IMPOSTO DE RENDA E O ARTIGO 43 DO CTN

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária - CEU.

A Lei Complementar n. 104/2001 objetivou dar nova redação ao artigo 43 do CTN, cuja dicção, em seu “caput”, é a seguinte:

“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”.

Passou, o referido artigo, a ter, à luz do novo diploma, o acréscimo que se segue:

*“§ 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” (grifos meus).*

Pela introdução dos §§ 1º e 2º retrocitados, alarga-se o campo de imposição do referido tributo, com a expressão “receita ou rendimento”, o que vale dizer, é acrescentado fato gerador inexistente no texto anterior, qual seja, o correspondente à equiparação de **receita a rendimento** para efeitos da determinação da disponibilidade econômica ou jurídica.

A disponibilidade econômica, ou seja, o diferencial entre a receita e a despesa, é que constitui a base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Se alguém gastar 60 para obter 100, sua disponibilidade resultante será de 40, sendo esta a base de cálculo do imposto sobre a renda como idealizado pelo constituinte.

Receita, por outro lado, pode ser fato gerador do PIS, da COFINS, das contribuições sociais em geral, mas não do imposto sobre a renda.

É nítido elemento compositor da hipótese de imposição dos tributos reais ou indiretos, mas nunca de um tributo direto e pessoal como o é o imposto sobre a renda.

Parece-me, pois, nitidamente inconstitucional a distensão da base de cálculo veiculada pela Lei Complementar n. 104/2001. Ora, em face da jurisprudência da Suprema Corte que, em variadas decisões, declarou não poder o legislador infraconstitucional alterar conceitos explícitos ou implícitos formatados pela Constituição, entendo ser difícil passar pelo teste de constitucionalidade a mudança idealizada exclusivamente por agentes fiscais.

O Ministro Moreira Alves, ao analisar a questão referente à força da lei complementar para definir os requisitos necessários ao reconhecimento das imunidades declarou que:

“E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. – Se é que há o que regulamentar em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais” não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser

decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: “Não. Não pode, porque não é lei complementar”. Mas dizia: “Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional” (Processo Administrativo Tributário, Pesquisas Tributárias – Nova Série 5, Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 30).

Em outras palavras, S.Exa., nitidamente, afirmou que a lei complementar apenas pode esclarecer o princípio constitucional, mas não modificá-lo ao livre alvedrio do legislador menor. Se se admitir a possibilidade de, a todo o momento, a lei complementar ou ordinária alterarem princípios constitucionais pelo simples fato de se referir, o constituinte, à expressão “nos termos da lei”, à evidência, estar-se-ia subordinando a Constituição à legislação ordinária ou complementar e não estas à Constituição Federal.

Foi exatamente isto que S.Exa., o Ministro Moreira Alves, disse ao relembrar a lição do Ministro Soares Munhoz.

Ora, toda a conformação do que seria “disponibilidade” para o imposto sobre a renda foi oferecida pelo CTN, que distinguiu seu fato gerador dos demais elencados na competência da União.

O artigo 43 do CTN não é lei reguladora e modificadora da Constituição, mas apenas “explicitadora” e sempre foi entendido como exteriorizador de efetivo acréscimo resultante de um diferencial entre receitas e despesas, capaz de gerar “disponibilidades” tributáveis. Jamais admitiu, o autor do Código Tributário, que receita obtida com idêntica despesa ou até maior

pudesse ser tributada, pois haveria, nesta hipótese, uma tributação sobre uma “não renda”.

Eu mesmo escrevi sobre a expressão disponibilidade jurídica o seguinte:

“A dicção complementar conforma o que seja o fato gerador do tributo. A expressão fato gerador, apesar de criticada, não é acientífica, posto que alberga a formulação hipotética da norma e sua concreção fática, de tal maneira que, por mais ampla, foi da preferência legislativa sua adoção.

*O fato gerador é a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica**, que se realiza na ocorrência da elevação patrimonial de valores, bens ou direitos relativos.*

*Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma **aquisição**. A aquisição corresponde a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-la. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.*

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria fato imponível do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.

Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldades em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade

econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica.

Temo-nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação "jurídica" é tornar o gênero, espécie" (Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 11, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1986, p. 265/267),

tese encampada pelo então Tribunal Federal de Recursos antes da Constituição de 1988, em voto no AC. 82.682 – DJ 3/5/84 de seu relator, Ministro Sebastião dos Reis.

Poder-se-á dizer que a opção pelo lucro presumido é uma opção pela tributação sobre a receita. Esta opção, todavia, como técnica de cobrança não pode ser imposta pelo Poder, mas deve ser livre faculdade a ser exercida pelo contribuinte. Nitidamente, o contribuinte não paga, desta forma, porque é obrigado a utilizar-se do regime jurídico, em que desconsidera as despesas, mas o faz porque a disciplina legal lhe é benéfica. Pode, todavia, optar pelo lucro real, com base de cálculo formada pela soma das receitas e a dedução das despesas. Em verdade, opta o contribuinte pelo regime de base de cálculo simplificada, própria de outros tributos, porque tem benefícios pecuniários por esta técnica de arrecadação. Acrescente-se que a desistência de adoção da técnica diferencial, por ser um “direito individual disponível”, ele, o contribuinte, dela abre mão, sem alterar a Constituição, e hospeda critério, que lhe parece menos oneroso.

Em outras palavras, o artigo 43, §§ 1º e 2º na redação nova da Lei Complementar 104/2001 constitui alteração de princípio constitucional que distingue o imposto de renda (pessoal) dos demais impostos (reais), realizada por legislador inferior. A lei menor está subordinada à lei maior e não esta à lei menor. O artigo 43, no passado, explicitou a Constituição. O novo altera-o, não por emenda constitucional, mas por veículo pequeno sem ter o Congresso Nacional forças para tanto.

Considero pois a incidência obrigatória do imposto de renda sobre receitas, nos termos da L.C. n. 104/2001 de notória violação ao texto supremo, esperando seja em breve declarada sua inconstitucionalidade.

SP., 26/03/2001.