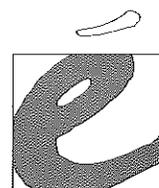


Partindo da análise dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, tendo em consideração inclusive a recente alteração do artigo 43 do CTN, veiculada pela Lei Complementar nº 104/2001, o autor enfrenta a temática dos preços de transferência. Reconhecendo o caráter antielisivo das normas que regem a matéria, o autor discorre sobre as presunções legais e ficções erigidas pelo legislador ordinário e a sua compatibilidade com princípios de superior hierarquia; propõe critérios para a solução de antinomias entre as normas constantes dos acordos de bitributação sobre preços de transferência e o direito interno e identifica os vícios materiais da Lei 9.430/96, concluindo que o padrão arm's length não foi por ela positivado.



ISBN 85-7500-029-2



9 788575 000298

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Paulo Ayres Barreto



341.39621
B26i

PAULO AYRES BARRETO

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA



DIALÉTICA

se produzirão efeitos de direito. Evento ocorrido e não comunicado, ou ainda informado por outros canais de manifestação que não os admitidos pelo ordenamento jurídico (linguagem social, por exemplo), não produz efeitos de direito.

Dessarte, podemos afirmar, de forma categórica, que obrigação tributária e crédito tributário surgem exatamente no mesmo momento, tão logo seja produzida a linguagem descritora do evento, na forma exigida pelo ordenamento jurídico. Surgem, nesse instante, obrigação tributária e crédito tributário já dotados das características de liquidez e certeza, instalando-se o vínculo relacional.

Todo fato relacional só pode ser modificado ou extinto por outra relação. Não há como se alterar ou extinguir uma relação fora do âmbito do cálculo relacional. É imperativo lógico ao qual também a Ciência do Direito está adstrita.

A relação jurídica, antes de ser jurídica, é relação e como tal opera consoante a lógica dos predicados poliádicos. Adverte Paulo de Barros Carvalho que “o estudo sistematizado das relações nada mais é do que a teoria dos predicados poliádicos (diádicos, triádicos, tetrádicos, pentádicos etc.), capítulo da Lógica cujo desenvolvimento inicial é atribuído a Augustus Morgan e a Charles Sanders Pierce, principalmente no que diz respeito ao chamado ‘Cálculo das Relações’”¹²¹.

Para a extinção do crédito tributário é necessário que duas relações sejam submetidas ao cálculo relacional. Vale dizer, a relação jurídica tributária, por força da qual “A” deve pagar “x” à União, só é extinta quando contraposta à outra (relação) evidenciadora de que aquele direito de crédito foi extinto.

O Código Tributário Nacional prevê dez modalidades de extinção do crédito tributário, dentre as quais a mais comum é o pagamento.

Dissemos, nessa rápida incursão pela fenomenologia da incidência tributária, que dedicaríamos um capítulo à descrição da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda. Eis nossa próxima missão.

¹²¹ Ibidem, p. 134.

4. A Regra-Matriz do Imposto sobre a Renda

Compor a regra-matriz de incidência tributária de qualquer tributo é tarefa que cabe ao intérprete do direito, a partir do texto do direito positivo. É a regra-matriz, também chamada norma tributária em sentido estrito¹²², composta por uma hipótese (suposto ou antecedente) e por um conseqüente. A hipótese descreve um fato de possível ocorrência, com conteúdo econômico. O conseqüente, implicado pela hipótese, estatui vínculo de natureza obrigacional entre sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, a partir dos textos do direito positivo, tomamos contato com o conteúdo dos diversos enunciados prescritivos e, por intermédio de junção de alguns desses enunciados, construímos uma norma jurídica geral e abstrata, que associa, em caráter condicional, a ocorrência de um fato a sua conseqüência. Hospedam-se na hipótese os critérios material (conduta humana identificada por um verbo ou seu respectivo complemento), temporal e espacial. No conseqüente há os critérios pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota)¹²³.

Consignamos que as normas jurídicas são conformadas pelos princípios de superior hierarquia. Já perpassamos aqueles princípios que informam juridicamente a incidência tributária¹²⁴. Buscaremos doravante identificar as balizas existentes para a composição da regra-matriz do imposto sobre a renda. Para tanto, é mister discorrer sobre os princípios específicos que devem informar esse imposto em nosso sistema jurídico.

4.1. O Imposto sobre a Renda e seus Princípios Informadores

O imposto sobre a renda “Será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (art. 153, § 2º, inciso I, da CF).

Aos referidos princípios específicos que devem informar necessariamente a produção normativa atinente ao imposto sobre a renda, somam-se os demais princípios já mencionados neste estudo.

¹²² Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 80.

¹²³ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 80.

¹²⁴ Ver Capítulo II.

Pouco relevo tem sido dado aos princípios enunciados no artigo 153, § 2º, inciso I. Não raro a doutrina limita-se a referi-los, sem, contudo, levar em consideração as conseqüências que de tais princípios exsurtem, na conformação na regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda.

Com efeito, é comum identificarmos, em estudos que tratam do imposto sobre a renda, alusões a esses princípios, para, em seguida, admitir-se a tributação exclusiva na fonte¹²⁵, fazendo tábula rasa de tais enunciados prescritivos constitucionais. De nossa parte, estamos convictos de que não há como compaginar a tributação exclusiva na fonte com o princípio da generalidade e da progressividade. A verificação da significação dos princípios que devem, necessariamente, informar a tributação sobre a renda no Brasil, colocará a nu tal realidade.

Para atender ao primado da generalidade, o imposto deve incidir sobre todas as espécies de renda. É vedada a segregação da renda auferida para sua tributação mediante critérios distintos. Para Ricardo Mariz de Oliveira, por força desse princípio, todo acréscimo patrimonial deve ser submetido ao mesmo tratamento¹²⁶. É dizer, o imposto sobre a renda não poderá ser seletivo¹²⁷, onerando mais algumas espécies de acréscimo patrimonial e menos outras.

Evidentemente a verificação de qualquer aumento patrimonial (renda) deverá estar diretamente associada à pessoa que o obteve. O princípio da universalidade¹²⁸ impõe que a renda obtida por toda pessoa, observados os limites da própria competência tributária, fique sujeita à incidência desse imposto. O princípio da universalidade é, destarte, corolário do princípio da isonomia tributária.

Por força do princípio da generalidade, a renda do contribuinte deve ser considerada como um todo, impedindo venha incidir o impos-

¹²⁵ Examinaremos a impossibilidade de tributação exclusiva na fonte ao versarmos a sujeição passiva no imposto sobre a renda.

¹²⁶ Ricardo Mariz de Oliveira, *Princípios Fundamentais do Imposto de Renda*. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coord.), p. 213.

¹²⁷ Sobre a seletividade, embora no IPI, ver José Eduardo Soares de Melo, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*, p. 81.

¹²⁸ Ricardo Mariz de Oliveira tem entendimento diverso sobre esse princípio. "Universalidade diz respeito a totalidade dos elementos positivos e negativos que compõem um determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir esse mesmo patrimônio num dado período de tempo, fixado pela lei". *Princípios Fundamentais do Imposto de Renda*. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), p. 214.

to sobre certas espécies de renda, desconsiderando-se efeitos negativos de outras.

É, assim, de se ressaltar o papel de relevo que exerce o *contribuinte* do imposto sobre a renda, no que concerne à observância dos princípios da generalidade e da universalidade. É ele, como titular de uma universalidade patrimonial, que há de ser considerado, para impedir a desconsideração de parcela de patrimônio, para assegurar a contraposição de acréscimos e decréscimos patrimoniais e, por fim, para permitir a aferição de que todos os possíveis contribuintes estão submetidos ao imposto.

Ricardo Mariz de Oliveira esclarece com acuidade que "o titular do patrimônio é o único elo entre todas as coisas, direitos e obrigações do seu patrimônio, assim como entre os fatores que aumentam ou diminuem esse mesmo patrimônio". Esclarece ainda que "a progressividade somente se mostra eficiente se associada aos princípios da generalidade e da universalidade. Pela universalidade, aplica-se a tabela de alíquotas crescentes uma única vez sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, e pela generalidade também se aplica a mesma tabela uma única vez, de forma indistinta, sobre todo o aumento patrimonial, quaisquer que tenham sido suas fontes produtoras"¹²⁹.

De nossa parte, a consideração dessa totalidade patrimonial decorre do princípio da generalidade. Nada obstante, deverá sujeitar-se inexoravelmente à aplicação, uma única vez, de alíquotas progressivas, incidentes sobre tal operação, independentemente de sua origem.

Por derradeiro, por força do princípio da progressividade as alíquotas devem ser tanto maiores quanto mais significativa for a renda passível de tributação pelo I.R. O legislador constituinte não se satisfaz com a mera proporcionalidade. Impôs a progressividade como condição, como requisito a ser atendido pelo legislador ordinário ao instituir esse imposto.

Para que se verifique o pleno atendimento ao princípio da progressividade, todo acréscimo patrimonial deverá ser considerado, aplicando-se a esse aumento, uma única vez¹³⁰, alíquotas progressivas. Vale dizer, quanto maior for o aumento patrimonial maior deverá ser a alíquota aplicável. Não há como observar o princípio se a aplicação de alíquotas progressivas ocorrer sobre parcelas de renda (e não sobre a renda total).

¹²⁹ *Ibidem*, p. 215.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 216.

De fato, o desrespeito aos princípios da universalidade e da generalidade configura óbice à própria verificação do princípio da progressividade.

Em súmula, a norma geral e abstrata que descreva, em seu antecedente, “auferir renda e proventos de qualquer natureza” como fato de possível ocorrência, que, se e quando acontecido, dará ensejo à incidência deste imposto, mediante o ato de aplicação do direito, deverá, necessariamente, estabelecer que: a) todo o patrimônio do contribuinte seja considerado; b) todo o acréscimo patrimonial verificado (a renda auferida) esteja submetido ao mesmo tratamento; e c) imposto dê-se de forma progressiva, sendo maior a alíquota aplicável quanto mais significativa for a base tributável¹³¹.

A observância aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade, por si só, fulmina a possibilidade de qualquer tributação exclusiva na fonte. Admitida tal possibilidade não teríamos como aferir, em relação à pessoa (física ou jurídica), submetida à incidência do imposto sobre a renda incidente exclusivamente na fonte, se:

- (i) todo o acréscimo patrimonial teve o mesmo tratamento, sendo o patrimônio do contribuinte considerado como um todo; e, conseqüentemente;
- (ii) se a tributação foi efetivamente progressiva.

A necessária observância dos três princípios supra-aludidos pelo legislador ordinário impõe tenha ele extremo cuidado ao procurar aplicar no Brasil mecanismos de tributação que gozam de largo prestígio em outros países. A crescente “importação” acrítica desses mecanismos produz resultados nefastos, porquanto desconsidera as abissais diferenças de regimes jurídicos a que se subordinam as atividades impositivas aqui e alhures. A segregação de certos rendimentos com o fito de tributá-los separadamente em relação aos demais e a vedação à compensação de prejuízos incorridos em certas atividades com os resultados po-

¹³¹ Roberto Quiroga Mosquera assim se posiciona: “o legislador constitucional exige que o legislador ordinário, ao exercer sua competência tributária atinente ao IR, tribute as rendas e os proventos de qualquer natureza de forma geral e não seletiva, isto é, sem qualquer diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou destino. No mesmo sentido, prescreve a Carta Magna que todas as pessoas físicas ou jurídicas devem contribuir para os cofres públicos a título de IR, ou seja, a tributação deve abarcar, em regra, todos aqueles que auferirem renda ou proventos de qualquer natureza. Por fim, determina o contribuinte que a tributação do IR se faça de forma progressiva, ou seja, quanto maior a renda, menor a alíquota do imposto”. In: *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais*, p. 170.

sitivos auferidos em outras configuram exemplos da citada “importação” acrítica e, conseqüentemente, da sua inconstitucionalidade, fruto da inobservância dos princípios constitucionais da universalidade, generalidade e progressividade.

Imperioso, pois, ter sempre presente o conteúdo desses princípios, ao lado do conceito constitucionalmente pressuposto de renda, no processo de conformação da regra-matriz do imposto sobre a renda. Detenhamo-nos na explicitação deste conceito.

4.2. O Critério Material

4.2.1. Do conceito constitucional de renda

A repartição da competência impositiva encontra-se expressamente demarcada no Texto Constitucional, de forma rígida e exaustiva. Cuidou o legislador constituinte de outorgar a competência impositiva a cada um dos entes tributantes, mediante expressa referência às materialidades dos tributos a tais entes cometidos. É dizer, optou o legislador constituinte por traçar de forma rígida e exaustiva a competência impositiva de União, Estados, Municípios e Distrito Federal, delimitando o estrito âmbito de atuação dos respectivos legisladores ordinários. Ao fazer tal opção, circunscreveu o exame da repartição de competência ao nível constitucional. Deveras, se a amplitude da significação dos enunciados prescritivos que fixam a competência tributária ficasse ao talante do legislador infraconstitucional, forçoso seria reconhecer o caráter sugestivo da repartição levada a efeito pelo constituinte, o que implicaria a inexistência de limitação à competência impositiva, e a abertura de espaço para conflitos de toda a ordem entre os entes tributantes.

Ao tratar do assunto, Paulo de Barros Carvalho¹³² é claro: “O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legislante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional”. Ora, se assim é, torna-se imprescindível a precisa identificação da materialidade da hipótese de incidência de cada um dos tributos nela previstos.

Como obtempera José Arthur Lima Gonçalves¹³³, “admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos

¹³² *Curso de Direito Tributário*, p. 141 e 142.

¹³³ *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*, p. 171.

lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência”.

O artigo 153 da Constituição Federal, estabelece que: “Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza”.

Considerando-se que o conteúdo dos enunciados prescritivos que fixam a competência tributária não pode ficar à mercê do legislador infraconstitucional, é imperioso construir a significação dessa competência outorgada à União, à luz do Texto Constitucional. Vale dizer, precisar a semântica da expressão *renda e proventos de qualquer natureza*, bem como identificar a ação que, se ocorrida, dará ensejo à incidência tributária, mediante ato de aplicação do direito (desde que, evidentemente, tenha a União exercido a competência a ela atribuída).

Consignamos, há pouco, a influência e relevância que os princípios da generalidade, universalidade e progressividade - bem assim dos demais princípios que norteiam a atividade impositiva - devem exercer na conformação da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, propugnando pelo acatamento de que tal influência, em razão de sua radicação constitucional, seja levada às últimas conseqüências.

Começamos pela ação a ser perpetrada. Paulo de Barros Carvalho¹³⁴ ensina que o verbo a ser identificado pode exprimir uma ação (atividades refletidas) como uma atividade espontânea, característica dos verbos de estado (“ser”, “estar”, “permanecer”).

Como corolário temos que, ao outorgar a competência tributária, o legislador constituinte poderia alcançar o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas de uma perspectiva estática (a sua manutenção como índice de capacidade econômica) e de uma perspectiva dinâmica, tendo em consideração os acréscimos patrimoniais verificados.

Com base nessa distinção, que já fora objeto das meditações de Rubens Gomes de Sousa¹³⁵, Roberto Quiroga Mosquera propõe sejam classificados os tributos que oneram o patrimônio a partir de uma perspectiva dinâmica, vale dizer, consoante as mutações a ele inerentes, em duas subespécies: “a) aqueles que incidem sobre o valor da mutação de elementos patrimoniais em si mesma, independentemente de haver acréscimo ou não destes; b) aqueles que incidem sobre o valor da mu-

¹³⁴ *Teoria da Norma Tributária*, p. 114.

¹³⁵ A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável. In: *Revista de Direito Público* nº 14, p. 339-340.

tação patrimonial que se constitui num acréscimo de elementos patrimoniais, isto é, incide sobre o próprio acréscimo de patrimônio”¹³⁶.

Analisando o rol de impostos cometidos à competência tributária da União, temos que: (i) o imposto territorial rural e o imposto sobre grandes fortunas são exemplos característicos de atribuição de competência que toma o patrimônio, a partir de uma perspectiva estática, como índice de capacidade econômica; (ii) os impostos de importação e exportação, sobre produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários oneram o patrimônio, a partir de uma perspectiva dinâmica, independentemente da ocorrência de acréscimo patrimonial; (iii) e, por fim, o imposto sobre a renda classifica-se como tributo em relação ao qual o patrimônio é onerado, a partir de uma perspectiva dinâmica, exigindo-se, para tanto, mutação que se constitua num acréscimo de patrimônio. Revelará capacidade econômica aquele contribuinte que lograr êxito na obtenção de um acréscimo ao conjunto de bens e direitos de sua propriedade, num determinado intervalo de tempo.

Por expressa determinação constitucional, o imposto sobre a renda deve ter caráter pessoal, geral, universal e progressivo, obedecendo ainda ao magno princípio da capacidade contributiva. Destarte, à expressão “renda e proventos de qualquer natureza” deve se associar, necessariamente, o verbo “auferir”. Não se nos afigura possível, em face de tais princípios, imaginar a conexão de outro verbo, como, v.g., “pagar” a tal expressão. Exegese desse jaez briga com os princípios maiores que norteiam a tributação em nosso País, notadamente o princípio da capacidade contributiva.

Preleciona José Eduardo Soares de Melo¹³⁷ que “em determinadas espécies tributárias a identificação do contribuinte é bem simples, porque a materialidade vincula-se diretamente a uma única pessoa. É o caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, que considera ‘renda e proventos’ suscetíveis de serem referidas a uma determinada pessoa, tendo em vista suas características e peculiaridades”.

Não há como imaginar, em face do subsistema constitucional tributário, seja contribuinte do imposto sobre a renda outra pessoa (física ou jurídica) que não aquela que auferir a renda. A efetiva manifestação de capacidade contributiva dá-se na ação de auferir renda.

¹³⁶ *Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O Imposto e o Conceito Constitucional*, p. 99.

¹³⁷ *Curso de Direito Tributário*, p. 171 e 172.

José Arthur Lima Gonçalves¹³⁸ afirma que “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 renda”.

Identificado o verbo - a ação que se praticada dará ensejo à incidência tributária - insta determinar o conteúdo do seu complemento. Na identificação do critério material de qualquer tributo haverá sempre um “verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”¹³⁹. Ao verbo “auferir” agrega-se o complemento “renda e proventos de qualquer natureza”. Abundantes são as manifestações doutrinárias a respeito dessa expressão. Façamos um breve esboço histórico sobre evolução do conceito de renda no Brasil.

4.2.1.1. Breve esboço histórico

O imposto sobre a renda foi instituído no Brasil, em 1924, inspirado na legislação francesa. À época, a Constituição vigente, promulgada em 1891, não fazia referência ao imposto sobre a renda, sendo a matéria, portanto, versada integralmente em nível infraconstitucional. Desde então, discute-se o conceito de renda no Brasil, que surgiu influenciado por estudos elaborados por Gaston Jèze, Edgar Allix e Marcel Lecerclé¹⁴⁰.

Rubens Gomes de Sousa¹⁴¹, ao comentar o esforço de elaboração de um conceito jurídico de renda, lembra que “esse conceito jurídico, que veio a ser chamado ‘clássico’, define a renda como a riqueza nova, ou seja, o acréscimo patrimonial, que reúne simultaneamente três requisitos: (a) provir de fonte já integrada no patrimônio do titular (capital), ou diretamente referível a ele (trabalho), ou, ainda, da combinação de ambos; (b) ser suscetível de utilização pelo titular (consumo, poupança ou investimento) sem destruição ou redução da fonte produtora: este requisito implica a periodicidade do rendimento, isto é, na sua capacidade, pelo menos potencial, de reproduzir-se a intervalos de tempo, pois do contrário sua utilização envolveria uma parcela do próprio capital; (c) resultar de uma exploração da fonte por seu titular: este requisito exclui, do conceito de renda, doações, heranças e legados, tidos como

¹³⁸ *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*, p. 187.

¹³⁹ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 165.

¹⁴⁰ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Pareceres 3 - Imposto de Renda*, p. 274 e 275.

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 275.

acréscimos patrimoniais com a natureza de ‘capital’ e não de ‘rendimento’”.

Vê-se, pois, que o conceito de renda como acréscimo patrimonial ou riqueza nova vem desde a origem desse imposto no Brasil, mesmo à época em que não radicado na Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1934 outorga à União a competência para instituir o imposto sobre a renda. Adquire a matéria, a partir de então, relevo constitucional, tornando-se descabida a sua diluição com base em preceitos de legislação complementar ou ordinária. Os textos constitucionais que se sucedem mantêm a mesma orientação. Essa observação é comumente desconsiderada por alguns doutrinadores¹⁴² que pretendem atribuir à legislação complementar o condão de tudo prescrever em termos de tributação sobre a renda, não reconhecendo os limites constitucionalmente postos.

Como já visto, a Carta Magna de 88 manteve a tendência, já manifestada em Constituições anteriores, de repartir a competência impositiva, referindo a materialidade dos tributos nela previstos. A significação da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” há de ser elaborada a partir do conteúdo semântico de seus termos. E esse esforço exegético haverá de ser empreendido a partir do Texto Constitucional.

Na Constituição de 88, a identificação das materialidades dos impostos cuja competência foi outorgada à União assumiu relevo ainda maior.

À luz da Constituição anterior, detinha a União a competência residual para instituir, por lei ordinária, outros tributos, desde que o fato gerador e base de cálculo fossem distintos daqueles (tributos) previstos na Constituição. Logo, se a União constituísse um novo tributo, sob a denominação de imposto sobre a renda, ainda que o exame do binômio base de cálculo/hipótese de incidência evidenciasse tratar-se de materialidade diversa (não compreendida na competência dos outros entes políticos), não se poderia questionar a constitucionalidade da nova exa-

¹⁴² Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri diz: “para a solução dos conflitos de competência e do campo de competência residual, encontramos na lei complementar - e não na Constituição - os conceitos de cada imposto. Tendo em vista ser o discrimen baseado nos aspectos materiais dos fatos geradores, nosso tema se resolve a partir dos aspectos materiais eleitos em lei complementar”. *Discriminação de Competências e Competência Residual*. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), p. 115.

ção, porquanto para o exercício da competência residual não se exigia lei complementar. Aos requisitos previstos na ordem jurídica anterior, o legislador constituinte de 88 agregou outros dois: a) a necessidade de lei complementar; e b) a observância ao princípio da não-cumulatividade.

Marçal Justen Filho¹⁴³, a esse propósito, assinala: "Atualmente, se a União pretender instituir um tributo que seja distinto do imposto de renda, por exemplo, estará sujeita, além do constrangimento de todos os princípios constitucionais e da regra da discriminação de competência, a valer-se de um instrumento específico que é a lei complementar e a observar um outro princípio, também específico, que é o da não-cumulatividade".

Destarte, é crucial construir, com base no Texto Magno, o conceito de renda - e assim de cada uma das materialidades nele (texto constitucional) referidas - sob pena de comprometimento do funcionamento do subsistema constitucional tributário, notadamente no que concerne à sua rígida repartição da competência impositiva.

Não raro identificamos na doutrina pátria tentativas de buscar o conceito constitucional de renda, a partir de enunciados prescritivos infraconstitucionais como, por exemplo, os constantes do Código Tributário Nacional, o que se nos afigura equívoco de monta. Não é esse o nosso propósito. Procuraremos identificar inicialmente a dicção constitucional para, posteriormente, examinarmos a observância de tal dicção pelo legislador ordinário.

Ao tempo da Constituição de 67, alterada pela Emenda 1 de 69, José Luiz Bulhões Pedreira¹⁴⁴ já pontificava: "A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a 'renda e os proventos de qualquer natureza'. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional 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".

¹⁴³ Periodicidade do Imposto de Renda. *Revista de Direito Tributário* nº 63, p. 16.

¹⁴⁴ *Imposto de Renda*, p. 2-21 e 2-22.

Com efeito, o legislador ordinário poderá, tendo em consideração a facultatividade¹⁴⁵ do exercício da competência impositiva, restringir ou limitar o conceito de renda constante da Constituição. Jamais poderá extravasá-lo.

Para identificar se o legislador ordinário desbordou o conceito constitucional, inafastável é identificá-lo. Não há como se aferir a observância do mandamento constitucional, se não fixarmos as balizas para atuação do legislador ordinário.

Para José Arthur Lima Gonçalves¹⁴⁶ "o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda" pode ser assim traduzido: "(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".

E remata:

"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"¹⁴⁷.

Tomado um determinado patrimônio pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), verifica-se a configuração de renda se ocorrer um acréscimo ao patrimônio originalmente considerado, observado um intervalo de tempo suficiente a que se proceda o efetivo cotejo entre determinados ingressos e desembolsos, entradas e certas saídas¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Sobre a facultatividade do exercício da competência tributária, ver Roque Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 394.

¹⁴⁶ *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*, p. 179.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 180.

¹⁴⁸ Roberto Quiroga Mosquera, seguindo a trilha da classificação adrede referida e após exaustiva análise das diferentes acepções com que a palavra "renda" e a expressão "proventos de qualquer natureza" são utilizadas em nosso Texto Constitucional, conclui representarem as mesmas "incrementos verificados na massa patrimonial das pessoas, apurados num determinado período de tempo". Observa ainda que "acrécimo patrimonial não se confunde com mutação de direitos pertencentes ao patrimônio. Esta corresponde à mera circulação de riqueza velha, enquanto aquela traduz verdadeiro ingresso de riqueza nova". In: *Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O Imposto e o Conceito Constitucional*, p. 48-70 e 116. No mesmo sentido o escólio de Misabel Abreu Machado Derzi: "Por meio da lei ordinária e a título de imposto de renda, somente se legitimará a tributação de renda e dos proventos de qualquer natureza, assim entendido o acréscimo de riqueza, o ganho ou o aumento advindo do trabalho e do capital (ou patrimônio) em certo período de tempo". In: *Os Conceitos de Renda e de Patrimônio*, p. 20.

ção, porquanto para o exercício da competência residual não se exigia lei complementar. Aos requisitos previstos na ordem jurídica anterior, o legislador constituinte de 88 agregou outros dois: a) a necessidade de lei complementar; e b) a observância ao princípio da não-cumulatividade.

Marçal Justen Filho¹⁴³, a esse propósito, assinala: "Atualmente, se a União pretender instituir um tributo que seja distinto do imposto de renda, por exemplo, estará sujeita, além do constrangimento de todos os princípios constitucionais e da regra da discriminação de competência, a valer-se de um instrumento específico que é a lei complementar e a observar um outro princípio, também específico, que é o da não-cumulatividade".

Destarte, é crucial construir, com base no Texto Magno, o conceito de renda - e assim de cada uma das materialidades nele (texto constitucional) referidas - sob pena de comprometimento do funcionamento do subsistema constitucional tributário, notadamente no que concerne à sua rígida repartição da competência impositiva.

Não raro identificamos na doutrina pátria tentativas de buscar o conceito constitucional de renda, a partir de enunciados prescritivos infraconstitucionais como, por exemplo, os constantes do Código Tributário Nacional, o que se nos afigura equívoco de monta. Não é esse o nosso propósito. Procuraremos identificar inicialmente a dicção constitucional para, posteriormente, examinarmos a observância de tal dicção pelo legislador ordinário.

Ao tempo da Constituição de 67, alterada pela Emenda 1 de 69, José Luiz Bulhões Pedreira¹⁴⁴ já pontificava: "A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a 'renda e os proventos de qualquer natureza'. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional 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".

¹⁴³ Periodicidade do Imposto de Renda. *Revista de Direito Tributário* n° 63, p. 16.

¹⁴⁴ *Imposto de Renda*, p. 2-21 e 2-22.

Com efeito, o legislador ordinário poderá, tendo em consideração a facultatividade¹⁴⁵ do exercício da competência impositiva, restringir ou limitar o conceito de renda constante da Constituição. Jamais poderá extravasá-lo.

Para identificar se o legislador ordinário desbordou o conceito constitucional, inafastável é identificá-lo. Não há como se aferir a observância do mandamento constitucional, se não fixarmos as balizas para atuação do legislador ordinário.

Para José Arthur Lima Gonçalves¹⁴⁶ "o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda" pode ser assim traduzido: "(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".

E remata:

"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"¹⁴⁷.

Tomado um determinado patrimônio pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), verifica-se a configuração de renda se ocorrer um acréscimo ao patrimônio originalmente considerado, observado um intervalo de tempo suficiente a que se proceda o efetivo cotejo entre determinados ingressos e desembolsos, entradas e certas saídas¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Sobre a facultatividade do exercício da competência tributária, ver Roque Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 394.

¹⁴⁶ *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*, p. 179.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 180.

¹⁴⁸ Roberto Quiroga Mosquera, seguindo a trilha da classificação adrede referida e após exaustiva análise das diferentes acepções com que a palavra "renda" e a expressão "proventos de qualquer natureza" são utilizadas em nosso Texto Constitucional, conclui representarem as mesmas "incrementos verificados na massa patrimonial das pessoas, apurados num determinado período de tempo". Observa ainda que "acréscimo patrimonial não se confunde com mutação de direitos pertencentes ao patrimônio. Esta corresponde à mera circulação de riqueza velha, enquanto aquela traduz verdadeiro ingresso de riqueza nova". In: *Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O Imposto e o Conceito Constitucional*, p. 48-70 e 116. No mesmo sentido o escólio de Misabel Abreu Machado Derzi: "Por meio da lei ordinária e a título de imposto de renda, somente se legitimará a tributação de renda e dos proventos de qualquer natureza, assim entendido o acréscimo de riqueza, o ganho ou o aumento advindo do trabalho e do capital (ou patrimônio) em certo período de tempo". In: *Os Conceitos de Renda e de Patrimônio*, p. 20.

Temos, pois, como cediço, que a expressão renda e proventos de qualquer natureza é de ser interpretada, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, como acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro. Tomaremos a expressão proventos de qualquer natureza como espécie do gênero renda, pressupondo-se sempre a verificação de efetivo acréscimo patrimonial.

Não se confunde ainda o conteúdo de significação da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” com o de conceitos próximos, tais como “capital”, “fortuna” e “lucro”, como bem demonstrou, em atu- rada pesquisa, José Arthur Lima Gonçalves¹⁴⁹.

Deveras, há conceitos que traduzem o patrimônio, a partir de uma perspectiva meramente estática, como “capital” e “fortuna”. Já o vocábulo “lucro” tem a acepção de “*resultado positivo* da atividade empresarial de mais valia obtida por sociedade empresária”¹⁵⁰. É “espécie do gênero renda”¹⁵¹.

Destarte, a conformação de norma geral e abstrata, posta em nível infraconstitucional, que descreve em seu antecedente, como fato de possível ocorrência, auferir renda e proventos de qualquer natureza, no exercício da competência outorgada à União para a instituição deste imposto, estará inexoravelmente jungida ao conteúdo de significação da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, construído exclusivamente com fulcro na Constituição, o qual, como vimos, pressupõe acréscimo patrimonial.

Se o legislador ordinário federal, no exercício de sua competência legislativa, desbordar o conteúdo de significação adrede referido estaremos diante de outro imposto, sujeito aos limites decorrentes das esferas de competência atribuídas aos demais entes tributantes, de um lado, e aos requisitos postos para o exercício da competência residual pela União, nos termos do artigo 154, II, da Carta Magna, de outro.

Em súpula, só há de se cogitar a respeito de tributação sobre a renda se estivermos diante de acréscimo patrimonial. A síntese do critério material possível deste imposto é auferir renda e proventos de qualquer natureza, tomando-se essa expressão no sentido de acréscimo patrimonial.

¹⁴⁹ *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*, p. 177 a 179.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 178. Além desses conceitos o autor aparta a expressão “renda e proventos de qualquer natureza dos conceitos de faturamento, patrimônios e resultado”.

¹⁵¹ *Ibidem*, mesma página.

4.3. O Conceito de Renda no Código Tributário Nacional

Firmes na convicção de que o conceito de renda se prefixa na Constituição Federal, vamos examiná-lo à luz da legislação infraconstitucional.

O Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, incorporada à ordem jurídica que se instalou com o advento da Constituição de 88, com eficácia de Lei Complementar¹⁵², em face do princípio da recepção - dedica três artigos ao imposto sobre a renda. Referência alguma existisse no aludido diploma legal, em relação ao imposto sobre a renda, e as possibilidades de atuação do legislador ordinário não sofreriam alteração significativa. Vejamos a razão dessa assertiva.

Estabelece o artigo 43 do CTN que:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de 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.”

Da análise do Texto Constitucional concluímos que a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro.

O conteúdo do enunciado prescritivo veiculado pelo CTN, em seu artigo 43, não desborda o conceito constitucional de renda. Deveras, a referência a proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, impõe a seguinte conclusão: nos termos do CTN os acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do imposto sobre a renda são os enunciados no inciso I do art. 43 ou quaisquer outros. Vale dizer, por analogia, as cores escolhidas para colorir esta superfície são preto, branco, cinza ou qualquer outra.

¹⁵² Sobre a hierarquia da Lei Complementar, ver Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 134 -138.

Muito se tem debatido também sobre as expressões “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica”. Dar-se-á esta quando a renda auferida tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular (“cash basis”). Haverá disponibilidade jurídica no exato instante em que a renda for auferida (produzida), independentemente de sua efetiva percepção em dinheiro (“accrual basis”).

Ricardo Mariz de Oliveira¹⁵³ sustenta que “o elemento distintivo entre disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica é unicamente a circunstância do fato causador do aumento patrimonial ser ou não regido pelo direito”. Não sendo o fato regido pelo direito, haveria disponibilidade econômica. Assim, a renda auferida ilicitamente daria ensejo a disponibilidade econômica e não jurídica.

Entendemos inicialmente que a menção à disponibilidade econômica ou jurídica, inserta na parte final do *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional é absolutamente desnecessária, por nada alterar a construção do conteúdo desse enunciado prescritivo. Isto é, pode o legislador ordinário federal, em face da outorga constitucional de competência, instituir imposto sobre a renda, definindo se o tributo incidirá sobre a renda produzida e ainda não recebida, ou não.

De outra parte, ousamos discordar da interpretação proposta por Ricardo Mariz de Oliveira. Todo acréscimo patrimonial sujeito à incidência do imposto sobre a renda será, dessa perspectiva, um fato jurídico, antecedente de norma individual e concreta. Reiteramos que um fato social torna-se fato jurídico, no exato instante em que é posto na posição sintática de antecedente, de norma individual e concreta, por força de ato de aplicação do direito.

Como obtempera Luciano da Silva Amaro¹⁵⁴, “o que o CTN qualifica como ‘econômica’ ou ‘jurídica’ é a disponibilidade da renda, e não a origem desta”.

O aspecto positivo do enunciado prescritivo veiculado pelo artigo 43 do CTN é a reiteração da exegese constitucional, no sentido de que o imposto sobre a renda deve incidir sobre acréscimos patrimoniais. Com base na outorga constitucional de competência, o imposto sobre a renda tem sido exigido de pessoas físicas e jurídicas, incidindo sobre o acréscimo patrimonial decorrente do cotejo entre receitas, custos e des-

¹⁵³ Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), p. 205.

¹⁵⁴ *Curso de Direito Tributário*, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, p. 319.

pesas (pessoa jurídica) e renda bruta, deduções e abatimentos (pessoa física).

4.3.1. Materialidade do imposto sobre a renda e a Lei Complementar 104/2001

Abissal distância existe entre as alterações veiculadas pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, e o projeto de lei¹⁵⁵ que lhe deu origem. O texto objeto das discussões travadas inicialmente no Congresso Nacional alterava o *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional e tratava ‘renda’, ‘receita’ e ‘rendimento’ como signos de conteúdo idêntico ou equivalente. Descurando da existência de um conceito constitucionalmente pressuposto de renda, buscava o projeto alargar sobremodo a noção de renda, com o fito de atingir outras realidades, independentemente da verificação de acréscimo patrimonial. É na verdade anseio antigo do executivo federal, cuja atuação de há muito deixou de se circunscrever ao âmbito de suas atribuições, com incursões, cada vez mais frequentes, na esfera de atuação do poder legislativo. Além da referida ampliação do conceito de renda, constava do indigitado projeto alteração no artigo 44 do CTN, prescrevendo ser a base de

¹⁵⁵ Preceituavam os artigos 43 e 44 do referido projeto:

“Art. 43. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de receita ou de rendimento proveniente, a qualquer título, do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

§ 1º. Constituem também fato gerador do imposto de que trata o *caput*, os acréscimos patrimoniais, de qualquer natureza.

§ 2º O imposto não incidirá sobre os acréscimos de que trata o parágrafo anterior, quando forem decorrentes de receita ou de rendimento sujeitos à tributação nos termos do *caput*.

§ 3º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 4º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

“Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante:

I - da receita ou do rendimento, ou da soma de ambos, deduzidos os valores admitidos em lei, observados os limites por ela fixados em função da atividade econômica; e

II - do acréscimo patrimonial, de qualquer natureza.

§ 1º A lei especificará as hipóteses e as condições em que se admitirá seja a base de cálculo do imposto determinada de forma presumida ou arbitrada.

§ 2º A base de cálculo presumida não poderá ser superior ao valor apurado na forma do *caput*, determinado em função dos limites ali referidos.”

cálculo “o montante da receita ou do rendimento, ou da soma de ambos, deduzidos os valores admitidos em lei, observados os limites por ela fixados em função da atividade econômica”.

Em suma, buscava-se ampliar sobremaneira a possibilidade do legislador ordinário fixar, a seu talante, a base de cálculo do imposto sobre a renda, descompromissadamente em relação à noção de renda como acréscimo patrimonial.

Conquanto o texto aprovado contenha impropriedades, é forçoso reconhecer ter havido alguma evolução em relação ao projeto original.

Por intermédio da Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentaram-se dois novos parágrafos ao artigo 43 do CTN. São eles:

“§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.”

“§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

O novel parágrafo primeiro do artigo 43 do CTN nada agrega ao ordenamento jurídico vigente, ao prescrever que a incidência do imposto independe da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Pretensa inovação, de outra parte, poderia advir da seguinte expressão constante do aludido parágrafo: “independe da denominação da receita ou rendimento”. Teria havido, em razão da alusão à receita ou rendimento, ampliação do critério material do imposto sobre a renda, que passaria a incidir também sobre receita ou rendimento? É a indagação a que nos propomos a responder.

Deixamos assentado no tópico anterior ser o conceito de renda constitucionalmente pressuposto. Vale dizer, só há cogitar-se de incidência deste imposto se estivermos diante de acréscimo patrimonial. Creemos que à mesma conclusão curvou-se o legislador complementar, ao afastar o projeto de lei originalmente apresentado, notadamente em razão da equiparação constante da proposta de um novo *caput* do artigo 43 do CTN, equiparando a noção de renda à de receita ou rendimento. A Lei Complementar aprovada, ao manter a redação original, refor-

ça o entendimento de que o conceito de renda é constitucionalmente pressuposto.

Resta definir, contudo, como se interpretar os signos “receita” ou “rendimento”, constantes do parágrafo 1º da Lei Complementar 104/2001. Afastamos, de pronto, qualquer proposta exegética que admita a incidência sobre mera receita¹⁵⁶, considerada de forma estanque, sem o necessário cotejo com custos e despesas necessárias a sua geração, observado um certo lapso temporal. Destarte, a única proposta de interpretação possível seria aquela que preserva o conceito de renda como acréscimo patrimonial. Em outras palavras, a significação possível do mencionado parágrafo é a de que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou rendimento, que vierem a integrar, a conformar, em contraposição aos custos e despesas (pessoa jurídica) ou deduções e abatimentos (pessoa física), a renda auferida, assim entendido o acréscimo patrimonial verificado num certo período.

No que pertine à significação decorrente do parágrafo 2º, acrescido ao artigo 43 do CTN, entendemos devam prevalecer as mesmas advertências adrede enunciadas em relação aos signos “receita” e “rendimento”. Já a pretensa delegação ao legislador ordinário para fixação do momento e das condições em que se dará disponibilidade da renda (e não da receita ou rendimento) fica esvaziada, porquanto sujeita a limitações decorrentes da própria sistemática do imposto. Não há como prescindir da vinculação do acréscimo patrimonial em um determinado período, de um lado, nem como pretender tributar renda não disponível, de outro. O STF, ao analisar previsão normativa instituidora de um imposto sobre o lucro líquido (ILL), independentemente de sua efetiva distribuição, julgou inconstitucional a exigência nas hipóteses em que o lucro não fora efetivamente distribuído ao quotista ou acionista da empresa¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Não é possível sustentar que tal incidência decorre do exercício da competência residual da União, porquanto não restariam observados os requisitos do art. 154, I, da Constituição Federal.

¹⁵⁷ Recurso Extraordinário nº 172.058-1. Do voto do Ministro Marco Aurélio, destacamos o seguinte trecho, publicado no *Diário de Justiça* de 13/10/95, p. 34282: “(...) diante do contexto legal supra, impossível é dizer da aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o fez relativamente a situação que não extravasa o campo de interesses da própria sociedade. Ocorre, é certo, uma expectativa, mas, enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de ren-

Em suma, da Lei Complementar 104/2001 não exsurge qualquer alteração de relevo para a conformação do conceito de renda e, conseqüentemente, para a identificação do critério material deste imposto em nosso ordenamento jurídico.

Menção aos artigos 44 e 45 do Código Tributário Nacional, faremos ao tratar, respectivamente, da base de cálculo e sujeição passiva desse imposto.

Isto posto, cabe-nos verificar se existem condicionantes espaciais e temporais, postas em nível constitucional, no que concerne à outorga de competência para a instituição do imposto sobre a renda. Vejamos, inicialmente, as condicionantes de tempo.

4.4. Critério Temporal

No antecedente de uma norma geral e abstrata, temos a descrição de um fato cuja ocorrência será pautada por condicionantes de tempo e de espaço. Colocando sob foco o critério temporal, podemos conceituá-lo, com fulcro nas lições de Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁸, como “aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente - critério material), limitando-o no tempo”. É sobremodo importante o exame do Texto Constitucional para identificar os limites a que está adstrito o legislador ordinário na eleição do critério temporal do imposto sobre a renda.

A União tem competência para instituir o imposto sobre a renda, tributando o acréscimo verificado em relação ao conjunto de bens e direitos pertencente a uma pessoa - física ou jurídica -, respeitado o lapso temporal necessário a que se verifique o cotejo entre receitas, de um lado, custos e despesas de outro (pessoa jurídica) ou renda bruta e deduções e abatimentos (pessoa física).

É mister, nesse diapasão, perquirir a existência de limites constitucionais à definição desse lapso temporal, bem assim às demais condicionantes de tempo que, em nível infraconstitucional, venham a conformar a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda. Enfrentemos, de início, a questão da sua periodicidade.

da sobre o citado lucro e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador. (...)

¹⁵⁸ *Teoria da Norma Tributária*, p. 123.

4.4.1. Periodicidade do imposto sobre a renda

A noção de período é ínsita ao imposto sobre a renda. Não há como medir a grandeza a ser tributada, apurar o acréscimo patrimonial, se não identificarmos seus marcos temporais, inicial e final, ou, em outros termos, o período a ser considerado para conformação do fato que comporá a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Geraldo Ataliba¹⁵⁹ ensinava que a periodicidade do imposto sobre a renda haveria de ser anual. Todo imposto é um ingresso público, relevante para a composição do orçamento, que por expressa disposição constitucional, é anual. As prestações de contas a que se sujeita a administração pública, perante os respectivos tribunais de contas, também são elaboradas anualmente.

Em suma, dizia ainda Geraldo Ataliba: “o ritmo estabelecido pelas finanças públicas é anual e o seu ponto fulcral está na disciplina constitucional do Orçamento”¹⁶⁰.

José Arthur Lima Gonçalves¹⁶¹, após percorrer todos os dispositivos em que os vocábulos *ano* ou *anual* são referidos na Constituição Federal, propugna, relativamente ao Imposto sobre a Renda que: “a Constituição não se limita a impor, implicitamente, a consideração de um período. Entendemos que ela estabelece - ainda que de forma implícita - que esse período seja anual”. Para outros doutrinadores, o período anual não seria uma imposição constitucional¹⁶².

Luciano Amaro¹⁶³ assim se manifesta sobre o tema: “o período de formação da renda tributável não pode ser muito curto, sob pena de prejudicar a personalização do tributo e a adequação à capacidade contributiva. O indivíduo que, episodicamente, tem um rendimento elevado não possui a mesma capacidade contributiva de outro indivíduo que perceba, consistentemente, renda elevada. Feita a apuração após período mais longo, esses picos de renda tendem a ser neutralizados.

Por outro lado, o período também não pode ser muito longo, o que comprometeria o fluxo de receita tributária do Tesouro”.

¹⁵⁹ Periodicidade do Imposto de Renda. In: *Revista de Direito Tributário* nº 63, p. 22.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 20.

¹⁶¹ *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*, p. 185.

¹⁶² Ricardo Mariz de Oliveira, por sua vez, defende que “o imposto sobre a renda pode incidir sobre qualquer acréscimo patrimonial obtido em cada período de tempo previsto em lei...”. *Princípios Fundamentais do Imposto de Renda*. In: *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), p. 220.

¹⁶³ *Curso de Direito Tributário*, p. 324.