprio sujeito que anteriormente manifestou sua compreensão.

Ora, quando pensamos num texto crítico acerca do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - no que ele tem de organização jurídico-positiva, estrutura de proporções amplas, envolvendo os três campos clássicos de incidência (pessoa física, pessoa jurídica e fonte), elaborada com toda a força de uma tradição consistente e segundo padrões internacionais incessantemente criativos - percebemos o *quantum* de dificuldade que a empresa encerra.

Ao escolher as ocorrências sociais que lhe interessam para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento, considerados relevantes para sua caracterização. Tais conceitos trazem, necessariamente, aspectos de ordem material, espacial e temporal, por completa impossibilidade de algum acontecimento verificar-se fora das demarcações de tempo e de espaço.

Mais uma vez nos valem do expediente da regra-matriz de incidência tributária para formular, em termos racionais, os critérios que permitem a implantação do imposto sobre a renda. O núcleo do fato jurídico irradia-se do verbo e seu complemento, que se encontram dispostos no critério material da regra-matriz. No imposto sobre a renda, há referência ao comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, linguisticamente representado por um verbo e seu complemento. Para esse imposto, já anotei ter o legislador optado pela locução "auferir renda", impondo-se, para sua exata compreensão, esclarecimentos sobre o que vem a ser "renda".

A definição do conceito de "renda", no Brasil, é construída no plano da legislação complementar (arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional), porém com supedâneo em referência constitucional expressa, patamar normativo onde se encontram estabelecidos seus pressupostos (art. 153, III, da CR).

Acerca
tributárias P

a) "te
uma
ção P
deriv
sistir

b) "te
norm
lei e

c) "te
ingr
aval
de c
to lí
cert

Pre

feridas, s
mônio lí
tamente
presa, d
origem d
43 do Cód

Exp
çalves²⁴⁶
teúdo se
pelo Sis
de o sal
das e ce
em outr

Acerca do conceito de "renda", três são as correntes doutrinárias predominantes:

a) "teoria da fonte", para a qual "renda" é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;

b) "teoria legalista", que considera "renda" um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e

c) "teoria do acréscimo patrimonial", onde "renda" é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Expressando-se de outra maneira, José Artur Lima Gonçalves²⁴⁶, em aprofundado estudo sobre o tema, diz que o conteúdo semântico do vocábulo "renda", nos termos prescritos pelo Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, compreende o saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período. É, em outras palavras, acréscimo patrimonial.

246. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1997, p. 179.

Nessa linha de raciocínio, a hipótese de incidência da norma de tributação da "renda" consiste na aquisição de aumento patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo. É imprescindível para a verificação de incrementos patrimoniais, a fixação de intervalo temporal para sua identificação, dado o caráter dinâmico insito à ideia de renda. Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa escreveu ser insuficiente o processo de medição de riqueza pela extensão do patrimônio, sendo necessário distinguir o capital do rendimento pela atribuição, ao primeiro, de um caráter estático, e ao segundo, de um caráter dinâmico, ligando-se à noção de renda um elemento temporal. "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 determinados²⁴⁷".

A fixação desse intervalo para fins de comparação do patrimônio nos instantes inicial e final é indissociável do conceito de renda. Daí a relevância da identificação do critério temporal da hipótese normativa tributária, átimo terminal para as mutações patrimoniais em dado período e momento em que se considera ocorrido o fato jurídico "renda".

É oportuno tecer breves considerações acerca da classificação dos "fatos geradores" em função do momento de sua ocorrência. Pareceria inteiramente superada a questão de ser o fato jurídico tributário do imposto sobre a renda da categoria dos instantâneos ou dos "complexivos", porquanto na conformidade das estruturas mentais do ser humano, todo acontecimento, seja ele do mundo real-natural ou real-social, teria que acontecer em certas condições de espaço e em determinada unidade de tempo. Porém, a ausência de linguagem pertinente tem levado alguns juristas a insistir na afirmação de que, tratando-se do imposto sobre a renda, a única saída seria reconhecer nele, fato, aquela complexidade indispensável para

247. "Evolução do conceito de rendimento tributável", in *Revista de Direito Público*, n. 14, p. 340.

caracterizá-lo juridicamente, pois, como entender o produto final da apuração da base de cálculo sem a consideração das receitas e das despesas ocorrentes durante o período?

Tenho para mim, porém, que a reiteração desse ponto de vista é inteiramente absurda perante informações rudimentares de Teoria Geral do Conhecimento e pode ser localizado na insuficiência da linguagem dos juristas, ao isolarem essa manifestação da experiência social. Parto, desde logo, da premissa segundo a qual é inconcebível ao ser humano, por força de suas limitações intrínsecas, identificar uma ocorrência qualquer sem manter relação direta com um setor do espaço e com um ponto do tempo histórico. E não será o fato jurídico do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza que vai abrir a primeira exceção. Concordo que não há sentido em imaginar a matéria tributável do imposto sobre a renda sem cogitar das receitas e das despesas que se dão, sucessivamente, durante o período considerado. Contudo, pensando assim, os mais singelos objetos que possamos supor também não caem do céu: uma gota d'água não aparece por acaso, mas como resultado de um período de formação. A coerência nos levaria a concluir que todas as ocorrências factuais, do mundo físico e do mundo social, seriam necessariamente "complexivas" (neologismo desnecessário e sem significação determinada), o que implicaria o esvaziamento da classificação proposta.

Uma coisa é certa, a diretriz para distinguir as figuras tributárias não pode partir do critério temporal da regra-matriz de incidência, porquanto em todos eles encontraremos uma unidade, especificamente determinada na escala do tempo, fazendo com que, por esse prisma, todas as exações se misturem na vala comum dos fatos instantâneos, expressão pleonástica em virtude de todos os acontecimentos da experiência, no campo do real, serem apoditicamente instantâneos.

Esse instante, no caso do imposto sobre a renda, consiste no derradeiro momento do último dia relativo ao período de competência, ou seja, ao átimo final do exercício financeiro. Em consequência, apenas a aquisição de disponibilidade econômica

ou jurídica de renda, considerada como acréscimo patrimonial decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos (critério material), verificada no último instante do ano civil (critério temporal), configura fato jurídico tributário do imposto sobre a renda, fazendo nascer o correspondente vínculo obrigacional, conjugados esses critérios, logicamente, ao espacial, quantitativo e pessoal. Isso, naturalmente, como hipótese de trabalho, pois a configuração jurídica do gravame é bem mais complicada.

3.3.2.5. Competência tributária e a delimitação do conceito de "disponibilidade"

O art. 146, inciso III, alínea *a*, da Constituição de 1988, prevê a emissão de normas gerais de direito tributário para, entre outras coisas, definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Não tenho poupado críticas a esse dispositivo, naquilo em que fere, de maneira contundente, os princípios federativos e da autonomia municipal, podendo prestar-se a servir de instrumento à União para imiscuir-se nas faixas de competência outorgadas aos Estados-membros e aos Municípios. No que tange, porém, aos interesses competenciais da pessoa política União, nada há que objetar, porquanto o Congresso, como seu órgão legislativo, pode operar com a legislação complementar, regulando assuntos de interesse federal ou com a legislação ordinária. Tudo, aliás, como bem lhe aprouver. É nesse estrito sentido que entendo perfeitamente cabível a disciplina dos arts. 43 e 44, do CTN, em que a União autolimita sua possibilidade legiferante, estipulando a determinação do conceito de "renda", ao mesmo tempo em que alude à base de cálculo do imposto.

Dispõe o artigo 43, do Código Tributário Nacional:

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

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

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

E o artigo 44 estabelece:

“A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Adverta-se que o conceito de “renda” foi tomado pelo legislador complementar com a precedência de uma conduta de pessoa, física ou jurídica, expressa no sintagma verbal “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”, mesmo porque não seria crível que o imposto recaísse sobre a “renda-em-si”, entidade objetiva e da qual não se pode esperar comportamentos específicos. Daí o CTN agregar aquela cláusula, muito elucidativa, aliás, e que antecede o ingresso no universo semântico da palavra “renda”. Isso significa também reconhecer, numa visão mais ampla, que renda é, sempre e necessariamente, renda disponível, pelo que tributar renda indisponível importaria ultrapassar os limites postos pelo legislador do Código Tributário, para efeito de criar a regra-matriz da exação.

As importâncias das provisões para créditos de liquidação duvidosa, enquanto estiverem provisionadas, permanecerão jurídica e economicamente insusceptíveis de disposição e, nessas condições, tais valores não podem integrar o conceito de “renda”. Pretender, por exemplo, como o art. 43 da Lei n. 8.981/95, que o montante provisionado componha a base de cálculo do IRPJ e da CSL, significa fazer incidir o imposto sobre o que não é “renda”, transformando-lhe a feição, tributando não o acréscimo patrimonial, produto do trabalho, do capital ou da conjugação de ambos, que deve resultar da somatória das grandezas positivas e negativas, mas mera aparência de acréscimo patrimonial, gerando descompasso entre a regra-matriz e o resultado do cumprimento dos deveres instrumentais ou formais. Tributar-se-ia, sim, o patrimônio do

contribuinte, procedimento que afronta a competência esboçada no plano constitucional e desenvolvida na mensagem do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

3.3.2.6. Sistema e territorialidade do imposto sobre a renda

Personalidade é eficácia de fato pela incidência de norma. É a capacidade de ser sujeito-de-direito, como vira Jellinek. O ser sujeito de direito é projeção eficaz decorrente da incidência das normas constitutivas da personalidade sobre os suportes físicos indicados pelo ordenamento positivo.

Curioso assinalar a distinção entre os conceitos de pessoas físicas e pessoas jurídicas. A pessoa física pressupõe uma referência objetiva, u'a materialidade, e a pessoa jurídica também. Na primeira, o corpo; na segunda, a situação, o território. Diz-se que as pessoas físicas são pessoas naturais, ao passo que as pessoas jurídicas são artificiais, só existindo em função do sistema jurídico que as congrega. Num primeiro momento, sim, mas não se pode esquecer que tanto como as jurídicas, são criações do direito, são feixes de normas incidindo num ponto de confluência e, portanto, nesse sentido, ambas artificiais. Suprimidas as normas, desaparece a figura. A personalidade jurídica é abstrata e relativa, sendo criação peculiar do direito que se assenta existencialmente numa parcela da superfície territorial do Estado: sua "sede". O jurídico da pessoa natural também é abstrato, tendo como referência o objeto dessa juridicidade; não um domínio territorial, mas outro suporte fático, base da incidência, que é o próprio corpo com vida. Corpo sem vida despersonaliza-se, pela incidência de outra norma que prevê o fato da morte. O jurídico do ser pessoa tem como pressuposto a existência física do corpo com vida. Mas, claro, tudo isso vertido em linguagem própria. Corpo com vida sem linguagem que o ateste não é corpo com vida.

Desse modo, nada impede que o sistema de direito positivo eleja, como critério de conexão legítimo para fazer as suas normas impositivas da produção de rendimentos, um vínculo

de natureza pessoal, como a residência, o domicílio ou a nacionalidade, independentemente do vínculo de presença física da fonte efetiva do território. E, além disso, estabeleça quais serão os requisitos necessários e suficientes para caracterizar a "residência" ou o "domicílio" da pessoa, próprios para distinguir e qualificar: i) os sujeitos residentes; ii) os sujeitos que, mesmo sendo não residentes, poderão ser equiparados aos residentes; e iii) os sujeitos não-residentes, dispondo a cada um, tratamento jurídico próprio.

Reflexões desse tipo são muito esclarecedoras no que tange à análise dos regimes de tributação da pessoa física e da pessoa jurídica no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

No direito tributário brasileiro, até dezembro de 1995, as pessoas físicas submetiam-se ao princípio da universalidade, ao passo que, em matéria de imposto sobre a renda de pessoas jurídicas, vigorava o princípio da territorialidade. Ocorre que, com a Lei n. 9.249/95, o Brasil passou a adotar o princípio da universalidade também para as pessoas jurídicas, de modo que, atualmente, são estas tributadas pelas rendas produzidas no exterior, regime que tende a consolidar-se, em face dos últimos aperfeiçoamentos implementados pelas Leis ns. 9.430/96 e 9.532/97.

Quer dizer, ao princípio da territorialidade, que informa a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas desde sua implantação, em 1924, acrescentou-se um critério de conexão pessoal (tomando em conta o domicílio) para alcançar os rendimentos produzidos pela pessoa jurídica ultraterritorialmente, com a adoção da chamada "tributação da renda mundial" – *worldwide income taxation*.

Não obstante seja este o atual regime de tributação das pessoas jurídicas, de modo algum tal circunstância poderá ter o condão de levar-nos a concluir, apressadamente, que a opção pelo princípio da universalidade tenha afastado aquel'outro, da territorialidade. Ao contrário, o princípio da universalidade

implica o da territorialidade, e esta servirá como nexos para determinar o regime jurídico das rendas auferidas no interior do Estado brasileiro, seja por residentes ou não residentes.

Sob o pálio dessa nova estrutura de imposição das rendas de pessoas jurídicas em bases mundiais (universalidade), abre-se para o jurista dogmático a necessidade de indagar acerca de que mudanças irão ocorrer por força dessa inovação provocada no processo de criação e aplicação das normas jurídicas, para efeito da exigibilidade do critério tributário. A essa preocupação respondo que não há qualquer mudança de cunho substancial, além da necessidade de considerar-se como fato jurídico tributário eventos (relatados em linguagem jurídica competente) da produção de rendimentos ocorridos fora do território nacional, a fim de compor o fato da base de cálculo que, por sua vez, concorrerá para formar o objeto da relação jurídica tributária e, por seu turno, dará ensejo à formação de crédito tributário a ser exigido do sujeito passivo, qualificado pela legislação como "residente". A obrigação tributária será composta, exclusivamente, no interior do sistema jurídico, respeitando o princípio da territorialidade, por permanecer intacto este valor.

O princípio da universalidade apenas predispõe um critério de conexão (pessoal: residência, domicílio, nacionalidade), legítimo e suficiente para justificar a tributação dos rendimentos de um sujeito de direito, independentemente do local de produção, ou seja, de a fonte efetiva da renda encontrar-se situada nos limites territoriais do Estado, ou não. É algo que diz respeito, desse modo, ao critério espacial da norma jurídica, porque, como adverte Alberto Xavier²⁴⁸, "uma coisa é determinação do local onde um fato juridicamente ocorreu, outra coisa – bem distinta – é a determinação da ordem jurídica competente para a sua disciplina".

248. *Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 63.

Ser
antes o e
guladora
direito b
individu
eficácia
isto inde
rendime
autorida
fato jurí
do tamb

3.3.3. Im

O i
mais sir
Estado
para im
tituição
o excep
rioridad
(art. 150
que se p
tre som
(art. 150
por De
Constit
função
do um
percen
sentanc
na. E, K
vado no
do o qu
destina
por int
ta essa
essa pe