

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY

IMPOSTO SOBRE A RENDA: LUCRO

ARBITRADO

PRESSUPOSTOS E CASOS POLÊMICOS

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

CELIA MARIA DE SOUZA MURPHY

**IMPOSTO SOBRE A RENDA: LUCRO
ARBITRADO
PRESSUPOSTOS E CASOS POLÊMICOS**

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

São Paulo

2010

Banca Examinadora:

Agradecimentos

Aos meus professores do curso de Mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, especialmente à minha orientadora, Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

Ao Tom, à Michelle e ao Patrick.

RESUMO

O presente trabalho teve por objetivo estudar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza com foco no arbitramento do lucro da pessoa jurídica, método excepcional de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, que só pode ser aplicado se verificados os pressupostos expressamente previstos em lei. Partindo da Constituição, definimos o conceito da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” e concluímos que o imposto deve incidir sobre os acréscimos patrimoniais auferidos em um determinado intervalo de tempo. Com base no Código Tributário Nacional, traçamos a regra-matriz do imposto sobre a renda, e discorremos sobre os três métodos de apuração da base de cálculo: o lucro real, o lucro presumido e o lucro arbitrado. Aprofundamos o estudo do arbitramento do lucro, objeto do nosso trabalho, para concluir que se trata de uma presunção legal, podendo ser desconstituída por meio de provas. Finalizamos com o estudo de três casos polêmicos: (i) as condições em que a lei autoriza o autoarbitramento do lucro; (ii) os limites da tributação do lucro da pessoa jurídica nas situações nebulosas entre o aproveitamento e a desclassificação da sua escrita comercial e fiscal; e (iii) a admissibilidade do impropriamente denominado arbitramento “condicional”.

Palavras-chave: imposto, renda, lucro, pessoa jurídica, arbitrado, arbitramento, lançamento, autolançamento, autoarbitramento, verdade, prova, presunção.

ABSTRACT

The purpose of the present research was to study tax levies over corporate income, and other monetary gains from any source, from the viewpoint of arbitrated earnings in “exceptional” cases (involving absent or inadequate corporate ledgers), based on the Corporate Income Tax Table and on those prerequisites expressly stated by law. Based on the Constitution, we analyze the concept of “income and other monetary gains from any source” and conclude that taxes should only be levied over increases in assets over given periods of time. Based on the National Tax Code, we trace the outline of the Basic Structure Governing Income Tax Levies and discuss the three possible methods for establishing the basis of calculation for tax rates. These are: actual earnings, estimated earnings and arbitrated earnings. We then enter into a detailed study of arbitrated earnings, the main object of research, and conclude that such earnings constitute a legal assumption, one that can be challenged by presentation of evidence proving otherwise. We conclude the study with an examination of three controversial situations. These are: (1) legal conditions surrounding self-arbitration of earnings; (2) the problem of deciding on the limits of taxation in the nebulous case of a company possessing partial or inadequate ledgers; and (3) the admissibility of the improperly named “conditional” arbitration.

Key words: income, corporate, tax, arbitration, conditional, self-arbitration, self-establishment, truth, evidence, assumption.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	A VERDADE E A LINGUAGEM DAS PROVAS	13
2.1.	ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A VERDADE	13
2.1.1.	Verdade material e verdade formal	17
2.1.2.	A importância da verdade	18
2.2.	A LINGUAGEM DAS PROVAS	19
2.2.1.	Direito e linguagem	19
2.2.2.	Evento e fato, fato jurídico	20
2.2.3.	As provas no Direito	22
3	PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO	26
3.1.	DEFINIÇÃO	26
3.2.	TIPOS DE PRESUNÇÕES	28
3.3.	O ARBITRAMENTO DO LUCRO COMO PRESUNÇÃO LEGAL	30
3.3.1.	A constituição do arbitramento	34
3.3.2.	A desconstituição do arbitramento	35
4	DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	37
4.1.	CONCEITO E DEFINIÇÃO	37
4.2.	RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. A COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR O IMPOSTO	39
4.2.1.	Sobre o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza	41
4.2.1.1.	Os proventos de qualquer natureza	47

4.2.1.2.	Os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade	49
4.2.2.	O imposto sobre a renda no CTN	51
4.3.	A DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE RENDA	57
4.4.	A FUNÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	60
5	O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO	63
5.1.	SISTEMAS E SISTEMA DO DIREITO POSITIVO	63
5.2.	AS NORMAS JURÍDICAS: ELEMENTOS DO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO	65
5.2.1.	A trajetória da interpretação	66
5.3.	NORMAS GERAIS, ABSTRATAS, INDIVIDUAIS E CONCRETAS ..	68
5.4.	O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO	70
6	A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	72
6.1.	A ESTRUTURA LÓGICA DA NORMA JURÍDICA E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	72
6.2.	A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA	75
6.2.1.	Critério material	75
6.2.2.	Critério espacial	76
6.2.3.	Critério temporal	78
6.2.4.	Critério pessoal	83
6.2.5.	Critério quantitativo	85
6.2.5.1.	Alíquota	85
6.2.5.2.	Base de cálculo	85
6.2.5.2.1.	Lucro real	86
6.2.5.2.2.	Lucro presumido	89
6.2.5.2.3.	Lucro arbitrado	90
7	A INCIDÊNCIA DA REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	92

7.1.	A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	92
7.2.	A NORMA JURÍDICA INDIVIDUAL E CONCRETA QUE CONSTITUI A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXISTE TRIBUTOS SEM LANÇAMENTO?	94
7.3.	LANÇAMENTO	97
7.3.1.	Ato ou procedimento?	97
7.3.2.	Sobre a expressão “propor a penalidade cabível”	102
7.4.	O ATO DO PARTICULAR QUE CONSTITUI A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	103
7.5.	O PROCEDIMENTO FISCAL	104
7.5.1.	As provas no procedimento fiscal	107
8	O ARBITRAMENTO DO LUCRO DA PESSOA JURÍDICA	110
8.1.	O ARBITRAMENTO DO LUCRO	110
8.2.	FUNDAMENTO LEGAL	113
8.3.	PONDERAÇÕES SOBRE O SUPOSTO CARATER SANCIONADOR DO ARBITRAMENTO	115
8.4.	OS PROCEDIMENTOS DE ARBITRAMENTO	118
8.4.1.	O arbitramento do lucro quando não conhecida a receita bruta	119
8.4.1.1.	A ordem de preferência dos índices de arbitramento quando não conhecida a receita bruta	120
8.4.2.	O arbitramento do lucro quando conhecida a receita bruta e o arbitramento do lucro pelo próprio sujeito passivo	121
8.4.3.	O dever de manter escrituração contábil e fiscal com observância das leis comerciais e fiscais	122
9	PRINCÍPIOS QUE CONFIGURAM LIMITES AO ARBITRAMENTO	125
9.1.	LEGALIDADE	126
9.2.	RAZOABILIDADE	128

9.3.	PROPORCIONALIDADE	130
9.4.	CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	131
10	CASOS POLÊMICOS	134
10.1.	AUTOARBITRAMENTO: OPÇÃO OU DEVER?	134
10.2.	DOCUMENTAÇÃO IMPRESTÁVEL, CASOS OSCUROS. O VALOR DO LUCRO ARBITRADO CONSTITUI LIMITE À TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL?	140
10.2.1.	Sobre a documentação imprestável	140
10.2.2.	As situações limítrofes	143
10.3.	O ARBITRAMENTO “CONDICIONAL”	145
10.3.1.	Definição e estudos de casos	145
10.3.2.	A falta de apresentação da documentação contábil e fiscal na intimação regular	152
10.3.3.	O momento da apresentação da documentação comercial e fiscal e o dever jurídico de colaborar com a Administração	153
10.3.4.	O lançamento do imposto sobre a renda com base no lucro arbitrado. Existe arbitramento “condicional”?	155
	CONCLUSÕES	160
	BIBLIOGRAFIA	168

1. INTRODUÇÃO

O imposto sobre a renda cobrado das pessoas físicas e jurídicas no Brasil foi instituído há quase noventa anos e representa hoje mais de um terço do total da arrecadação federal. Sua função é primordialmente arrecadatória, mas visa também, entre outros objetivos, a redistribuir a renda e a incentivar o investimento em cultura e em determinados setores da economia em regiões menos desenvolvidas do país.

Tendo em vista a sua complexidade, não poderíamos, neste trabalho, abordar o imposto sobre a renda na sua completude. Sendo assim, elegemos dissertar sobre o lucro arbitrado, um dos métodos de apuração da base de cálculo do imposto previstas no Código Tributário Nacional. Esse aspecto do imposto sobre a renda, por não ser muito explorado, suscita ainda, principalmente no estudo de casos concretos, muitas dúvidas e controvérsias.

O arbitramento do lucro tem assumido maior grau de importância na medida em que vem sendo utilizado como instrumento de planejamento tributário. Existem também situações em que o sujeito passivo do imposto apurado por meio do arbitramento tenta escapar da tributação, por meio da manipulação das normas que regem o processo administrativo fiscal.

Com o propósito de atingir os objetivos visados neste trabalho, realizamos pesquisas e estudos na doutrina, na jurisprudência e também nas decisões administrativas. Procuramos, com isso, relacionar os estudos teóricos com a experiência nos casos concretos.

Temos consciência que estamos longe de esgotar o assunto, assim como não pretendemos, aqui, ditar regras. Por meio de algumas provocações, propomos uma reflexão sobre três casos polêmicos que dizem respeito ao arbitramento do lucro e apresentamos nossas conclusões, que sabemos não serem definitivas.

Iniciamos nosso estudo com uma abordagem sobre a verdade e as provas no direito. A verdade que buscamos é a verdade jurídica, demonstrada por meio de linguagem, da linguagem das provas. A partir da linguagem das provas podem ser construídas várias versões dos fatos, e prevalece aquela à qual outra linguagem não se tenha sobreposto. A versão preponderante é o fato verdadeiro para o direito, é o fato jurídico.

A partir de um estudo das presunções no direito, tecemos considerações sobre o arbitramento do lucro da pessoa jurídica como uma presunção legal relativa, que deve submeter-se aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Definimos o conceito de renda a partir de uma análise sistemática das normas constitucionais e infraconstitucionais e traçamos a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Discorremos sobre os três métodos de apuração do imposto previstos no Código Tributário Nacional – lucro real, presumido e arbitrado – sem deixar de ressaltar a primazia do método do lucro real, por ser aquele que melhor exprime a noção constitucional de renda, enquanto os outros dois métodos constituem presunções.

Defendemos a existência de duas formas de constituição da obrigação tributária: por meio do lançamento, ato jurídico expedido pela autoridade administrativa, e por meio de uma norma jurídica individual e concreta produzida pelo próprio particular para este fim, a qual denominamos “autolancamento”. É por meio deste último procedimento que o sujeito passivo faz o autoarbitramento.

Discorremos sobre o procedimento fiscal, série de atos que precede (ou não) o ato administrativo do lançamento, e tem por escopo coletar provas que embasam o lançamento ou a sua desnecessidade.

Confrontamos o arbitramento do lucro da pessoa jurídica com os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade, que devem ser obrigatoriamente observados no procedimento, configurando limites à atuação do agente público.

Ao final, enfrentamos problemas pontuais: (i) considerando as regras que estipulam a obrigatoriedade da pessoa jurídica de manter em ordem a sua escrituração comercial e fiscal, ponderamos se o autoarbitramento do lucro pela

pessoa jurídica configura uma opção ou um dever; (ii) discorremos sobre as circunstâncias nas quais a autoridade administrativa está autorizada a desclassificar a escrita comercial e fiscal do contribuinte e se o resultado da apuração do imposto pelo lucro arbitrado constitui limite para a tributação pelo lucro real; e (iii) analisamos a admissibilidade do impropriamente denominado arbitramento “condicional”, isto é, aquele passível de ser desconstituído mediante provas apresentadas pelo contribuinte somente no momento da impugnação, e não durante a ação fiscal, quando regularmente intimado.

2. A VERDADE E A LINGUAGEM DAS PROVAS

2.1. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A VERDADE

Sobre a verdade, existem várias indagações. Como sabemos que uma proposição é verdadeira? A verdade é uma só? Quantas verdades existem? Como se chega à verdade?

NICOLA ABBAGNANO¹ salienta que verdade, em geral, é a “qualidade em virtude da qual um procedimento cognitivo qualquer torna-se eficaz ou obtém êxito”, podendo-se aplicar essa caracterização tanto às concepções do conhecimento como processo mental quanto às que o consideram um processo linguístico ou sócio. ABBAGNANO distingue cinco conceitos fundamentais de verdade: (i) verdade como correspondência, (ii) como revelação, (iii) como conformidade a uma regra, (iv) como coerência e (v) como utilidade.

A verdade como correspondência é o conceito mais antigo e divulgado, tendo sido primeiramente formulado por Platão². Na verdade como correspondência, verdadeiro é aquilo que a coisa é; falso é aquilo que não é. Na verdade por correspondência, verdadeiro é o discurso que corresponde à realidade da coisa. A verdade, portanto, seria uma só, assim como único seria o discurso verdadeiro, que corresponderia a essa realidade.

Sobre a verdade por correspondência, RICARDO GUIBOURG, ALEJANDRO GHIGLIANI e RICARDO GUARINONI³ ponderam ser possível que os ruídos ou as manchas ou letras em que as proposições se manifestam possam corresponder-se com fatos, desde que haja um estado de coisas suscetível de ser descrito pela proposição cuja verdade nos propomos averiguar. No entanto, no caso de uma proposição negativa verdadeira, não há um fato real que a ela corresponda, já que não existem fatos negativos.

¹ *Dicionário de Filosofia*, p. 1.182 e ss.

² *Ibid*, p. 1.183.

³ Cf. *Introducción al conocimiento científico*, p. 88.

Também refutando a ideia de verdade por correspondência, FABIANA TOMÉ⁴, pontua que “o real é infinito e irrepetível, possuindo, cada objeto, um número ilimitado de determinações”. Por esse motivo, o sujeito não tem, jamais, noção completa da coisa, mas apenas percepções parciais. Além do mais, as coisas só existem para o ser humano quando passíveis de serem vertidas em linguagem. Sendo assim, não se pode estabelecer um paralelo entre linguagem e coisa, mas somente entre linguagens.

A verdade como revelação ou manifestação tem duas formas⁵: a empirista e a metafísica ou teológica. A primeira consiste na idéia de que a verdade é revelada ao homem, consistindo em uma intuição ou fenômeno. A última afirma que a verdade se revela em modos de conhecimento excepcionais ou privilegiados, por meio dos quais se torna evidente seu ser ou seu princípio (Deus).

A verdade como conformidade a uma regra⁶ atrela a verdade a uma regra ou conceito, a uma lei que está acima do ser humano.

A verdade como coerência leva em conta que aquilo que é contraditório não pode ser real. Ou, nas palavras de FABIANA TOMÉ⁷, “A verdade do enunciado é identificada pela coerência interna do discurso, pela observância à lei lógica da não-contradição das proposições entre si: a verdade não se estabelece entre o enunciado e o mundo da experiência, mas decorre da coerência de determinado juízo com um sistema de crenças ou verdades anteriormente estabelecidas”. A verdade por coerência encontra a verdade somente quando existe convergência de opiniões.

RICARDO GUIBOURG, ALEJANDRO GHIGLIANI e RICARDO GUARINONI⁸ fazem duas críticas à teoria da verdade por coerência. A primeira consiste em que a coerência do conjunto de proposições deve estar subordinada a um subconjunto de proposições que sejam consideradas verdadeiras por outras razões, e não só pela sua coerência com as demais. Esse subconjunto seria formado por “enunciados observacionais”, cuja verdade conhecemos diretamente. Mas, como, na prática, é impossível fazer-se a verificação de todos os enunciados observacionais (que são infinitos) o problema se torna uma questão de decisão

⁴ *A prova no Direito Tributário*, p. 11-2.

⁵ Cf. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*, p. 1.184.

⁶ Cf. *Ibid*, p. 1.185.

⁷ *A prova no Direito Tributário*, p. 13.

⁸ Cf. *Introducción al conocimiento científico*, p. 89-91.

prudente, quer dizer, sem critério fixo, e isso não pode ser admitido quando buscamos o conceito de verdade. A segunda crítica consiste em sustentar que a coerência não deve se dar dentro de um pequeno grupo de proposições, mas dentro do conjunto de todas as proposições que compõem uma ciência ou uma teoria. É que, na primeira hipótese, uma proposição qualquer seria verdadeira se pudesse justificar-se a partir de qualquer subconjunto de proposições verdadeiras, e estas, por sua vez, o seriam pela mesma razão e assim sucessivamente.

Por fim, na verdade como utilidade, ou verdade pragmática, uma proposição só é verdadeira em função de sua efetiva utilidade, isto é, se e quando tem efeitos práticos para aquele que a utiliza. RICARDO GUIBOURG, ALEJANDRO GHIGLIANI e RICARDO GUARINONI⁹ salientam que, por efeito prático deve-se entender tudo o que tem importância para a sobrevivência e prosperidade de cada indivíduo.

Sustenta MARIA RITA FERRAGUT¹⁰ que a verdade, segundo essa corrente, consiste na “congruência dos pensamentos com os fins práticos do homem, em que aqueles resultem úteis e proveitosos para o comportamento prático destes”, entendimento este que, a seu ver, carece de utilidade científica.

Além das teorias da verdade apontadas por ABBAGNANO, destacamos a teoria da verdade por consenso, que afirma que uma proposição é verdadeira quando aceita na sociedade na qual é produzida. Seria verdade, portanto, a opinião majoritária dos indivíduos de uma determinada sociedade. A aceitação desta teoria, como ressalta MARIA RITA FERRAGUT, apresentaria enorme insegurança, pois transformaria a convicção comunitária em critério de certeza.

Apesar dessa argumentação, FABIANA TOMÉ¹¹ admite a verdade por consenso, entendendo que essa teoria é aplicável desde que o consenso, base para identificação da verdade, seja algo constituído pelo sistema em que se insere. “Isso porque o próprio sistema estabelece o que é consenso, como e quando se opera, eliminando instabilidades na determinação da verdade consensual”.

⁹ Cf. *Introducción al conocimiento científico*, p. 91.

¹⁰ Cf. *Presunções no Direito Tributário*, p. 75.

¹¹ *A prova no Direito Tributário*, p. 14.

Ao dissertar sobre a verdade, VILÉM FLUSSER¹² salienta que há frases e pensamentos certos e errados. E a questão da identificação entre frases e pensamentos verdadeiros é um problema que envolve a relação entre frases. Uma frase (ou um pensamento) é verdadeira, em relação a outra frase, quando obedece às regras da língua que governam a relação entre frases, e falsa quando não as obedece. A verdade relativa é uma qualidade puramente formal e lingüística das frases, resultado das regras da língua. E a verdade absoluta, a verdade clássica da correspondência entre frases e *realidade*, aquela que verifico quando digo *chove* e olho pela janela, se existe, não é articulável, portanto, não é compreensível, pois só compreendo o dado bruto “chove” quando articulo a frase *chove*.

SONIA MARIA BROGLIA MENDES¹³ pontua que a proposição verdadeira é “a proposição com sentido que, quando confrontada com o mundo, representa um estado de coisas subsistente, um fato”. Salienta que toda proposição, seja ela verdadeira ou falsa, mantém o mesmo sentido após sua confrontação com a realidade; a diferença entre uma e outra está em que a proposição verdadeira representa um estado de coisas subsistente, um fato, enquanto a proposição falsa representa um estado de coisas não subsistente, mas possível.

A partir de seus estudos sobre a verdade, RICARDO GUIBOURG, ALEJANDRO GHIGLIANI e RICARDO GUARINONI¹⁴ concluem que cada uma das teorias por eles estudadas tem um defeito. A rigor, não há verdades, mas fatos, estados de coisas. A verdade é uma característica das proposições com as quais, de alguma forma, buscamos nos referir àquela realidade. As proposições são instrumentos do ser humano, criados e utilizados por ele, dentro de certo método, para comunicar-se e descrever os fatos. No uso da liberdade de estipulação, podemos definir verdade como melhor nos pareça, mas, de preferência, dentro dos seguintes parâmetros:

- a) nosso conceito de verdade não deve estar distante do uso comum da palavra nem permitir excessiva diversificação de “verdades”;
- b) deve permitir qualificar como verdadeiras (ou falsas) certas proposições que não se refiram a fatos diretamente observados; e

¹² Cf. *Língua e realidade*, p. 45.

¹³ Cf. *A validade jurídica pré e pós giro lingüístico*, p. 51.

¹⁴ Cf. *Introducción al conocimiento científico*, p. 93-4.

- c) deve ter algum ponto de contato com a realidade (ou a nossa percepção dela).

Com base neste breve estudo, concluímos que a verdade não é uma relação entre o discurso e a coisa. A verdade, para nós, independe do mundo das coisas, ou dos “dados brutos”, para utilizar a denominação de FLUSSER: a verdade é uma relação entre linguagens. Não é revelada ou descoberta, nem mesmo consiste na opinião majoritária de uma determinada sociedade; é construída pelo ser humano dentro de um determinado sistema¹⁵. A verdade, a nosso ver, é demonstrada por meio de uma proposição não refutada por meio de outras proposições. Sendo assim, a verdade não corresponde à identidade entre uma proposição e o mundo fenomênico, mas à compatibilidade entre enunciados: “(i) aquele que afirma ou nega algo e (ii) o que constitui o fato afirmativo ou negativo mediante linguagem admitida pelo sistema em que se insere (provas)”¹⁶.

Acreditamos que não existe uma verdade objetiva, com validade universal. Por isso, não existe “uma verdade”, única, mas várias versões da verdade; a verdade é sempre relativa: depende do sistema no qual se insere, das condições de tempo e de espaço.

Nesse sentido, podemos afirmar que a verdade jurídica é aquela que independe dos acontecimentos ocorridos fora do sistema jurídico, dos eventos sociais ou “dados brutos”. A verdade jurídica é aquela produzida dentro do sistema jurídico, no tempo e segundo as regras por ele estipuladas, atinentes às relações entre proposições jurídicas. Obtém-se a verdade jurídica por meio de uma proposição jurídica que tenha sido produzida no momento e na forma prescritos pelo direito e que não tenha sido refutada por outra proposição jurídica produzida nas mesmas condições.

2.1.1. Verdade material e verdade formal

A doutrina costuma diferenciar a verdade material da verdade formal, associando à primeira a efetiva correspondência entre o relato e o acontecimento; a

¹⁵ Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*, p. 15.

¹⁶ *Ibid*, p. 17-8.

segunda seria a verdade demonstrada no interior do processo, independentemente de corresponder ou não ao que de fato aconteceu.

Associa-se geralmente a verdade formal ao processo judicial civil e ao processo judicial tributário, e a verdade material ao processo penal e administrativo, por exemplo.

Discordamos desse posicionamento. Como vimos, entendemos que, no Direito, vigora a verdade jurídica, aquela alcançada por meio da constituição de fatos jurídicos, isto é, por meio da linguagem prevista no Direito. E a linguagem utilizada para construir os fatos jurídicos é, como veremos, a linguagem das provas.

De fato, toda a verdade que interessa para o Direito é aquela demonstrada na linguagem própria, competente, independentemente de ter sido trazida ao processo deliberadamente pelas partes ou por determinação da autoridade. Por isso a conclusão de EURICO DE SANTI¹⁷, que, no Direito, toda verdade é formal; que a dita verdade material é somente um princípio, uma diretriz à conduta da autoridade, que orienta o ato de aplicação do Direito.

Estamos com FABIANA TOMÉ¹⁸, quando afirma que a verdade jurídica não é nem formal nem material, mas lógico-semântica, construída a partir das regras de um determinado sistema. Havendo construção de linguagem própria, na forma preceituada pelo Direito, dá-se o fato por juridicamente verificado, e, portanto, verdadeiro.

2.1.2. A importância da verdade

No nosso estudo, a importância da verdade surge quando atingimos o plano das normas jurídicas individuais e concretas. É nesse patamar que, como veremos, deparamos com fatos jurídicos; eles compõem o antecedente da norma jurídica que prescreve, no consequente, a relação jurídica que deve ser implementada entre dois sujeitos de direito (fato jurídico relacional).

¹⁷ *Decadência e prescrição no Direito Tributário*, p. 44.

¹⁸ *A prova no Direito Tributário*, p. 24-5.

Chegamos aos fatos jurídicos por meio de provas. Fatos jurídicos são aqueles que efetivamente aconteceram para o direito, ou seja, são os fatos juridicamente verdadeiros. Para compor uma norma jurídica individual e concreta, há que se demonstrar, por meio de provas, os fatos jurídicos dela integrantes: tanto o fato jurídico que compõe o seu antecedente quanto o fato o fato jurídico relacional, no seu conseqüente, precisam estar relatados em uma linguagem (competente) à qual nenhuma outra se sobrepõe.

Sendo assim, o tema da verdade mostra-se relevante para o presente trabalho na medida em que está relacionado com as provas e os fatos, com conseqüências na constituição da obrigação tributária.

2.2. A LINGUAGEM DAS PROVAS

2.2.1. Direito e linguagem

No direito, temos que toda a sua manifestação é feita por meio de linguagem. Sem linguagem, não há direito.

A linguagem do direito positivo é voltada à regulação do comportamento das pessoas nas suas relações umas com as outras. Como pontua KARL OLIVECRONA¹⁹, “O propósito de todas as disposições jurídicas, pronunciamentos judiciais, contratos e outros atos jurídicos, é influir na conduta dos homens e dirigi-la de certas maneiras. A linguagem jurídica tem que ser considerada, em primeiro lugar, como um meio para atingir esse fim. É um instrumento de controle social e de comunicação social”.

Não só o direito positivo, mas também a Ciência do Direito expressa-se por meio de linguagem. É que, como lembra PAULO DE BARROS CARVALHO²⁰, “o direito oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo. A linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito), como participa na sua constituição (direito positivo), o que permite a ilação forte segundo a qual

¹⁹ *Linguagem jurídica e realidade*, p. 67.

²⁰ *Curso de Direito Tributário*, p. 109.

não podemos cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão”.

No direito, a intervenção do ser humano está sempre presente, construindo, por meio de proposições prescritivas e descritivas, normas, entendimentos, noções, verdades. Na Ciência do Direito, por meio de proposições descritivas, constroem-se entendimentos sobre as normas jurídicas, como devem ser aplicadas, suas relações com outras normas jurídicas. No direito positivo, por meio de proposições prescritivas, constroem-se, a partir do texto legislado (texto em sentido estrito), normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas.

2.2.2. Evento e fato, fato jurídico

Eventos ocorrem a todo instante. No mundo social, pessoas trabalham, divertem-se, locomovem-se, pagam tributos. No mundo natural também ocorrem eventos: as estações do ano mudam, os frutos caem das árvores, chove. Eventos são acontecimentos do mundo que não têm relato em linguagem. Os eventos, uma vez acontecidos, desaparecem. Deles sobram apenas vestígios, que são as provas.

Sobre essas provas constroem-se os fatos: fatos são enunciados linguísticos que relatam um evento, que pode ter acontecido ou não (isto deve ser demonstrado por meio de provas). Evento é acontecimento, fato é linguagem.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR²¹ distingue evento de fato por meio de um exemplo bastante esclarecedor:

“A travessia do Rubicão por César é um *evento*. Todavia, ‘César atravessou o Rubicão’ é um *fato*. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que César atravessou o Rubicão’, conferimos *realidade* ao *evento*. ‘Fato’ não é, pois, *algo* concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade” (grifos originais).

O Direito se interessa pelos eventos sociais, aqueles que envolvem as relações entre pessoas. Sendo assim, evento, para o Direito, é aquele

²¹ *Introdução ao estudo do Direito*, p. 278.

acontecimento do mundo social que não tenha sido relatado na linguagem admitida pelo Direito. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO²², evento é a “singela ocorrência que envolve a presença direta ou indireta de sujeitos de direito, mas que, por qualquer motivo, não foi ainda relatada em linguagem competente”.

Já os fatos jurídicos, segundo CARVALHO²³, “não são simplesmente fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos no dia a dia. Antes, são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas” (grifos originais).

Não é qualquer linguagem, portanto, que faz surgir um fato jurídico: somente a linguagem jurídica é apta a esse desiderato. Concordamos com FABIANA TOMÉ²⁴, quando afirma que:

“Relatado o acontecimento em linguagem social, teremos o fato social; este, vertido em linguagem jurídica, dará nascimento ao fato jurídico. Os fatos da chamada realidade social, enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria, qualificam-se como eventos em relação ao mundo do direito”.

A partir da linguagem das provas podem ser construídas várias versões dos fatos, e prevalece aquela à qual outra linguagem não se tenha sobreposto. Essa versão espelha o fato jurídico, o fato provado de acordo com as normas estipuladas pelo direito. Ou, como diz EURICO DE SANTI²⁵, “fato jurídico é fato juridicamente provado”.

A versão prevalecente é o fato verdadeiro para o Direito, independentemente de o evento ter ocorrido ou não, de ter ocorrido da forma descrita ou não, tal como pontua PAULO DE BARROS CARVALHO²⁶, ao afirmar que, realizadas as provas – enunciados linguísticos – exigidas pelo ordenamento jurídico, considera-se o fato existente, “pronto para desencadear direitos e deveres correlatos, pouco importando se o evento ocorreu ou não”.

Um fato só é, portanto, fato jurídico quando relatado dentro das regras estipuladas pelo direito positivo, na linguagem competente. Considera-se verdadeiro o fato jurídico que tenha sido relatado dentro das regras do direito, por meio da

²² *Curso de Direito Tributário*, p. 363-4.

²³ Cf. *Ibid*, p. 362.

²⁴ *A prova no Direito Tributário*, p. 33.

²⁵ *Decadência e prescrição no Direito Tributário*, p. 43.

²⁶ *Curso de Direito Tributário*, p. 364.

linguagem das provas, e que não tenha sido refutado por outro fato jurídico também relatado por meio da linguagem das provas.

2.2.3. As provas no Direito

Como se observa, a prova é fundamental para a construção do fato jurídico. Antes de ser relatado por meio da linguagem das provas, só o que se tem é o evento, aquele acontecimento ocorrido no mundo social, que se perdeu no tempo e no espaço. O fato jurídico é uma construção linguística obtida por meio da linguagem das provas, na forma estipulada pelo direito positivo. Assim também entende GABRIEL IVO²⁷, ao salientar que, para relatar evento em fato, o Direito requer mais do que a linguagem natural: requer a linguagem das provas, prescrita pelo Direito; é o direito positivo que estipula como os fatos devem ser provados.

As provas, no Direito, estão estreitamente relacionadas com a verdade jurídica. No Direito, é por meio das provas que a verdade se estabelece. Como vimos, a verdade jurídica é aquela demonstrada por meio da linguagem das provas produzidas em conformidade com as normas do sistema do direito positivo, no tempo por este estabelecido e não refutada por outras provas produzidas nas mesmas condições. A prova consiste em um fato relatado em uma linguagem prevista dentro do sistema. Integra o direito positivo; é uma proposição jurídica, isto é, uma norma jurídica em sentido amplo. A prova é, portanto, fato e norma.

Ao tratar da prova jurídica, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR²⁸ ressalta que prova não é apenas a “constatação demonstrada de fato ocorrido – sentido objetivo –, mas também aprovar ou fazer aprovar – sentido subjetivo”. O sentido subjetivo, ou o fazer aprovar, segundo o autor, está na produção de “uma espécie de simpatia, capaz de sugerir confiança, bem como a possibilidade de garantir, por critérios de relevância, o entendimento dos fatos em sentido favorável (o que envolve questões de justiça, equidade, bem comum etc.)”.

Dessa posição podemos entender que a prova jurídica visa ao convencimento do julgador quanto à ocorrência do fato, a fim de subsidiar uma

²⁷ Cf. A incidência da norma jurídica. O cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário* n.º 79, p. 195.

²⁸ *Introdução ao estudo do Direito*, p. 319.

tomada de decisão, e a linguagem utilizada deve ser aquela que transmita sentimentos positivos àquele que tem o poder de decidir. Ou, nas palavras de SUZY GOMES HOFFMANN²⁹ “não basta apenas demonstrar os elementos que indicam a ocorrência do fato nos moldes descritos pelo emissor da prova, é necessário que a pessoa que demonstre a prova apresente algo mais, transmita sentimentos positivos a quem tem o poder de decidir, no sentido de enfatizar que a sua linguagem é a que mais se aproxima do que efetivamente ocorreu”.

O vocábulo “prova”, assim como a maioria das palavras, admite mais de um significado. Derivado do latim *probatio*, prova é um procedimento apto a construir um saber. Também são provas as demonstrações da matemática e da lógica³⁰. Interessa-nos o primeiro significado.

No Direito Processual, o vocábulo “prova” é utilizado em diversas acepções. Conforme ressalta ANTONIO DELLEPIANI³¹, é utilizado, normalmente, no sentido de meio de prova, significando os diferentes elementos de juízo produzidos pelas partes ou recolhidos pelo juiz a fim de estabelecer a existência de certos fatos; mas também é prova a ação de fazer a prova, e ainda o fenômeno psicológico, a convicção do juiz acerca da existência dos fatos sobre os quais recairá seu pronunciamento.

Mas, no Direito, como bem lembra CARNELUTTI³², a prova não se restringe ao processo; as provas são um “equivalente sensível do fato para a avaliação, no sentido de que proporcionem ao avaliador uma percepção mediante a qual lhe é possível adquirir o conhecimento desse fato”.

Nesse sentido, FABIANA TOMÉ³³ afirma que:

“As provas não apresentam unicamente a função de instrumentalizar o conhecimento do julgador. Têm, também, o objetivo de dar sustento aos fatos descritos no antecedente das normas individuais e concretas que irradiam seus efeitos independentemente de serem levadas à apreciação do Poder Judiciário ou de outro órgão julgador. Por essa razão, a prova também pertence ao direito material”.

É assim que aqui tratamos a prova. Veremos que existe produção de prova no curso da ação fiscal, tanto da parte da Fazenda como da parte do sujeito

²⁹ *A teoria da prova no Direito Tributário*, p. 69.

³⁰ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*, p. 947.

³¹ Cf. *Teoria da prova*, p. 21-2.

³² Cf. *Teoria geral do Direito*, p. 485.

³³ *A prova no Direito Tributário*, p. 205.

passivo, e existe prova no processo administrativo fiscal. Provar, no Direito, é estabelecer uma verdade jurídica, assim entendida a verdade construída por meio de linguagem, no tempo e na forma estabelecidos pelo ordenamento. Uma prova é construída dentro do sistema do direito positivo segundo as regras por ele fixadas. Não se restringe ao processo, já que serve também para embasar normas jurídicas individuais e concretas, tais como o lançamento, independentemente de haver ou não posterior processo judicial. Há ainda as provas produzidas no âmbito do processo administrativo fiscal.

A prova integra o sistema jurídico. Conforme explicita FABIANA TOMÉ³⁴, o enunciado protocolar correspondente à prova só ingressa no sistema jurídico por meio de uma norma geral e concreta, que traz, no seu antecedente, as marcas da enunciação (enunciação enunciada) e prescreve, no seu conseqüente, a introdução, no mundo jurídico, dos enunciados que veicula. Esse instrumento utilizado para levar os fatos ao processo, construindo fatos jurídicos em sentido amplo, é o que se denomina meio de prova. Mas, complementa, para provar algo, não basta juntar documentos aos autos.

“É preciso estabelecer uma relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. Conquanto consistam em enunciados linguísticos, os fatos só apresentarão o caráter de provas se houver um ser humano utilizando-os para deduzir a veracidade de outro fato”.

O momento da produção da prova também é regulado pelo Direito. As normas que regem o procedimento fiscal, o processo administrativo e o processo judicial determinam o instante em que a prova deve ser produzida pela parte interessada. No curso da ação fiscal, como veremos, o sujeito passivo é intimado a apresentar provas, que embasarão o lançamento, se houver, ou a desnecessidade de lançamento, se for o caso. O momento da produção dessas provas ocorre no prazo (razoável) concedido para tal pelo agente público, no decorrer do procedimento de fiscalização.

Particularmente nas situações de arbitramento do lucro, como estudaremos, a apresentação da prova no curso do procedimento fiscal é de fundamental importância, já que, com base nela, ou na sua inexistência, ocorre o enquadramento do sujeito passivo em uma das hipóteses legais de arbitramento.

³⁴ O ônus/dever da prova no processo administrativo tributário. In: *II Congresso Nacional de Estudos Tributários – Segurança jurídica na tributação e Estado de direito*, p. 139-40.

Na fiscalização do imposto sobre a renda de pessoa jurídica, a prova essencial é a documentação contábil e fiscal do contribuinte. É que toda a apuração do imposto sobre a renda de pessoa jurídica parte do lucro líquido do período. O sujeito passivo deve manter seus livros e documentos comerciais e fiscais em ordem e exibi-los ao agente da fiscalização sempre que solicitado por meio de intimação regular.

3. PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1. DEFINIÇÃO

Na doutrina clássica, presunção é a conclusão tirada a partir de um fato conhecido a fim de provar ou demonstrar fato desconhecido. É o que ensina SILVIO RODRIGUES³⁵, ao explicar ser presunção “a ilação tirada de um fato conhecido para um desconhecido”.

No mesmo sentido, ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁶ define presunção como “o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”. BECKER explica que a regra jurídica cria uma presunção legal quando, “baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a *certeza jurídica* da existência do fato desconhecido cuja existência é *provável* em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos” (grifos originais).

Diferentemente, AIRES FERNANDINO BARRETO e CLÉBER GIARDINO³⁷ pontuam que o processo presuntivo é um raciocínio que se presta a induzir convicção quanto à existência de um fato (por definição, desconhecido), por força do reconhecimento da ocorrência de outro, do qual geralmente depende. O processo presuntivo firma, assim, a aceitação da veracidade do denominado “fato suposto” ou “fato presumido”. A partir dessa noção, apontam as características lógicas da presunção: “a) desenvolve-se tendo por objeto acontecimentos, estados ou situações pertinentes ao plano dos fatos; b) funda-se na experiência do nexo causal que, geralmente, correlaciona o fato antecedente (conhecido) ao fato conseqüente (desconhecido); c) induz conclusão necessariamente provável, embora nunca uma certeza” (grifos originais).

³⁵ *Direito Civil*. Parte geral, v. 1, p. 277.

³⁶ *Teoria geral do Direito Tributário*, p. 508-9.

³⁷ Cf. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*, v. 9. Presunções no Direito Tributário, p. 186-7.

PAULO DE BARROS CARVALHO³⁸ ensina ser presunção “o resultado lógico mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente, provável”. Complementa que, em geral, as presunções inserem-se no âmbito processual das provas, com o objetivo de caracterizar certas situações de fato que se encaixem nas molduras jurídicas.

Ao tratar do tema, FABIANA TOMÉ³⁹ ressalta que presunção é o vínculo implicacional que decorre de um fato conhecido e objetivado, chegando-se à conclusão, que é o fato presumido.

Ante esses estudos, verificamos que a presunção se manifesta como norma e como fato. É norma enquanto processo lógico mediante o qual, a partir de um fato conhecido, chega-se a um fato de existência provável; um raciocínio autorizado pelo direito que estabelece uma relação de causalidade jurídica entre um fato conhecido (fato indicativo) e um fato desconhecido (fato presumido). A ocorrência do fato indicativo implica a existência do fato presumido, ou seja, dado o fato indicativo, *deve ser* o fato presumido. Dadas essas características, tem-se a presunção como uma norma jurídica em sentido amplo, que tem, no seu antecedente, um fato indicativo, e no seu conseqüente, um fato presumido, em relação de causalidade jurídica.

Como norma jurídica, a presunção pode ser assim representada: D (Fi → Fp), na qual D é o functor deôntico *dever-ser*, Fi é o fato indicativo, situado no antecedente da norma, → é o functor implicacional e Fp é o fato presumido, provado por meio da presunção e que deve ser reconhecido como juridicamente verdadeiro até que haja prova em contrário⁴⁰.

Como fato jurídico, a presunção é o próprio fato presumido, presente no conseqüente da norma de presunção.

Mas, além de norma jurídica em sentido amplo e fato jurídico, a presunção pode ser entendida também como relação jurídica. É este o posicionamento de MARIA RITA FERRAGUT⁴¹, ao defender que presunção é proposição prescritiva, relação e fato. Como proposição prescritiva, a presunção é

³⁸ A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 34, p. 109.

³⁹ Cf. *A prova no Direito Tributário*, p. 133.

⁴⁰ Nesse sentido, FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*, p. 123.

⁴¹ Cf. *Ibid*, p. 112-3.

norma *lato sensu* (deonticamente incompleta), de natureza probatória que, a partir do fato diretamente provado (fato indiciário) implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado). Constitui-se, assim, uma relação, vínculo jurídico entre o fato indiciário e o aplicador da norma, que passa a ter o dever de construir indiretamente um fato. Como fato, presunção é o conseqüente da proposição prescritiva, que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de refutação mediante a apresentação de provas em contrário. A presunção consiste, desse modo, prova indireta, detentora de referência objetiva, situada em determinado tempo histórico e espaço social.

Concordamos com o posicionamento de MARIA RITA FERRAGUT. Acreditamos que a presunção é uma norma jurídica em sentido amplo, que apresenta, no seu antecedente, um fato indicativo, e no seu conseqüente, um fato presumido, em relação de causalidade jurídica. A partir de um fato (indicativo), a presunção estabelece uma verdade jurídica, que é o fato presumido. Por esse motivo, podemos afirmar que a presunção tem natureza probatória. Mas a presunção também pode ser entendida como um fato, o fato presumido, constante do conseqüente da norma de presunção. Não deixa de ser, também, uma relação jurídica em sentido amplo, assim entendida como a relação entre o fato indiciário e o aplicador da norma, que, uma vez tendo verificado a sua existência, tem o dever jurídico de constituir o fato presumido.

3.2. TIPOS DE PRESUNÇÕES

SILVIO RODRIGUES⁴² ensina que as presunções no direito decorrem da lei (presunções legais) ou advêm do que habitualmente acontece (presunções *hominis*). As presunções legais podem ser: irrefragáveis, ou *juris et de jure*, que são aquelas em que a lei presume um fato sem permitir prova em contrário; e *juris tantum*, em que a lei, presumindo determinada circunstância, admite prova de sua não ocorrência.

⁴² Cf. *Direito Civil*. Parte geral, v. 1, p. 278-9.

Criticando a classificação das presunções elaborada pela doutrina clássica, MARIA RITA FERRAGUT⁴³ salienta ser fator determinante para a caracterização das regras como presuntivas a produção de provas; assim sendo, a presunção há de ser sempre relativa. As denominadas presunções legais “absolutas” são, a seu ver, disposições legais de ordem substantiva, constituindo uma qualificação material de fatos jurídicos. As presunções “mistas” ou “qualificadas” (que admitem somente determinadas provas contrárias à existência do evento descrito no fato indiciado) são presunções relativas, já que a limitação probatória é inconstitucional, pois fere o princípio da ampla defesa. Também a classificação das presunções em legais e *hominis* não se justifica, pois ambas são presunções legais, já que se encontram disciplinadas pelo direito, seja em enunciados gerais e abstratos (relativas), seja em individuais e concretos (relativas quando produto da aplicação das gerais e abstratas presuntivas e *hominis*).

Temos, assim, que presunção simples ou *hominis* é aquela construída pelo aplicador do direito, segundo sua própria convicção, utilizando a prerrogativa que lhe confere o artigo 335 do Código de Processo Civil - CPC. Provado o fato indiciário, o aplicador conclui (presume) acerca da ocorrência do fato probando, constituindo o fato presumido.

A presunção legal ou *legis* também é construída pelo ser humano, mas está expressamente determinada em uma norma geral e abstrata. Neste caso, o aplicador do direito não constrói o fato presumido segundo a sua própria convicção, mas de acordo com o que determina a lei. Provado o fato indiciário, a conduta acerca do fato presumido é imposta.

Com essas observações, entendemos por bem preservar a denominação clássica das presunções: legais (absolutas e relativas) e *hominis*.

Neste trabalho, concentraremos nosso estudo nas presunções legais relativas, já que, como veremos, entendemos que o arbitramento se enquadra na sua definição.

⁴³ *Presunções no Direito Tributário*, p. 116-9.

3.3. O ARBITRAMENTO DO LUCRO COMO PRESUNÇÃO LEGAL

A natureza jurídica do arbitramento do lucro não é uma questão pacífica. Há autores que entendem ser o arbitramento uma presunção e outros que a ele atribuem natureza de norma de direito material. Mesmo os estudiosos que classificam o lucro arbitrado como uma presunção divergem quanto a ele ser uma presunção legal ou *hominis*.

EMERSON CATURELI⁴⁴, em seu estudo sobre o tema, atribui ao lucro arbitrado natureza substancial, consistindo em uma base de cálculo do imposto sobre a renda, assim como o lucro real e o lucro presumido. Entende que a regulação da matéria pelo Código Tributário Nacional - CTN não é compatível com a noção de presunção relativa, que tem natureza processual e é estudada no âmbito da teoria das provas. CATURELI defende que o legislador ordinário conferiu caráter material ao lucro arbitrado, inclusive por não utilizar expressões tais como “presume-se”, “considera-se” e outras afins, típicas das normas que introduzem presunções relativas. Sustenta que a regulação do lucro arbitrado não se ajusta ao esquema lógico das presunções relativas. Aponta que, ao aceitar-se que o lucro arbitrado é uma presunção, diante da prova do fato conhecido (índices previstos na lei) seria admitido como provado o fato desconhecido (lucro real ou presumido), e não é isso que se infere da lei. Além disso, salienta que a lei não contempla a possibilidade de prova em contrário, característica essencial das presunções relativas.

Na visão de ALBERTO XAVIER⁴⁵, no arbitramento do lucro da pessoa jurídica ocorre uma presunção simples ou *hominis*, já que a administração fiscal parte de um fato conhecido – o indício – para demonstrar um fato desconhecido – o objeto da prova, através de uma inferência baseada em regras de experiência. Sustenta sua posição argumentando que:

”Caso os fatos conhecidos a utilizar no arbitramento fossem rigidamente predeterminados por lei ou por ato administrativo genérico, de tal modo que ao Fisco não fosse dada qualquer margem de livre apreciação, não se estaria perante presunções simples, mas perante presunções legais (absolutas ou relativas, consoante fosse recusada ou não a possibilidade de prova em contrário). Com efeito, se a lei estabelecesse que para a determinação da receita bruta da pessoa jurídica deveria sempre e somente

⁴⁴ Cf. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda*, p. 84-5.

⁴⁵ Cf. *Do lançamento no Direito Tributário brasileiro*, p. 141.

utilizar-se um certo percentual do capital ou do patrimônio líquido, tal equivaleria a estabelecer que o referido valor representava uma 'presunção legal' da receita bruta".

GILBERTO DE ULHÔA CANTO⁴⁶ também entende que o arbitramento do lucro da pessoa jurídica é uma presunção *hominis*, que somente pode prevalecer se não encontrar oposição por parte do contribuinte; se este se opuser, deve-se proceder à avaliação contraditória, cujo resultado configurará a verdadeira base de cálculo no caso concreto.

Como vimos, presunção simples ou *hominis* é aquela construída pelo aplicador do direito, segundo sua própria convicção, utilizando a prerrogativa que lhe confere o artigo 335 do CPC. Provado o fato indiciário, deve ser o fato presumido, por força da norma geral e abstrata que assim o impõe.

A presunção legal relativa também é construída pelo ser humano, mas está expressamente determinada em uma norma geral e abstrata. Neste caso, o aplicador do direito não constrói o fato jurídico segundo a sua própria convicção, mas de acordo com o que determina a lei. Provado o fato indiciário, a conduta acerca do fato presumido é imposta.

Temos para nós que a norma que prevê o arbitramento do lucro da pessoa jurídica adequa-se ao modelo estrutural da norma jurídica da presunção ($D (F_i \rightarrow F_p)$), na qual D é o functor deôntico *dever-ser*, F_i é o fato indicativo, situado no antecedente da norma, \rightarrow é o functor implicacional e F_p é o fato presumido): o fato indicativo é a impossibilidade de apurar o lucro real ou presumido em decorrência da omissão do sujeito passivo (ou terceiro legalmente obrigado) na apresentação de documentos ou esclarecimentos obrigatórios, bem assim quando estes documentos ou esclarecimentos não mereçam fé; o fato presumido é o lucro tributável, apurado com base nas regras de arbitramento. A presunção é de existência de lucro tributável - e não de prejuízo fiscal - apurado segundo as normas de arbitramento previstas em lei (presunção como norma); o fato presumido é o lucro assim arbitrado (presunção como fato).

⁴⁶ Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*, v. 9, p. 16.

Entendemos que o arbitramento do lucro configura uma presunção legal⁴⁷, e não *hominis*, porque está previsto em uma norma geral e abstrata que prescreve que, nos casos de omissão na apresentação dos livros e documentos comerciais e fiscais, naqueles em que ela é imprestável para os fins a que se destina, impossibilitando a apuração do lucro real (ou presumido) e naqueles em que há opção indevida pelo lucro presumido, deve ser o lucro tributável, apurado segundo um dos procedimentos de arbitramento previstos.

Encontram-se previstas em lei – norma geral e abstrata –, exaustivamente, todas as hipóteses nas quais o agente público está autorizado (e obrigado) a aplicar o arbitramento, e a consequência é também aquela prevista na lei, ou seja, o próprio lucro arbitrado de acordo com os procedimentos legalmente previstos. O aplicador do direito não pode fugir às conseqüências legais uma vez verificados os seus pressupostos. Por outro lado, fica assegurada ao contribuinte a ampla defesa, já a partir do procedimento fiscal, durante o qual ele pode apresentar provas.

Concordamos com ALBERTO XAVIER, quando afirma que “caso os fatos conhecidos a utilizar no arbitramento fossem rigidamente predeterminados por lei ou por ato administrativo genérico, de tal modo que ao Fisco não fosse dada qualquer margem de livre apreciação, não se estaria perante presunções simples, mas perante presunções legais”. Mas divergimos da sua conclusão de que o arbitramento é uma presunção *hominis*. É que, no caso do arbitramento do lucro, os fatos indicativos do arbitramento são, sim, rigidamente previstos em lei, e ao fisco não cabe qualquer margem de livre apreciação. Preenchidos os requisitos legais, o aplicador do direito não tem escolha: é obrigado a arbitrar o lucro.

Como veremos, a base de cálculo do imposto sobre a renda deve ser uma medida da disponibilidade de riqueza nova efetivamente experimentada pela pessoa jurídica durante um período denominado “período de apuração”. Essa medida é mais bem representada pelo lucro real; é ele o que melhor espelha a efetiva renda do sujeito passivo. No entanto, na impossibilidade de apurar-se o lucro real, admitimos a apuração do lucro da pessoa jurídica por meio de uma presunção legal relativa: o lucro arbitrado. A tributação do imposto sobre a renda não pode ficar sujeita às vontades do particular; em nome do interesse público, a lei prevê a

⁴⁷MARIA RITA FERRAGUT igualmente entende que o arbitramento do lucro é uma presunção legal relativa. *Presunções no Direito Tributário*, passim.

possibilidade de se apurar a base de cálculo do tributo mesmo nos casos em que o particular não oferece os meios para que tal seja feito.

Essa é também a posição de PAULO AYRES BARRETO⁴⁸, que, sobre a utilização das presunções legais relativas na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, afirma que “para que se dê a percussão tributária é imprescindível a ocorrência do fato presumido legalmente, de um lado, não logrando êxito o contribuinte na demonstração de sua inoccorrência, de outro. É pleno o direito de o contribuinte demonstrar no curso de procedimento administrativo – portanto, anteriormente ao ato administrativo de lançamento – que existe prova refutadora da ocorrência do fato tributário”. Conclui, pontuando ser imprescindível ainda que as provas necessárias à comprovação da inoccorrência do fato: “(i) possam ser produzidas anteriormente à constituição do fato tributário e, (ii) estejam ao alcance do contribuinte, possa ele delas dispor”.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁴⁹ igualmente admite a existência de presunções relativas como prova da ocorrência do “fato gerador”, tal como descrito em lei, desde que referidas presunções sejam legais e *juris tantum*, não excluindo o direito de defesa do contribuinte. De fato, aceita que, no caso do lucro presumido e do lucro arbitrado, a lei tome signos presuntivos do montante da renda (receita bruta, por exemplo) como elementos para determinação da base de cálculo. E, como a base de cálculo deve ser uma grandeza representativa do “fato gerador”, desde que com ele compatível, conclui que a renda presumida ou arbitrada é legítima, já que os signos presuntivos que adota são elementos concretamente existentes.

As formas de arbitramento do lucro previstas em lei procuram obter um resultado aproximado do que provavelmente seria o lucro real da pessoa jurídica caso tivesse sido possível apurá-lo por meio da sua escrita comercial e fiscal: primeiramente, como um percentual da receita bruta; em seguida, se desconhecida a receita bruta, por meio da aplicação de índices previstos em lei sobre determinadas grandezas, tais como o último lucro real conhecido, o valor do capital e o valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido.

⁴⁸ *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, p. 149.

⁴⁹ Cf. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias. Presunções no Direito Tributário*, v. 9. p. 301, 4.

Sendo assim, entendemos ser possível a utilização de presunções legais relativas na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. As presunções legais relativas admitem o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, podendo este demonstrar, já durante o procedimento de fiscalização, que o fato presumido não ocorreu, oferecendo provas.

O lucro arbitrado, como presunção legal relativa, admite o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, podendo ser desconstituído por meio de provas. Os procedimentos estabelecidos em lei para obter o lucro arbitrado guardam relação estreita com o lucro que poderia ter sido apurado caso o contribuinte tivesse mantido escrituração comercial e fiscal regular, haja vista levarem em conta grandezas relacionadas com a produção de riqueza do sujeito passivo.

3.3.1. A constituição do arbitramento

Tendo em vista entendermos que o arbitramento do lucro constitui uma presunção legal relativa, sua constituição se dá por meio da comprovação da ocorrência do fato indicativo. O fato presumido é uma decorrência da lei.

Vimos que a norma de presunção que espelha o arbitramento é uma norma jurídica em sentido amplo, que tem, no seu antecedente, o fato indicativo da ocorrência do lucro tributável: a impossibilidade de se apurar o lucro real ou presumido devido à falta ou à imprestabilidade da documentação comercial e fiscal para os fins a que se destina. Pode constituir ainda fato indicativo do lucro arbitrado a opção indevida pelo lucro presumido. No conseqüente da norma temos o fato presumido, o lucro tributável apurado segundo as regras do arbitramento.

O fato indicativo precisa ser demonstrado por meio de provas. Não basta a alegação do agente da fiscalização de que o fato presumido ocorreu. É preciso que isso fique plenamente comprovado. Qualquer que seja a situação ensejadora do arbitramento, ela precisa ficar demonstrada nos autos do processo administrativo. No procedimento de fiscalização, como veremos adiante, o agente da administração deve embasar em provas a ocorrência do fato indicativo, assim como deve conceder ao contribuinte oportunidade de produzir provas de que o fato

indicativo não ocorreu. Por força da lei, o fato presumido fica provado pela comprovação da ocorrência do fato indicativo.

Para constituir o lucro arbitrado, portanto, o que se precisa provar é a circunstância da impossibilidade de se apurar o lucro real ou presumido devido à falta ou à imprestabilidade da documentação comercial e fiscal. No caso de opção indevida pelo lucro presumido, deve ficar plenamente demonstrado que o contribuinte estava obrigado à apuração do imposto pelo lucro real. Feita esta demonstração, por meio de provas, constitui-se o lucro arbitrado por meio de um dos procedimentos previstos em lei.

3.3.2. A desconstituição do arbitramento

O lucro arbitrado pode ser desconstituído por meio de provas, apresentadas no curso do procedimento fiscal e ainda posteriormente, após o lançamento, no momento da apresentação da impugnação no processo administrativo ou no processo judicial.

Para desconstituir o arbitramento e promover a tributação pelo lucro real ou presumido (quando for o caso), ou mesmo não tributar, na hipótese de ter havido prejuízo fiscal, é preciso ficar demonstrado, por meio de provas, que existia a efetiva possibilidade de apurar o lucro real ou presumido ou o prejuízo fiscal. Pode-se ainda desconstituir o lançamento do imposto sobre a renda pelo lucro arbitrado demonstrando-se que houve irregularidade no procedimento de fiscalização. Desconstrói-se a presunção como norma jurídica, pois comprova-se a sua invalidade. O lançamento é anulado e substituído ou não por um novo lançamento.

Pode ocorrer ainda a desconstituição da presunção como fato, ficando preservada a norma. Isto pode acontecer quando ficar demonstrado que o procedimento de arbitramento adotado não foi o mais adequado ou não é razoável para a situação concreta, devendo ser aplicado outro procedimento de arbitramento. É que existe uma margem de discricionariedade conferida pela lei ao agente da Administração na aplicação deste ou daquele procedimento de arbitramento. Diante disso, é possível que o procedimento utilizado não seja o mais adequado ou razoável. Neste caso, ficando isso demonstrado, por meio de provas, deve ser

alterado o procedimento, adotando-se outro, também de arbitramento, previsto em lei. Neste caso, não se desconstitui a norma de arbitramento, mas o fato, que dá lugar a outro fato também constituído por meio da presunção.

4. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

4.1. CONCEITO E DEFINIÇÃO

Antes de entrarmos no tema da renda e proventos de qualquer natureza, com o objetivo de definir o conceito da expressão, achamos por bem firmar o nosso entendimento do que vem a ser conceito e o que tomamos por definição. Muitas vezes utilizados indistintamente, seus significados não se confundem.

Consideramos conceito a concepção, ideia ou noção que, em decorrência de uma atividade intelectual, o sujeito cognoscente tem do objeto de estudo e manifesta em linguagem. O conceito veicula a idéia geral e ampla que se tem do objeto ou da coisa.

Conforme pontua PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁰ “conceituar importa selecionar caracteres, escolher traços, separar aspectos, aproveitando uns e desprezando os demais”. Surge assim o conceito, como consequência da aplicação dos critérios seletivos adotados pelo legislador, critérios esses que constituem juízos de valor expedidos conforme sua ideologia.

Como bem sintetiza JULIA DE MENEZES NOGUEIRA⁵¹, conceituar é classificar; é fazer um corte na realidade “mediante o qual se intenta separar uma classe de objetos de outra”.

Do latim *conceptus*, esclarece NICOLA ABBAGNANO⁵² ser conceito todo processo que “possibilite a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis”. Os dois problemas fundamentais do conceito são a sua natureza e a sua função. O problema da sua natureza recebeu duas soluções fundamentais: (i) o conceito é a *essência necessária* das coisas; (ii) o conceito é um *signo*. Na primeira

⁵⁰ O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). *Revista de Direito Tributário* n.º 76, p. 6-7.

⁵¹ *Imposto de renda na fonte*, p. 47.

⁵² Cf. *Dicionário de Filosofia*, p. 194-9.

concepção o conceito é considerado aquilo que se “subtrai à diversidade e à mudança de pontos de vista ou de opiniões”, já que diz respeito às características constitutivas do próprio objeto. Na segunda concepção, o conceito é um signo do objeto, e está em relação de significação com ele. Segundo essa interpretação, a doutrina do conceito é uma teoria dos signos. Já a função do conceito pode ser entendida como (i) final e como (ii) instrumental. Função final é a interpretação do conceito como essência, entendendo-se que o conceito tem como única função exprimir a substância das coisas. A função do conceito como instrumento tem os seguintes aspectos principais: (i) função de descrever os objetos da experiência para permitir seu reconhecimento; (ii) função econômica, vinculada ao caráter classificador do conceito; (iii) função de organizar os dados da experiência de tal forma que entre eles se estabeleçam nexos de natureza lógica; (iv) função de previsão: o conceito é um meio ou procedimento antecipador ou projetante.

Definição, por sua vez, é uma explicação precisa do objeto, é a estipulação de limites a serem considerados dentro da amplitude do conceito, isto é, uma delimitação específica do âmbito do conceito, levando em consideração o contexto no qual o objeto está inserido. Nesse sentido, o conceito é amplo; a definição é mais restritiva e exata.

No mesmo sentido, NICOLA ABBAGNANO⁵³, entende ser definição qualquer restrição ou limitação do uso de um termo em determinado contexto. Definição, para ABBAGNANO, é declaração de essência. Admite, portanto, para o termo “definição”, vários conceitos, que correspondem aos diversos conceitos de essência: (i) como declaração da essência substancial; (ii) como declaração da essência nominal; (iii) como declaração da essência-significado. A definição como declaração da essência substancial vem de Aristóteles, que afirmava só haver definição “quando o termo significa algo de primário, o que ocorre quando se fala de coisas que não podem ser predicados de outras coisas”. A teoria da definição nominal, na maior parte das vezes, apoia-se no pressuposto que um nome não pode ter mais de uma definição. Segundo esta última teoria, proposta pelos estóicos, definição é uma resposta dada à pergunta “o que?”.

⁵³ Cf. *Dicionário de Filosofia*, p. 272-4.

PAULO DE BARROS CARVALHO, sobre o assunto, pontua que “definir é operação lógica demarcatória dos limites, das fronteiras, das lindes que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito”⁵⁴.

Sendo assim, ao tratarmos da definição do conceito de renda e proventos de qualquer natureza estaremos buscando estabelecer os limites que o intérprete do Direito deve respeitar ao especificar a base de cálculo do imposto, que, como veremos, deve confirmar a sua hipótese tributária.

4.2. RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. A COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR O IMPOSTO

A nossa Constituição, que trata a matéria tributária de forma praticamente exaustiva, impôs uma rígida discriminação de competências, visando a evitar a bitributação e também assegurar a autonomia financeira dos entes políticos, evitando conflitos de competência entre eles. Diferenciou, assim, os impostos, pela materialidade de suas respectivas regras-matrizes de incidência e (salvo exceções expressamente previstas) destinou impostos distintos a cada ente da Federação.

As constituições, GERALDO ATALIBA⁵⁵ classifica-as em plásticas e rígidas. Constituição plástica é aquela que se adapta às necessidades dos tempos e das circunstâncias, deixando larga margem a seu desenvolvimento e integração por meio de leis ordinárias, costumes e interpretações variadas. A Constituição rígida é a que não deixa margem jurídica para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária, e menos ainda pelos costumes, pela construção ou outras formas. A nossa Constituição é rígida.

Ao delimitar as competências tributárias, o constituinte brasileiro diferenciou as matérias tributáveis, de modo a não permitir que haja invasão de competências. Regra geral, a cada imposto a Constituição reservou uma determinada materialidade, única e diferente de todas as demais, excepcionando-se

⁵⁴ IPI – Comentários sobre as regras gerais de interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 12, p.56.

⁵⁵ Cf. *Sistema constitucional tributário*, p. 14-15.

apenas os casos expressos na própria Carta. Nesses termos, destinou impostos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, de forma rígida e inconfundível, estabelecendo competências tributárias. Fixou as materialidades dos impostos que cada ente político está autorizado a tributar: somente a União pode tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, a importação de produtos estrangeiros, a industrialização de produtos; somente os Estados estão autorizados a tributar as operações de circulação de mercadorias; somente os Municípios estão autorizados a tributar a propriedade urbana, por exemplo.

A Constituição Federal não criou tributos. Conforme lembra ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁵⁶, a nossa Carta apenas discriminou competências para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio de lei, o façam. A Constituição brasileira permitiu, assim, que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência.

Trata-se da competência legislativa tributária, definida por TÁCIO LACERDA GAMA⁵⁷ como “a aptidão jurídica, modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio de processo legislativo”. Temos que, no tocante aos impostos, os entes políticos têm permissão para instituir aqueles que a Constituição a eles destinou.

Sendo assim, ao definir que à União compete tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, a Constituição exclui automaticamente dessa competência todos os demais entes políticos, assim como exclui do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza qualquer outra materialidade que não seja “renda e proventos de qualquer natureza”.

Só a União é competente para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A Constituição outorgou-lhe essa competência por meio do seu artigo 153, III.

⁵⁶ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 498.

⁵⁷ *Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 221.

4.2.1. Sobre o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza

A Constituição, ao estabelecer a competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, em seu artigo 153, III, não delimitou o que vem a ser “renda e proventos de qualquer natureza”. E a expressão, como lembra JOÃO FRANCISCO BIANCO⁵⁸, não é definida pelo direito privado, comportando, desse modo, certo grau de indeterminação. Sendo assim, cabe à doutrina e à jurisprudência construir a abrangência e o alcance do conceito, sempre partindo de um significado mínimo do termo “renda”, a partir da Constituição.

Analisando-se a Constituição como um todo, de forma sistemática, verificamos que, em vários dispositivos, ela estipula limites que o intérprete deve levar em conta na definição do conceito de renda. Para defini-lo, portanto, o sujeito deve iniciar seu trajeto interpretativo a partir das próprias normas constitucionais, confrontando umas com outras. É o que ressalta PAULO AYRES BARRETO⁵⁹:

“As referências sígnicas constituem um primeiro e importante limite. O legislador constituinte, ao aludir aos vocábulos ‘renda’, ‘serviços’, ‘receita’, ‘propriedade’, ‘imposto’, ‘taxa’, ‘contribuição’, entre outros, estabelece um primeiro limite interpretativo, consistente na identificação de seus respectivos conteúdos semânticos”.

Nesse mesmo sentido, explica HUMBERTO ÁVILA⁶⁰ que o conceito constitucional de renda não é dado pelo exame isolado dos dispositivos que ao imposto sobre a renda se referem expressa e imediatamente. A construção da definição de renda não pode se limitar ao artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, mas pressupõe a análise dos princípios constitucionais fundamentais e gerais; das regras de competência (tanto as que habilitam a União a instituir o imposto quanto as que facultam a qualquer entidade política de Direito Interno instituir impostos sobre outras bases que não sejam renda); das normas que delimitam a hipótese material da incidência do imposto sobre a renda.

Para definir o conceito de renda, partimos de que a Constituição é um sistema de normas, não sendo possível interpretar uma única norma constitucional

⁵⁸ Imposto de renda da pessoa jurídica: uma visão geral. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, ZILVETI, Fernando Aurélio, Mosquera, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das empresas*, p. 318.

⁵⁹ Contribuições: delimitação da competência impositiva. In: *II Congresso Brasileiro de Estudos Tributários – Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, p. 512.

⁶⁰ Cf. A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição. *Revista de Direito Tributário* n.º 77, p. 104-5.

isoladamente. Para se chegar a uma interpretação adequada, devem-se considerar, primeiramente, as normas do sistema constitucional. E existem normas constitucionais que tratam de conceitos próximos ao conceito de renda, que nos auxiliam na tarefa interpretativa, a fim de podermos isolar o que vêm a ser renda e proventos de qualquer natureza.

MARÇAL JUSTEN FILHO⁶¹ pontua que a Constituição distingue os conceitos de “lucro”, “faturamento” e “patrimônio”. Faturamento é a simples existência de ingresso de valores; patrimônio, o conjunto de relações jurídicas economicamente avaliáveis do qual um sujeito é titular, tanto sob o ângulo passivo, como devedor, como sob o ângulo ativo, como credor. O conceito de renda é construído a partir dessa distinção: sob um ângulo dinâmico, renda é a diferença entre riqueza pré-existente, as despesas efetivadas para a aquisição de riqueza nova e o ingresso que possa ser obtido a partir de então. Para se definir “renda”, portanto, é necessário “distinguir o conjunto das despesas, o conjunto dos investimentos, o conjunto dos desembolsos efetivados relativamente ao conjunto das receitas que são produzidas a partir desse desembolso; ou, eventualmente, até independentemente desse desembolso”. O conceito de renda é, portanto, relativo, e somente pode ser alcançado mediante a comparação entre a ordem dos desembolsos e a ordem dos ingressos; o legislador infraconstitucional não pode ignorar essa noção na construção da regra-matriz de incidência do tributo, sob pena de violentar o conceito de renda.

Na definição do conceito de renda, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES⁶² também destaca a importância de outros conceitos veiculados pela Constituição, tais como “faturamento”, “patrimônio”, “capital”, “lucro”, “ganho” e “resultado”. Ensina que a noção de “faturamento”, referida no artigo 195 da Carta Magna, é mero ingresso, isto é, representa a expressão do conjunto de ingressos decorrentes do conjunto de faturas emitidas. Já “capital”, presente em diversos dispositivos constitucionais, a exemplo dos artigos 156, § 2.º, I; 165, § 1.º, § 2.º e § 5.º; 167, III, entre outros, é tomada pela Constituição no sentido de investimento permanente. “Patrimônio”, presente nos artigos 5.º, XLV e LXXIII; 23, I; 24, VII, entre outros, significa o “conjunto estático de bens ou direitos titulados por uma pessoa, pública ou privada”. “Lucro” (artigos 7.º, XI; 172; 173, § 4.º e 195, I da Constituição

⁶¹ *Revista de Direito Tributário* n.º 63, p.17-18.

⁶² *Cf. Imposto sobre a renda; pressupostos constitucionais*, p.177-9.

Federal e ainda o artigo 72, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT) significa o resultado positivo de atividade empresarial, constituindo noção menos ampla do que “renda”. “Ganho” (artigos 201, § 4.º e 218, § 4.º da Constituição) diz respeito a ingressos, de forma descompromissada da noção de saldo positivo. “Resultado”, por fim (artigo 7.º, XI; 20, § 1.º; 71, VII; 77, § 3.º; 109, V; 111, § 2.º; 176, § 2.º; 195, § 8.º; 231, § 3.º e 235, IX, da Constituição Federal e artigo 12, § 1.º do ADCT), é considerado como “situação terminal de um processo, sem qualificação valorativa relativamente à manifestação de capacidade contributiva”.

Além desses conceitos, adverte ainda JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES⁶³ que “receita” também é um dos elementos a serem levados em conta para a realização do cálculo de eventual ocorrência de renda. Corresponde ao pagamento efetuado em favor da pessoa jurídica em decorrência de suas atividades operacionais, ou ainda ao compromisso de fazer-se um pagamento em seu favor, também em contrapartida de suas atividades operacionais, ou ao efeito do desaparecimento de uma dívida ou ainda pelo auferimento de ganhos decorrentes da exploração de um ativo, entre outros. Já “renda” constitui um ganho patrimonial ao fim de um determinado período. É este o fato que manifesta capacidade contributiva e que enseja a tributação por meio do imposto sobre a renda.

Também HUMBERTO ÁVILA⁶⁴ lembra que o conceito de renda pode ser construído por meio de sua distinção em relação a outras hipóteses de incidência que a própria Constituição estipula, e com as quais a hipótese do imposto sobre a renda deve ser confrontada, que são: “patrimônio” (artigos 5.º, XLV e LXXIII; 23, I; 24, VII etc; artigos 145, § 1.º; 150, VI, “a” e “c”, e §§ 2.º, 3.º e 4.º; 156, § 2.º, I) como uma situação estática; “capital” (artigos 156, § 2.º, I; 165, §§ 1.º, 2.º e 5.º; 167, III; 170, IX; 192, III; 222, §§ 1.º e 2.º) no sentido de investimento permanente, sem pertinência à sua dinâmica; “faturamento” (artigo 195, I), que exprime todas as entradas decorrentes de vendas e/ou serviços sem que tenham relação com ganhos; “lucros” (artigos 7.º, XI; 172; 173, § 4.º; 195, I) no sentido de resultado positivo de uma atividade empresarial; “resultado” (artigos 7.º, XI; 20, § 1.º; 71, VII;

⁶³ Imposto de renda – o artigo 43 do CTN e a Lei Complementar 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 67, p. 114-5.

⁶⁴ A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição. *Revista de Direito Tributário* n.º 77, p. 113.

77 etc.) com o significado de um ponto final de um procedimento, sem referência à capacidade contributiva.

A partir desse estudo, acreditamos que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza encontra parâmetros na própria Constituição, que, por meio de suas normas de superior hierarquia, estabelece balizas ao intérprete, tanto legislativo quanto judicial ou administrativo, de modo a evitar que seja atingido pela tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza valor que não constitui, de fato, renda e proventos de qualquer natureza.

E o legislador infraconstitucional não pode se afastar dessa ideia ao estabelecer a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, ou estará invadindo a competência tributária de outro ente político, tributando, por exemplo, o patrimônio ou o faturamento.

No entanto, não se pode afirmar que a Constituição define o que vem a significar “renda e proventos de qualquer natureza”. O texto constitucional traz uma noção, insuficiente, por si só, para estipular todos os limites do que se pode entender pela expressão. Isso significa dizer que a Carta Magna traz o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, mas não sua definição. A definição do conceito de renda e proventos de qualquer natureza deve ser construída a partir da noção trazida pela Constituição.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁵ ressalta que a definição do conceito de renda é construída no plano da legislação complementar, nos artigos 43 e 44 do CTN, mas com supedâneo em referência constitucional expressa, patamar normativo onde se encontram fixados seus pressupostos (artigo 153, III, da Constituição Federal).

Também considerando na definição de renda e proventos de qualquer natureza os artigos 43 e 44 do CTN, assim preleciona JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA⁶⁶:

“Para serem válidas, as normas da lei ordinária sobre fato gerador e base de cálculo das incidências do imposto de renda devem ser construídas e interpretadas de modo compatível com a discriminação constitucional de competências tributárias e com os artigos 43 e 44 do CTN. A lei ordinária pode excluir da incidência ou isentar do imposto espécies de renda

⁶⁵ *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 598.

⁶⁶ Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo* n.º 207, p. 381.

abrangidas pelo conceito constitucional de 'renda e proventos de qualquer natureza', mas não pode submeter ao imposto o que não se compreende nesse conceito; e cabe ao Poder Judiciário verificar a conformidade de cada norma da lei ordinária com o regime tributário constitucional, tal como explicitado pelo CTN”.

Queremos afirmar que o legislador infraconstitucional não é livre para dispor sobre renda e proventos de qualquer natureza de acordo com a sua conveniência, ou seja, não se pode admitir ser renda tudo aquilo que a lei disser que é renda. O tratamento da renda e dos proventos de qualquer natureza pelo legislador infraconstitucional deve ater-se às diretrizes constitucionais e aos limites da repartição da sua competência tributária impositiva, que lhe proíbe invadir a competência tributária de outros entes políticos.

Além de respeitar os limites impostos pela Constituição, o legislador infraconstitucional, ao dispor sobre renda e proventos de qualquer natureza, não pode extrapolar os limites semânticos da expressão. Não pode denominar renda o que não é renda e não pode denominar proventos aquilo que não constitui proventos. Se assim o fizer, a norma será inconstitucional.

É que as palavras e expressões, apesar de potencialmente vagas e imprecisas, portam um sentido mínimo, do qual o intérprete não pode se afastar. As palavras e expressões têm um significado de base, que direciona a construção do seu sentido, não permitindo que sejam utilizados, na sua definição, sentidos diversos. Assim é com a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”: sua definição não pode extrapolar os limites semânticos que suscita, isto é, não pode fugir do seu significado de base.

Isto significa dizer, como lembra TATHIANE DOS SANTOS PISCITELLI⁶⁷, que, na atividade de interpretação, mesmo considerando a ambiguidade e a vaguidade dos signos linguísticos, o intérprete não pode criar uma ligação entre signo e significado que seja arbitrária.

O Ministro LUIZ GALOTTI, em seu voto no Recurso Extraordinário n.º 71.752/GB, de 14/06/1972⁶⁸, exprime opinião convergente com a exposta:

“(...) é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

⁶⁷ Cf. *Os limites à interpretação das normas tributárias*, p. 81.

⁶⁸ Publicado no DJ de 31/08/1973.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

O limite semântico dos termos e expressões também foi tema do voto do Ministro CEZAR PELUSO no Recurso Extraordinário n.º 390.840-5/MG, de 9/11/2005⁶⁹, quando assim se manifestou:

“Mostrou SAUSSURE que ninguém pode duvidar que o termo (signo lingüístico) não decorre da natureza do objeto, mas é estipulado arbitrariamente pelos usuários da linguagem, mediante consenso construído ao longo da história, em torno de um código implícito de uso.

As palavras (signos), assim na linguagem natural, como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo, são potencialmente vagas, *‘esto es, tienen un campo de referencia indefinido consistente en un foco o zona central y una nebulosa de incertidumbre’*. Mas isso também significa que, por maiores que sejam tais imprecisões, há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual, parafraseando ECO, o intérprete não está *‘autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer coisa*. Pode significar muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir”.

Por esse motivo, a lei não pode dizer que é renda aquilo que renda não é. Ou, utilizando o exemplo dado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁷⁰, a lei não pode determinar que o fato de alguém andar a pé na Rua Direita seja considerado renda para efeito da incidência do imposto sobre a renda.

Sendo assim, acreditamos que a Constituição traz um conceito, uma noção de “renda e proventos de qualquer natureza”. A definição desse conceito é construída a partir do texto constitucional, dentro dos limites por ele estipulados. É construída pela doutrina e pela jurisprudência. Com base no conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”, o intérprete define, dentro dos limites semânticos, o sentido da expressão.

⁶⁹ Publicado no DJ de 15/08/2006.

⁷⁰ Cf. *Fundamentos do imposto de renda*, p. 177.

4.2.1.1. Os proventos de qualquer natureza

O legislador constitucional estipula, no artigo 153, III, que a União está autorizada a instituir imposto sobre a renda e *proventos de qualquer natureza*. Cumpre, destarte, estabelecer a diferença entre essas duas figuras, se é que diferença existe.

RUBENS GOMES DE SOUSA⁷¹ salienta que, em se tratando tanto de renda quanto de proventos de qualquer natureza, o elemento essencial é a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial. No caso da renda, a riqueza nova envolve a noção de algo novo, produzido por, ou decorrente de algo existente: a fonte produtora (capital, trabalho ou a combinação de ambos); no caso dos proventos a riqueza nova se traduz em termos de acréscimos patrimoniais, isto é, ganhos aos quais falta o requisito da periodicidade (ganhos de capital), tais como o lucro imobiliário para as pessoas físicas e os resultados de transações eventuais para as pessoas jurídicas.

Também HUMBERTO ÁVILA⁷² distingue “renda” de “proventos de qualquer natureza” salientando que o conceito de renda pressupõe uma fonte produtiva. Já os proventos de qualquer natureza, que compreendem todos os acréscimos patrimoniais não incluídos na noção de renda, constituem tudo aquilo que foi acrescido ao patrimônio sem decorrer de uma fonte produtiva.

Sobre os “proventos de qualquer natureza” salientamos o pronunciamento de GERALDO ATALIBA⁷³, na Mesa de Debates que presidiu no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado de 15 a 17 de setembro de 1993. Na oportunidade, ATALIBA ressaltou que não compete ao legislador definir, e sim fazer mandamento, apontando como uma “barbaridade” o fato de o CTN pretender insinuar que “provento” é “qualquer outra coisa que não seja ‘renda’”. Discordando do legislador, salienta que provento é um termo jurídico do Direito Administrativo, que significa “dinheiro recebido por uma pessoa em razão do trabalho, mas depois que ela já deixou de trabalhar, por motivo de idade ou doença”.

⁷¹ ⁷¹ Cf. Parecer 3.7, de 20/06/1973, *Pareceres 3*: imposto de renda, p. 277-8.

⁷² Cf. A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição. *Revista de Direito Tributário* n.º 77, p. 113.

⁷³ VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário; Mesa de debates – periodicidade do imposto de renda II. *Revista de Direito Tributário* n.º 63, p. 57-8.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁷⁴, ao tratar das rendas e proventos de qualquer natureza, propugna que ambos são fatores de produção de aumento patrimonial, e sua separação advém da Constituição de 1934, quando o imposto foi previsto pela primeira vez, e seria justificável então para demonstrar a possibilidade de tributação das rendas e também dos “proventos” dos servidores públicos e dos “proventos” da aposentadoria. Ressalta, no entanto, que, atualmente, a distinção é desnecessária, já que o que importa ao final é a existência do resultado consubstanciado no aumento do patrimônio do contribuinte. Ressalta que a diferenciação entre os termos vem sendo mantida mais por tradição do que por exigência jurídica, mesmo após a possibilidade de existência de lei complementar à Constituição para definir o campo de incidência do imposto.

Ao discorrer sobre a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA⁷⁵ explica que, surgida na Constituição de 1934, ela foi reproduzida, sem modificação, nas Constituições subsequentes. Pode ser explicada pelas opiniões, divulgadas no princípio da década de 1930, contra a incidência do imposto sobre pensões: o objetivo da Constituição de 1934 foi tornar inquestionável que a lei ordinária pode submeter ao imposto as transferências de renda. Conclui que a redação, que se justifica por esse objetivo prático, implica tratar “renda” e “proventos” como conceitos distintos, embora na acepção usual “provento” seja espécie do gênero “renda”.

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES⁷⁶ também considera ser o conceito de renda gênero que encampa a espécie “proventos de qualquer natureza”.

Da análise empreendida, entendemos que os “proventos de qualquer natureza” constituem uma categoria específica de renda. Consistem nos acréscimos patrimoniais decorrentes de valores recebidos por pessoa física quando na inatividade e pode ainda traduzir ganhos aos quais falta o requisito da periodicidade. Sendo assim, reputamos irrelevante, para os fins do presente estudo, a distinção entre “renda” e “proventos de qualquer natureza”. Por isso, na esteira do pensamento de JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA e JOSÉ ARTUR LIMA

⁷⁴ *Fundamentos do imposto de renda*, p. 286.

⁷⁵ Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo* n.º 207, p. 381.

⁷⁶ *Imposto sobre a renda; pressupostos constitucionais*, p. 174.

GONÇALVES, aqui consideramos ser “renda” gênero que abarca a espécie “proventos de qualquer natureza”.

4.2.1.2. Os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade

O parágrafo 2.^o do artigo 153 da Constituição especifica que o imposto sobre a renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Ensina ROQUE CARRAZZA⁷⁷ que, para cumprir o requisito da generalidade, o imposto deve alcançar todas as pessoas que realizam seu fato imponible, independentemente de qualquer característica, já que é propósito deste critério vedar discriminações e privilégios entre os contribuintes. Para atender ao critério da universalidade o imposto sobre a renda deve alcançar todos os ganhos ou lucros, de qualquer espécie ou gênero, obtidos pelo contribuinte no território brasileiro e também no exterior, respeitados os acordos para evitar a bitributação internacional; também evita que somente parte da renda e proventos obtidos seja levada à tributação. Por fim, para atender ao critério da progressividade, a legislação do imposto deve instituir alíquotas gradualmente mais altas quanto maior for a sua base de cálculo.

JOÃO FRANCISCO BIANCO⁷⁸, ao tratar dos aspectos constitucionais do imposto sobre a renda, salienta que cumprir os critérios da generalidade, universalidade e progressividade significa que a lei deve (na medida do possível, atendidas as diretrizes estabelecidas pela política fiscal) submeter à incidência do imposto sobre a renda a maior gama possível de contribuintes, tributando a totalidade da renda por eles recebida, através da aplicação de alíquotas crescentes em função do nível de renda auferida.

Ante essas ponderações, temos que atende aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade a lei que estipula a tributação

⁷⁷ Cf. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, p. 65-8.

⁷⁸ Imposto de renda da pessoa jurídica: uma visão geral. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, ZILVETI, Fernando Aurélio, MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das empresas*, p. 317-8.

de toda a renda obtida por todos os particulares, indistintamente, aplicando alíquotas diferenciadas em função da renda auferida, de modo que aquele que auferir mais renda paga proporcionalmente mais imposto sobre a renda, e aquele que auferir menos paga proporcionalmente menos.

O imposto sobre a renda atende ao critério da generalidade, uma vez que alcança todas as pessoas que realizam o fato tributário, ou seja, auferem renda, independentemente de suas condições ou características; mesmo aqueles que não têm personalidade jurídica estão sujeitos ao imposto (neste caso a lei aponta um outro sujeito, dotado de personalidade jurídica, para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária). Mesmo os não residentes no Brasil sofrem tributação sobre a renda auferida no território nacional.

O critério da universalidade também está presente no imposto sobre a renda: toda renda auferida pelo sujeito residente no Brasil submete-se ao imposto sobre a renda, não importando o local em que foi auferida, se no Brasil ou no exterior.

A progressividade também está presente no imposto sobre a renda. No entanto, a progressividade das alíquotas do imposto sobre a renda de pessoa jurídica resume-se à aplicação da alíquota de 15% para todas as faixas de renda e de uma alíquota adicional de 10% sobre a renda auferida em valor superior a R\$ 20.000,00 por mês do período de apuração. Aplicamos as alíquotas previstas sobre uma renda progressiva de R\$ 2.000,00 a R\$ 200.000.000,00 por mês do período de apuração. Vejamos o resultado:

Renda (R\$)	Alíquota
2.000,00	15%
20.000,00	15%
200.000,00	24%
2.000.000,00	24,9%
20.000.000,00	24,99%
200.000.000,00	24,999%

Verificamos, do exemplo apresentado, que a progressividade mais expressiva se dá entre os pequenos e médios contribuintes. A partir de um patamar de renda de R\$ 2.000.000,00 as alíquotas aumentam de forma bastante discreta, de tal modo que, para o contribuinte que auferir renda de R\$ 200.000,00, a alíquota é de 24%; para aquele que auferir R\$ 2.000.000,00 a alíquota aplicável é de 24,9% e para aquele que auferir R\$ 200.000.000,00 a alíquota é de 24,999%. Este resultado

mostra que a progressividade da tributação do imposto sobre a renda no Brasil é mais perversa para os pequenos e médios contribuintes, e praticamente inócua para os grandes.

4.2.2. O imposto sobre a renda no CTN

O artigo 146, III, a, da Constituição Federal, prescreve que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Nessa função, o Código Tributário Nacional, lei ordinária recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, fez constar nos artigos 43 a 45 limites à interpretação do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza e estipulou quem é o sujeito passivo do tributo. Não cabe à lei complementar traçar a hipótese tributária do imposto sobre a renda; essa função é da lei ordinária. No entanto, a lei complementar, como norma geral, deve estabelecer fronteiras que devem pautar a atuação do legislador ordinário ao definir a regra-matriz do tributo, explicitando o que está implícito na Constituição.

Sobre a função dos diferentes veículos introdutores de normas, temos, com LUCIANO DA SILVA AMARO⁷⁹, que:

“(...) a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais do tributo, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão (...)”.

Sabemos que o conceito de renda firmado pela Constituição não pode ser expandido pela legislação infraconstitucional. O Código Tributário Nacional, como norma geral, precisa espelhar o conceito constitucional, explicitando-o, sem ampliá-lo. Entendemos que o CTN, ao tratar da base de cálculo do imposto, não extrapola o conceito de renda veiculado pela Constituição; pelo contrário, com base

⁷⁹ *Direito Tributário brasileiro*, p. 161.

nos preceitos constitucionais, o CTN traça diretrizes firmes a serem seguidas pelo legislador ordinário. E contribui para a construção da definição do conceito de renda, com base na Constituição, tal como salienta PAULO DE BARROS CARVALHO⁸⁰.

O artigo 43 do CTN estipula que o “fato gerador” do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Isto significa dizer que, para ser tributável, a renda deve estar, primeiramente, disponível para o sujeito passivo. Não é possível tributar a probabilidade ou a expectativa de auferir renda. Se a renda não estiver disponível, não pode ser tributada. Nesse tema, concordamos com RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁸¹, ao prelecionar que a disponibilidade a que alude o artigo 43 do CTN deve ser a que corresponde aos atributos da propriedade previstos no artigo 1.228 do Código Civil, que são “a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial) ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros”.

Nesse sentido só a renda disponível segundo os critérios do Código Civil pode figurar na hipótese da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda.

No que diz respeito à disponibilidade “econômica ou jurídica” da renda, MARIZ DE OLIVEIRA discorda daquilo que a doutrina tradicionalmente entende: que a aquisição da disponibilidade jurídica se constitui na aquisição do direito à renda, sem que tenha havido ainda a sua percepção em dinheiro ou em valores passíveis de avaliação em dinheiro; que a disponibilidade econômica configura a efetiva posse da renda, ou seja, a detenção do dinheiro (ou outra coisa) dela decorrente⁸². Para o autor⁸³, a aquisição da disponibilidade jurídica se dá quando o fato que incrementa o patrimônio é um fato regido pelo direito, circunstância na qual

⁸⁰ Cf. *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 598.

⁸¹ *Fundamentos do imposto de renda*, p. 290.

⁸² *Ibid*, p.292, 299

⁸³ Cf. *Ibid*, p.307.

ocorre a disponibilidade jurídica quando o respectivo direito estiver adquirido de acordo com as normas legais aplicáveis. A disponibilidade econômica é aquela que materializa um acréscimo patrimonial originado de causas não regidas pelo direito, ou mesmo contrárias a ele. O momento da efetiva posse da renda não representa disponibilidade “econômica”, mas disponibilidade “financeira”.

Já PAULO AYRES BARRETO⁸⁴, discordando desse posicionamento, entende que a menção à disponibilidade econômica ou jurídica no *caput* do artigo 43 do CTN é desnecessária, já que não altera a construção do conteúdo do enunciado prescritivo.

Entendemos que MARIZ DE OLIVEIRA tem razão ao afirmar que nem sempre a renda financeiramente disponível para o sujeito passivo pode representar a renda tributável. No entanto, todo acréscimo patrimonial disponível só está apto a sofrer a incidência do imposto sobre a renda se constituir um fato jurídico, isto é, a partir do instante em que estiver posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta. Nesse sentido, toda renda passível de ser tributada pelo imposto sobre a renda é a juridicamente disponível. Por esse motivo, entendemos, com PAULO AYRES BARRETO⁸⁵, que só é passível de tributação pelo imposto a renda juridicamente disponível, assim entendido o acréscimo patrimonial descrito no antecedente de uma norma individual e concreta que aplique a regra-matriz do imposto sobre a renda.

Nos incisos I e II do artigo 43 do CTN temos uma limitação imposta ao que se pode entender por renda e proventos de qualquer natureza: renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; proventos são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Vimos que o nosso entendimento de renda (gênero) abrange os proventos de qualquer natureza (espécie). E, nesse diapasão, renda é acréscimo patrimonial proveniente do capital, do trabalho, dos dois juntos ou de qualquer outra fonte, assim como apontado por PAULO AYRES BARRETO⁸⁶:

“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

⁸⁴ *Imposto de renda e preços de transferência*, p. 74.

⁸⁵ *Ibid*, p. 74.

⁸⁶ *Ibid*, p. 73.

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”.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁸⁷ pontua que os incisos do artigo 43 estipulam um limite à interpretação do seu *caput*. Esse limite diz que as causas de produção do acréscimo patrimonial que se submetem ao imposto sobre a renda são causas internas ao patrimônio, geradas por ele ou por seu titular, e não causas externas ao patrimônio, tais como aporte de capital novo ou aumentado em uma empresa ou as subvenções e doações recebidas.

Verificamos que os incisos I e II do artigo 43 do CTN estipulam que deve ser tributada toda a renda do sujeito que a auferir, seja ela produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou quaisquer outros acréscimos patrimoniais, em observância ao critério constitucional da universalidade. O inciso I ainda estabelece clara distinção entre renda e capital, ao definir que renda é o produto daquele.

Analisando os parágrafos 1.º e 2.º acrescentados ao artigo 43 do CTN pela Lei Complementar n.º 104, de 2001, PAULO AYRES BARRETO⁸⁸ não aponta qualquer alteração relevante para a conformação do conceito de renda e, conseqüentemente, para a identificação do critério material do imposto sobre a renda.

Concordamos. O parágrafo 1.º do artigo 43, acrescentado pela Lei Complementar n.º 104, de 2001, não trouxe, a nosso ver, alteração ou complementação significativa ao *caput* do artigo. Antes mesmo de seu implemento, o imposto sobre a renda já incidia sobre a renda auferida a qualquer título, independentemente da sua denominação, localização, condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. Este parágrafo apenas explicitou as propriedades, atributos e características do fato tributável do imposto sobre a renda, que já existiam na própria definição do *caput*, e que estão indissociavelmente ligados à própria essência do imposto, tal como aponta RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁸⁹.

⁸⁷ *Fundamentos do imposto de renda*, p. 287.

⁸⁸ *Imposto de renda e preços de transferência*, p. 78.

⁸⁹ *Fundamentos do imposto de renda*, P. 329.

Sobre os vocábulos “receita” e “rendimento” utilizados na redação do mencionado parágrafo, temos que, de acordo com a Lei Complementar n.º 95, de 1998, artigo 11, III, c, os parágrafos devem expressar os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida. Descartando de plano a possibilidade de o referido parágrafo estar se referindo a uma exceção, só podemos entendê-lo como um aspecto complementar à norma do *caput* do artigo. Tendo em vista que o *caput* do artigo 43, de acordo com a Constituição, dispõe que o imposto incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não podemos aceitar que seu parágrafo possa ampliar o âmbito da imposição tributária de modo a alcançar a receita e os rendimentos do sujeito passivo. Diante disso, entendemos que “receita” e “rendimento”, neste contexto, só podem significar “renda”.

Nesse mesmo sentido manifesta-se GABRIEL LACERDA TROIANELLI⁹⁰, ao afirmar que:

“Quando o Legislador Constituinte de 1988 definiu a competência da União para tributar a renda, trouxe para si o conceito de renda existente no sistema tributário no momento imediatamente anterior à promulgação da Constituição, que era o de acréscimo patrimonial disponível, constitucionalizando tal conceito, de modo que não seja possível ao legislador complementar alterá-lo, sob pena de alterar a essência da própria Constituição”.

O parágrafo 2.º dispõe que, 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 sobre a renda. Nesse ponto, temos que, assim como no parágrafo primeiro, o legislador complementar não pode ampliar o conceito de renda trazido pela Constituição; desse modo, tal como no parágrafo primeiro, por “receita” e “rendimento”, entendemos “renda”.

Ainda sobre o parágrafo 2.º do artigo 43 do CTN, salientamos mais uma vez que só existe acréscimo patrimonial uma vez que a renda esteja disponível de acordo com o Código Civil. A renda só pode ser tributada no momento em que o recurso recebido produzir o efeito de aumentar o patrimônio do sujeito passivo, figurando no antecedente de uma norma jurídica individual e concreta. Diante disso, estamos com GABRIEL LACERDA TROIANELLI⁹¹ quando afirma que o legislador infraconstitucional não pode pretender utilizar a autorização prevista no parágrafo

⁹⁰ *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*, p. 24-5.

⁹¹ *Ibid*, p. 26.

2.º “como se fosse uma carta branca para dizer que está econômica ou juridicamente disponível um lucro que não está”.

Ao determinar que a base de cálculo do imposto é o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis, o artigo 44 limita a atuação do legislador ordinário no sentido que este, na criação da regra-matriz do tributo, não pode determinar que a renda tributável se expresse por meio de qualquer outra grandeza que não seja uma das três apontadas.

No imposto sobre a renda de pessoa jurídica, como veremos, acreditamos que o lucro real, presumido e arbitrado não podem ser utilizados indistintamente. O lucro real é o que melhor representa a noção constitucional de renda, e, por esse motivo, tem primazia sobre os demais, podendo ser utilizado por qualquer pessoa jurídica. O lucro presumido é facultado pela lei a determinadas pessoas jurídicas que, caso entendam conveniente e não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real, podem optar por essa forma de tributação. O lucro arbitrado é um método excepcional de apuração da renda, e só pode ser aplicado nos casos em que não for possível a apuração do lucro por um dos outros dois métodos.

O artigo 45 estipula, em termos genéricos, que contribuinte do tributo é o titular da disponibilidade da renda, confirmando o que a Constituição deixa implícito: aquele que deve suportar o ônus do imposto é aquele que auferir renda. O dispositivo ressalva a possibilidade de a lei vir a atribuir a condição de contribuinte ao possuidor, não titular – seja qual for a natureza da posse –, dos bens produtores da renda. Isto pode ser feito por conveniência administrativa de arrecadação ou controle, sempre por meio de lei, e não segundo a vontade do Executivo ou de seus agentes, como bem pontua ALIOMAR BALEEIRO⁹². Também visando à comodidade de arrecadação e controle atua o parágrafo primeiro do mesmo artigo, ao permitir que a lei determine que a fonte pagadora da renda assumirá a posição de responsável pelo imposto, calculando-o, descontando-o do pagamento ao titular e recolhendo-o, nos prazos devidos. Trata-se da retenção do imposto sobre a renda na fonte, que, tal como salienta BALEEIRO, imprime maior eficiência à máquina de arrecadação, prevenindo a sonegação ou a displicência do titular da renda, funcionando com maior rapidez, comodidade, simplicidade e economia.

⁹² Cf. *Direito Tributário brasileiro*, p. 313.

4.3. A DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE RENDA

A Constituição Federal de 1988 autorizou a instituição do imposto sobre a renda por meio do seu artigo 153, inciso III. Tal dispositivo prevê a competência da União para criar imposto que onere a “renda e proventos de qualquer natureza”.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não é um imposto novo. Foi a lei orçamentária do Brasil para o exercício de 1923 que instituiu, de fato, o imposto geral sobre a renda no país, embora há trinta anos já houvesse, nos orçamentos da União, título que tratava da cobrança de tributos baseados em rendimentos. Inicialmente, o imposto de dividendos, adotado em 1892; posteriormente, o de vencimentos, que foi arrecadado até final da década de 1910 e, em seguida, o imposto sobre os lucros das profissões liberais, criado em 1921⁹³.

A busca pela definição do conceito de renda e proventos de qualquer natureza é assunto antigo, mas sua importância é fundamental. É que a autorização constitucional é específica: a União pode instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, e não sobre patrimônio ou receita, por exemplo. Se o legislador infraconstitucional extrapolar os limites de interpretação que o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” permite, estará invadindo competência tributária de outro ente político.

Vimos que a Constituição permite que o conceito de renda seja construído a partir de uma interpretação sistemática de seus preceitos. Com base nessa noção, e dentro dos limites estipulados pelo CTN, a doutrina e a jurisprudência vêm contribuindo para que melhor se definam as fronteiras entre o que pode ser considerado “renda” e o que nesse conceito não pode se enquadrar.

Para o fim de obter uma definição “moderna” de renda, RUBENS GOMES DE SOUSA⁹⁴ analisa três elementos da definição clássica: a periodicidade, a existência de uma fonte duradoura e a que diz que a produtividade da fonte deve resultar de sua exploração organizada pelo titular do rendimento. Descartando de plano a necessidade do primeiro elemento, pontua que a existência de uma fonte duradoura deve ser tomada em sentido amplo, significando a universalidade do

⁹³ Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br).

⁹⁴ Cf. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público* n.º 14, p. 341-4.

patrimônio do titular, de modo que, enquanto o capital permanece integrado nesse patrimônio, a fonte de renda não pode se considerar reduzida ou esgotada. No tocante à exploração da fonte pelo titular da renda, salienta que a própria natureza da exploração não é relevante para definir a receita dela decorrente como renda. Quando muito, esse elemento serve para excluir do conceito de renda certas receitas oriundas de circunstâncias fortuitas, para as quais o titular não concorreu, tais como as doações e as heranças. Estas, como apropriadamente aponta MODESTO CARVALHOSA⁹⁵, são acréscimos patrimoniais atribuídos gratuitamente a uma pessoa e são intributáveis pelo imposto sobre a renda porque constituem capital, e não renda.

SOUSA⁹⁶ apresenta uma definição de renda como “riqueza nova”, isto é, o acréscimo patrimonial capaz de reunir 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 reinvestimento) sem destruição ou redução da fonte produtora: este requisito implica na 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 acréscimos patrimoniais com a natureza de ‘capital’ e não de ‘rendimento’”. Salienta que o conceito “clássico” é o adotado pela lei brasileira, e está contido no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Conclui que, em se tratando tanto de “renda” como de “proventos de qualquer natureza”, o elemento essencial do “fato gerador” é a disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial.

Em seu estudo, ROBERTO QUIROGA MOSQUERA⁹⁷ também define renda como “riqueza nova”. A seu ver, a palavra “renda” e a expressão “proventos de qualquer natureza” significam os acréscimos de elementos patrimoniais de uma determinada pessoa, isto é, o incremento de direitos reais e pessoais ao patrimônio pessoal. O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda representa a mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus

⁹⁵ Cf. Imposto de renda. Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público* n.º 1, p. 190.

⁹⁶ Cf. Parecer 3.7, de 20/06/1973, *Pareceres* 3: imposto de renda, p. 275-8.

⁹⁷ Cf. *O conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza*, p.126-30.

elementos. Esses acréscimos, em síntese, representam aqueles valores recebidos provenientes do trabalho, do capital, da aposentadoria e de quaisquer outras fontes geradoras de majoração patrimonial. A pedra de toque na conceituação adotada é que esses valores recebidos representem riqueza nova.

Para ALIOMAR BALEEIRO⁹⁸, a existência de renda pressupõe “a) fonte permanente como a casa, a fábrica, a atividade física ou intelectual do indivíduo; b) período de tempo, geralmente de um ano; c) caráter periódico ou regular das utilidades; d) aplicação da atividade do titular na gestão da fonte”.

PAULO AYRES BARRETO⁹⁹ define renda como “o acréscimo dado a um 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”.

ROQUE CARRAZZA¹⁰⁰ destaca que renda é o excedente de riqueza obtido em um dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua obtenção e manutenção, consistindo nos “ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo”. Acrescenta que, para haver renda e proventos de qualquer natureza, é necessário que o capital, o trabalho ou a conjugação de ambos produzam, entre dois momentos temporais, riqueza nova, destacada da que lhe deu origem e capaz de gerar outra.

Para JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES¹⁰¹, o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucional pressuposto de renda é 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”.

Nessa mesma linha de raciocínio, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰² entende ser renda “a aquisição de aumento patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo”.

⁹⁸ *Uma introdução à Ciência das Finanças*, p. 332.

⁹⁹ Imposto de renda – pessoa jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 774.

¹⁰⁰ Cf. *Imposto sobre a renda*, p.36-7.

¹⁰¹ Cf. *Imposto sobre a renda; pressupostos constitucionais*, p. 179.

¹⁰² *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 600.

A partir desses estudos, podemos definir renda como o saldo positivo apurado no patrimônio da pessoa física ou jurídica a partir do cotejo entre certas entradas e certas saídas verificadas num certo período de tempo. Renda é riqueza nova produzida pelo capital, pelo trabalho, pela sua combinação ou por qualquer outra fonte.

4.4. A FUNÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

O imposto sobre a renda é um tributo de grande importância no orçamento da União. A Tabela de Arrecadação de agosto de 2009, divulgada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, dá conta que, dos R\$ 35.249.832.408,00 arrecadados, R\$ 11.942.317.191,00 são decorrentes do imposto sobre a renda, representando cerca de 34% da receita administrada, dos quais 3,7% são representados pelo imposto sobre a renda de pessoa física, 13% pelo imposto sobre a renda de pessoa jurídica e 17% pelo imposto sobre a renda retido na fonte¹⁰³.

O imposto sobre a renda, assim como os impostos em geral, já foi mais significativo na arrecadação da União. Em 1985, representava cerca de 57% da receita administrada, tendo-se reduzido para cerca de 37% em 2002 e finalmente para cerca de 34% em 2009. Isso se deu primordialmente pelas alterações na legislação das contribuições federais – PIS/Pasep e Cofins, que alavancaram a arrecadação desses tributos acarretando a perda de importância dos impostos em geral, entre eles o imposto sobre a renda.

Todavia, não se pode deixar de perceber que, mesmo considerando a redução de 23 pontos percentuais na participação na arrecadação da União nos últimos 24 anos, o imposto sobre a renda, sozinho, ainda responde por mais de um terço do total da receita administrada. Isto imprime ao imposto sobre a renda característica de fiscalidade.

Um tributo tem vocação fiscal quando visa primordialmente a suprir os cofres públicos de recursos destinados a seus dispêndios e investimentos em geral.

¹⁰³ Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br).

Como explica PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰⁴, fala-se em fiscalidade “sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva”. E isso o imposto sobre a renda faz, como verificamos pela sua participação representativa no cômputo geral da arrecadação da União.

Um tributo tem característica de extrafiscalidade quando visa a atingir objetivos outros que não meramente a arrecadação, estimulando determinados comportamentos (sociais, políticos ou econômicos) reputados convenientes e/ou desestimulando outros, não desejados pelo Estado. Extrafiscalidade, nas palavras de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA¹⁰⁵, é “o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas *ordinatórios* – isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa” (grifo original).

Um bom exemplo de tributo com forte vocação extrafiscal é o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros: por meio da imputação de alíquotas gravosas, o Estado faz encarecer determinado produto importado, incentivando o particular a dar preferência a um similar fabricado no país. Com essa medida, protege a indústria nacional. Também caracteriza-se pela extrafiscalidade o imposto sobre produtos industrializados, com suas alíquotas progressivas em função da essencialidade dos produtos.

No entanto, no tocante à fiscalidade e à extrafiscalidade, não existe entidade tributária que possa ser denominada “pura”, como adverte PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰⁶. Os tributos não são orientados exclusivamente em um sentido ou em outro. Via de regra, os dois objetivos convivem, de forma harmônica, no mesmo gravame, na maioria dos casos com a predominância de um deles.

Assim é no imposto sobre a renda. Observamos que, além da fiscalidade, existe também um certo grau de extrafiscalidade, manifestada por meio dos benefícios fiscais, tais como a dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica,

¹⁰⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 234.

¹⁰⁵ *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*, p. 131.

¹⁰⁶ *Curso de Direito Tributário*, p. 235.

classificáveis como despesas operacionais pela legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, com o objetivo de incentivar investimentos em tecnologia. Ou ainda por meio da redução do imposto sobre a renda apurado sobre o lucro da exploração das empresas titulares de projetos de modernização, ampliação ou diversificação de atividade enquadrada em setor da economia considerado, em ato do Poder Executivo, prioritário para o desenvolvimento regional, localizados nas áreas de atuação da Sudam e da Sudene. Essa medida visa a incentivar investimentos em determinados setores econômicos, alavancando o desenvolvimento de determinadas áreas inseridas em limites geográficos determinados.

Também espelha extrafiscalidade a progressividade do imposto sobre a renda: por meio da aplicação de alíquotas maiores àqueles que auferem renda mais elevada, em oposição à aplicação de alíquotas menores àqueles que recebem renda mais baixa, o Estado visa à melhor distribuição da renda. Todavia, como estudamos, a progressividade do imposto sobre a renda no Brasil é mais significativa nas faixas mais baixas de renda, atingindo os pequenos e médios contribuintes. Entre os grandes, a progressividade é mínima.

Observamos que, apesar de, devido às recentes alterações na legislação tributária, estar se revelando cada vez menos significativo na arrecadação da União, o imposto sobre a renda ainda responde por um percentual muito representativo no total da receita administrada. Por esse motivo, apesar de manifestar características de extrafiscalidade, acreditamos que o imposto sobre a renda ainda mantém forte conotação fiscal, ou seja, sua função primordial é arrecadatória, o que se comprova pela expressividade de sua arrecadação no total das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

5. O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO

5.1. SISTEMAS E SISTEMA DO DIREITO POSITIVO

Ensina NORBERTO BOBBIO¹⁰⁷ ser sistema “uma *totalidade ordenada*, ou seja, um conjunto de organismos, entre os quais existe uma certa ordem” (grifos originais). Para isso, é preciso que os organismos que compõem o sistema estejam em relação com o todo e também em relação de compatibilidade entre si.

Para JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES¹⁰⁸, sistema constitui um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante, que serve de critério unificador.

GERALDO ATALIBA¹⁰⁹, ao tratar do assunto, indica ser sistema a composição de elementos sob “critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior”. Complementa que os elementos de um sistema não constituem o todo por sua soma, mas desempenham, cada um, sua função coordenada com a função dos outros.

Sobre a noção de sistema, PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹⁰ ensina que “(...) no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”.

¹⁰⁷ *Teoria geral do direito*, p. 219.

¹⁰⁸ *Imposto sobre a renda; pressupostos constitucionais*, p.40.

¹⁰⁹ *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p.4.

¹¹⁰ *Direito tributário; fundamentos jurídicos da incidência*, p.46.

Sistemas, em conclusão, são conjuntos harmônicos e ordenados de elementos, em quantidade determinada ou indeterminada, finita ou infinita. Todos os seus elementos guardam entre si alguma relação, por meio de vínculos de coordenação e subordinação (vínculos horizontais e verticais), e se submetem a um princípio comum, que os unifica.

É o que ensina LOURIVAL VILANOVA,¹¹¹ para quem existe sistema “onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem. (...) Sistema implica ordem, isto é, uma coordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos. As relações não são elementos do sistema. Fixam, antes, sua forma de composição interior, sua modalidade de ser estrutura.” VILANOVA define sistema como uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos; as relações fixam sua forma de composição interior. Há, portanto, sistema onde as partes são proposições e entre elas há relações que as agrupam em um todo consistente, interiormente coerente.

Podemos, assim, afirmar que o conjunto de normas jurídicas válidas em uma determinada sociedade, em um dado momento histórico, constitui um sistema normativo. As normas jurídicas, elementos desse sistema, organizam-se de forma hierarquizada, em relações de fundamentação e derivação, de tal modo que as normas de hierarquia inferior buscam seu fundamento de validade em outras normas integrantes do sistema, de hierarquia superior; no sentido inverso, as normas de hierarquia inferior derivam das de hierarquia superior. No fim, todas as normas têm como fonte comum de validade uma norma fundamental. É o que ensina KELSEN¹¹²:

“Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa”.

¹¹¹ *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, p. 162-5, 207-8

¹¹² *Teoria pura do direito*, p. 217.

LOURIVAL VILANOVA¹¹³ pontua que o sistema jurídico positivo é um sistema de relações, das quais a relação dominante é a de pertinencialidade: existe uma regra de definição para que uma norma pertença ao sistema, e a norma que o integra é uma norma válida. O direito positivo é um sistema que contém um número finito, mas indeterminável, empiricamente, de normas, e é aberto à inserção de novas normas, gerais e individuais.

Na linha de KELSEN, PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹⁴ aponta que, dentro do sistema do direito positivo, seus elementos, as normas jurídicas, estão dispostas em uma ordem hierarquizada, regida pela fundamentação ou pela derivação, que ocorre tanto no aspecto material quanto no aspecto formal ou processual, o que lhe confere caráter dinâmico, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações.

Nesse diapasão, todas as normas jurídicas válidas, veiculadas pelos textos do direito positivo, compõem um sistema de normas, um conjunto constituído por elementos que se inter-relacionam, de acordo com um princípio unificador, consubstanciado na norma fundamental de KELSEN. Trata-se do sistema do direito positivo. Seus elementos são as normas jurídicas, interligadas por vínculos horizontais (relações de coordenação) e verticais (relações de subordinação). Todas as normas jurídicas convergem para a norma fundamental, que dá fundamento de validade à Constituição e confere unidade ao conjunto.

5.2. AS NORMAS JURÍDICAS: ELEMENTOS DO SISTEMA DO DIREITO POSITIVO

Normas jurídicas são juízos formados pelo sujeito a partir dos textos do direito positivo (textos em sentido estrito), e visam à prescrição da conduta das pessoas em suas relações umas com as outras. A norma jurídica é alcançada pelo esforço interpretativo desenvolvido pelo sujeito, por meio do confronto do enunciado prescritivo com seus próprios valores (do intérprete), os valores da sociedade na qual se insere e com o sistema jurídico como um todo.

¹¹³ Cf. Níveis de linguagem em Kelsen. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*, v.2, p.227-8.

¹¹⁴ *Direito tributário; fundamentos jurídicos da incidência*, p.47.

Norma jurídica, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹⁵, é “a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”.

E como explica LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ¹¹⁶:

“A norma jurídica é a mensagem prescritiva (significação), dotada de uma específica estrutura lógica, que se constrói a partir da leitura dos textos do Direito (do Direito Positivo, isto é, dos textos do Direito postos por determinação do ser humano). O sistema jurídico apresenta-se sob a forma de textos, que são elaborados com o propósito de transmitir alguma mensagem, de transmitir determinado sentido. Contudo, esse sentido somente é alcançado à medida que se desenvolve uma específica atividade cognitiva – a interpretação. A interpretação é uma atividade intelectual (e emocional), presente em todas as áreas do conhecimento, cuja finalidade é obter e compreender o sentido a partir de signos”.

As normas jurídicas, conforme salienta TÁCIO LACERDA GAMA¹¹⁷, têm três características: (i) têm função de prescrever condutas humanas em relações intersubjetivas; (ii) são construídas em linguagem prescritiva; e (iii) seu sentido é construído por meio de interpretação.

Fazem parte do direito positivo todas as normas jurídicas (válidas): as normas jurídicas em sentido amplo, que são as proposições jurídicas; e as normas jurídicas em sentido estrito, que são os juízos hipotético-condicionais com sentido deôntico completo, e são formadas por pelo menos duas proposições jurídicas. As normas jurídicas que integram o direito positivo estão ainda em diversos patamares segundo o seu alcance, apresentando-se como normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas.

5.2.1. A trajetória da interpretação

Há que se distinguir texto normativo de norma jurídica; as expressões não são sinônimas. O texto normativo é o suporte físico a partir do qual o intérprete constrói a norma jurídica por meio da interpretação. O texto normativo encontra-se

¹¹⁵ *Curso de Direito Tributário*, p. 8.

¹¹⁶ Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 224.

¹¹⁷ *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 40.

no plano da literalidade; a norma jurídica é o juízo formado pelo intérprete do direito positivo a partir desse texto, e que consiste na deliberação de uma expectativa de comportamento, visando a regular as relações entre pessoas. Como vimos, normas jurídicas consistem na significação do texto do direito positivo, exprimindo, em linguagem prescritiva, a orientação jurídica da conduta, em harmonia com todo o sistema jurídico. A norma jurídica é alcançada pelo esforço interpretativo desenvolvido pelo sujeito, por meio do confronto do enunciado prescritivo com seus próprios valores, com os valores da sociedade na qual está inserido e com o sistema jurídico como um todo.

A expressão “norma jurídica” é expressão ambígua, porque significa tanto a norma jurídica em sentido amplo quanto a norma jurídica em sentido estrito. Normas jurídicas em sentido amplo são os enunciados prescritivos enquanto significações construídas pelo intérprete, isto é, as proposições prescritivas. Já as normas jurídicas em sentido estrito constituem a composição articulada dessas significações, de modo a produzir mensagens com sentido deôntico-jurídico completo: se ocorrer o fato F, instala-se a relação deôntica R entre os sujeitos S' e S''. A norma jurídica em sentido estrito pressupõe uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, que implica uma proposição-tese, de caráter relacional, no lugar do conseqüente¹¹⁸.

Na trajetória da interpretação, ou no percurso gerador de sentido empreendido pelo intérprete do direito a fim de construir a norma jurídica como unidade do sistema do direito positivo, PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹⁹ identifica quatro subsistemas que devem ser obrigatoriamente percorridos: “(a) o conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; (b) o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; (c) o domínio articulado de significações normativas; e (d) os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas”. A partir do plano da expressão, onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, o sujeito inicia o processo de interpretação, passando a construir os conteúdos significativos dos enunciados prescritivos para, ao final, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades a fim de construir um domínio.

¹¹⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*, p.128-9.

¹¹⁹ *Ibid*, p. 183.

Denominando os subsistemas descritos em (a), (b), (c) e (d), respectivamente, de S₁, S₂, S₃ e S₄, no plano S₂ estão as proposições prescritivas, frases dotadas de sentido, mas ainda não de sentido deôntico completo. Mesmo assim, prescrevem um “dever-ser”. São as normas jurídicas em sentido amplo.

As normas jurídicas em sentido estrito somente são alcançadas após percorrido o trajeto pelos três primeiros subsistemas. São formadas pela articulação de duas ou mais proposições normativas, ou seja, duas ou mais normas jurídicas em sentido amplo. Só ao final do percurso do S₁ ao S₃ tem-se a composição articulada de proposições normativas, isto é, mensagens com sentido deôntico-jurídico completo, no formato: se ocorrer o fato F, instala-se a relação deôntica R entre os sujeitos S' e S''. No S₄, verificamos as relações de coordenação e de subordinação das normas jurídicas em sentido estrito com as demais normas do sistema do direito positivo.

5.3. NORMAS GERAIS, ABSTRATAS, INDIVIDUAIS E CONCRETAS

As normas jurídicas, que integram o sistema do direito positivo, não estão ordenadas em um mesmo plano. Elas se encontram organizadas em patamares distintos, de tal modo que umas subordinam-se a outras. Há normas de hierarquia superior e de hierarquia inferior. O sistema jurídico é “uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas”¹²⁰

Na distinção das normas jurídicas, NORBERTO BOBBIO¹²¹ parte da diferenciação elementar entre proposições universais e proposições singulares e aplica essa noção às normas jurídicas. Nessa classificação, são universais as normas em que o sujeito representa uma classe plural, enquanto singulares são aquelas nas quais o sujeito é individualizado. A partir dessa diferenciação inicial, BOBBIO faz uma distinção mais completa e precisa das normas jurídicas, denominando “gerais” as normas universais em relação aos destinatários, e “abstratas” as universais em relação à ação. Normas gerais seriam, assim, dirigidas a uma classe de pessoas, e normas abstratas as reguladoras de uma ação-tipo ou

¹²⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. p. 247.

¹²¹ Cf. *Teoria da norma jurídica*. p. 178, 180-1.

classe de ações. Em contraposição, normas individuais seriam as que têm por destinatário um indivíduo singular, e as concretas aquelas que regulam uma ação específica.

Nesse mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO¹²² ensina que, na hierarquia do direito positivo, nos patamares mais elevados encontram-se as normas gerais e abstratas, e, na medida em que o direito vai se positivando, visando à efetiva regulação das condutas, surgem as gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas. Este é o processo de positivação do direito: é que as normas gerais e abstratas, precisamente por seu caráter de generalidade e abstração, não conseguem atuar efetivamente no caso específico. É preciso a ação do ser humano, no sentido de praticar os fatos conhecidos como “fontes de produção normativa”, isto é, a produção de uma sucessão de normas que tem por função última regular as condutas efetivas, por meio de uma norma jurídica individual e concreta.

Também LOURIVAL VILANOVA¹²³ ensina que normas gerais e abstratas e individuais e concretas são normas bastante distintas, explicando que “há aqui duas relações de níveis diferentes: uma entre a hipótese fática e a consequência normativa, e a outra entre o fato jurídico e seu efeito (justamente a *relação jurídica*, em sentido compreensivo da relação jurídica em *estrito sentido* e de outras posições subjetivas de *termos*)” (grifos originais).

Percebemos que a norma geral e abstrata volta-se para o futuro, utilizando enunciados conotativos, prescrevendo uma conduta que ainda não aconteceu. Já a norma individual e concreta volta-se para o evento já ocorrido, e o reconstrói por meio da linguagem das provas, para prescrever a conduta específica para o caso. Imprime, com isso, caráter de definitividade ao Direito. As normas individuais e concretas efetivam os vínculos previstos nas normas gerais e abstratas, passando do fato típico ao acontecimento concreto, do sujeito qualificado segundo um atributo ao sujeito identificado¹²⁴.

A norma jurídica individual e concreta é aquela da qual nenhuma outra norma decorre. É o último estágio do processo de positivação do direito, que se inicia na norma geral e abstrata.

¹²² Cf. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 33-4.

¹²³ Analítica do dever-ser. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*, v.2, p. 72.

¹²⁴ Nesse sentido, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*, p. 53.

Sem ignorar a existência e a função das normas gerais e concretas e individuais e abstratas¹²⁵, as modalidades que nos interessam no desenvolvimento deste trabalho são, particularmente, as gerais e abstratas e as individuais e concretas. Na esteira do pensamento de BOBBIO, tomamos por normas gerais e abstratas aquelas dirigidas a uma classe de pessoas, para regular uma classe de ações. Por normas individuais e concretas, as que têm por destinatário um indivíduo singular, e regulam uma ação específica.

5.4. O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO

O processo de positivação do direito é o processo mediante o qual o ser humano, a partir das normas gerais e abstratas, vai produzindo normas voltadas à individualização do sujeito e à concretude da conduta, até chegar a produzir uma norma individual e concreta da qual nenhuma outra deriva. Temos aí a derivação material no sistema do direito positivo. Nesse processo, uma norma de inferior hierarquia busca seu fundamento de validade material na norma superior. Isto significa dizer que uma norma individual e concreta só é materialmente válida se seu conteúdo estiver conforme com a norma geral e abstrata da qual deriva e na qual busca seu fundamento de validade.

Por meio do processo de positivação do direito obtém-se a efetiva regulação da conduta humana. Nesse percurso, parte-se da norma fundamental, norma de maior generalidade e abstração, e, por meio de um processo de derivação, atinge-se a regulação da conduta específica, por meio da produção de uma norma jurídica individual e concreta.

Outro não é o entendimento de LOURIVAL VILANOVA¹²⁶, para quem “criar uma norma N” é aplicar a norma N’; criar a norma N’ é aplicar a norma N°. A

¹²⁵ *Norma individual e abstrata*: corresponde à hipótese de a lei vincular antecedente abstrato e conseqüente individualizado, tal como no seguinte exemplo: se uma pessoa jurídica estabelecida no Município de São Paulo prestar diretamente algum tipo de auxílio previsto em lei às crianças carentes, então deve ser a obrigação do Município de conceder desconto de 20% sobre o valor dos impostos municipais devidos pela empresa. *Norma geral e concreta*: corresponde à hipótese de a lei vincular antecedente concreto e conseqüente genérico, como no seguinte exemplo: dado o fato de o desemprego ter atingido 10% no Brasil, então deve ser o direito das empresas que não demitiram mais de 1% de seu pessoal no primeiro semestre de 1999 de pleitear administrativamente a restituição de 10% da contribuição previdenciária paga sobre a folha de salários. Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*, p. 41.

¹²⁶ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 155.

norma N^o, que funciona como a última no regresso ascendente, é a norma fundamental, que não provém de outra norma, que é norma de construção, sem ser aplicação. O outro limite extremo encontra-se no ato final de execução da consequência jurídica, que não dá margem a nenhuma outra norma. O dever-ser alcançou, então, o último grau de concrecência, com a determinação individualizada do pressuposto e da consequência”.

Nesse instante o direito atinge o seu objetivo último, que é a regulação da conduta. O processo de positivação do direito tem por finalidade a sua efetiva aplicação, regulando a conduta por meio de uma norma jurídica individual e concreta que relata, no seu antecedente, o fato jurídico; no seu consequente, prescreve a relação jurídica que, ante a ocorrência do fato jurídico, deve ser implementada entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

6. A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

6.1. A ESTRUTURA LÓGICA DA NORMA JURÍDICA E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Ao estudar a regra jurídica em sua estrutura lógica, ALFREDO AUGUSTO BECKER¹²⁷ a decompôs em duas partes:

- a) hipótese de incidência – “fato gerador”, suporte fático, “fattispecie”, “Tatbestand”; e
- b) regra¹²⁸ – a norma, a regra de conduta, o preceito.

BECKER salientou que toda e qualquer norma jurídica, independentemente de ter ou não natureza tributária, tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência e a regra, cuja incidência sobre a hipótese de incidência condiciona-se à realização da referida hipótese¹²⁹.

Analisando com mais profundidade a hipótese de incidência, BECKER¹³⁰ encontrou, em sua estrutura, um núcleo, um ou mais “elementos adjetivos” e coordenadas de tempo e lugar. Apontou que, na composição da hipótese de incidência, o elemento mais importante é o núcleo, cuja natureza permite distinguir as diferentes naturezas jurídicas dos negócios jurídicos, assim como confere gênero jurídico ao tributo. Nas regras jurídicas tributárias, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo. Os elementos adjetivos são de natureza diversa, e adjetivam o núcleo, determinando-lhe menor ou maior especificação. Por fim, o acontecimento do núcleo e elementos adjetivos somente realizam a hipótese de incidência se acontecem no tempo e no lugar predeterminados, implícita ou explicitamente, na regra jurídica.

¹²⁷ Cf. *Teoria geral do Direito Tributário*, p. 295.

¹²⁸ O vocábulo “regra”, no contexto em que o utiliza BECKER, não significa uma norma voltada para a regulação do comportamento das pessoas em suas relações umas com as outras. Na proposta de BECKER, a “regra” é o consequente da norma jurídica, apresentando-se como uma proposição jurídica “esvaziada”, reduzida a um comando: “faça”. É que, segundo sua teoria, os critérios que orientam a norma jurídica estão todos concentrados no antecedente da norma, na hipótese de incidência.

¹²⁹ Cf. *Teoria geral do Direito Tributário*, p.319.

¹³⁰ Cf. *Ibid*, p. 329-31, 333.

GERALDO ATALIBA¹³¹ estruturou a norma jurídica em: (1) hipótese; (2) mandamento; e (3) sanção, ressaltando que só é obrigação tributária aquela que nasce por força do mandamento, já que as obrigações pecuniárias decorrentes da sanção não são tributárias. ATALIBA detém-se no estudo da hipótese da norma jurídica tributária, que denomina “hipótese de incidência tributária”, descrição genérica e abstrata de um fato. A hipótese de incidência tributária de ATALIBA consiste na formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato apto a determinar o nascimento de uma obrigação tributária. Una e indivisível, a hipótese de incidência possui, contudo, “aspectos”, que são atributos ou qualidades que determinam hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, assim como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. São aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária: (a) aspecto pessoal; (b) aspecto material; (c) aspecto temporal; e (d) aspecto espacial.

Verificamos que os relevantes estudos da norma jurídica que institui o tributo, empreendidos por ALFREDO AUGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, já ressaltavam a importância da observação da estrutura da norma, identificando, no seu interior, diferentes elementos. Dentro da estrutura dual da norma jurídica tributária, esses estudiosos apontaram a existência de aspectos ou elementos identificadores do tributo, que possibilitavam a caracterização da exação de acordo com a matéria tributada, sujeitos ativo e passivo, momento e lugar. Segundo esses estudos, entretanto, era no antecedente da norma jurídica tributária que se concentravam todos os aspectos ou elementos definidores do tributo. O conseqüente resumia-se a um mero comando: “faça”.

Na teoria desenvolvida por PAULO DE BARROS CARVALHO, que adotamos no presente trabalho, representa a estrutura lógica da norma jurídica instituidora do tributo a regra-matriz de incidência tributária. Trata-se de uma norma jurídica em sentido estrito, juízo hipotético-condicional composto por duas proposições: uma hipótese e uma conseqüência, unidas por um “dever-ser”, em uma relação de imputação jurídico-normativa. A hipótese traz a previsão de um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, e a conseqüência prescreve uma relação jurídica (obrigação tributária) que se instaura no instante em que se materializar (desde que relatado em linguagem) o fato previsto em hipótese no

¹³¹ *Hipótese de incidência tributária*, passim.

antecedente. Tanto a hipótese como a consequência da regra-matriz de incidência tributária contêm critérios indicativos: na hipótese estão o critério material – comportamento de uma pessoa – critério temporal – seu condicionamento no tempo – e critério espacial – seu condicionamento no espaço. Na consequência estão o critério pessoal – sujeito ativo e sujeito passivo – e o critério quantitativo – base de cálculo e alíquota¹³².

Essa estrutura tem conteúdo semântico variável e heterogêneo. Juntos, estrutura e conteúdo representam a regra-matriz de incidência tributária, unidade “mínima e irreduzível” de manifestação do deôntico com sentido completo. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO¹³³:

“(…) a regra-matriz, enquanto forma, reúne aquilo que há de constante, de homogêneo, de permanente, de imutável, ao passo que o conteúdo, por outro lado, será sempre algo contingente e acidental, variável e heterogêneo. É bem verdade que a regra-matriz, considerada em sua inteireza existencial, na sua conformação real, ostenta a integração da forma com o conteúdo, elementos que se co-implicam de modo irremediável: como entidade de existência histórica, localizada em tempo e espaço determinados, a regra-matriz aparecerá permanentemente constituída pela união indissolúvel entre forma e conteúdo”.

A regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica em sentido estrito, que institui de forma geral e abstrata, o tributo. É uma estrutura lógica que especifica, no seu antecedente, uma hipótese tributária, e no seu consequente, um efeito, uma relação jurídica que deve ser implementada uma vez que se concretize a hipótese no mundo fenomênico e que haja o relato do fato em linguagem competente. Hipótese e consequência são conjugadas por um “dever ser”, que estabelece uma relação de imputação jurídico-normativa.

Trata-se de norma jurídica geral e abstrata que define a incidência fiscal. Projetando-se para o futuro, sua hipótese traz a previsão de um fato de possível ocorrência no mundo real, condicionado no tempo e no espaço; sua consequência prescreve uma relação jurídica que deve se instalar entre um sujeito ativo e um sujeito passivo no momento em que ocorrer a materialização do fato hipoteticamente previsto.

¹³² Cf. *Curso de Direito Tributário*, p. 242-3.

¹³³ Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 37, p. 120.

6.2. A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

6.2.1. Critério material

O critério material da regra-matriz de incidência tributária refere-se a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal). É formado por um verbo pessoal de predicção incompleta, seguido de seu complemento¹³⁴.

Ao tratar do aspecto material da hipótese de incidência tributária, GERALDO ATALIBA¹³⁵ ressalta que este aspecto dá a verdadeira consistência da hipótese de incidência. “Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração”.

Sobre o critério material, MARY ELBE QUEIROZ¹³⁶ salienta que a materialidade da regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos reside em um tripé: no núcleo, adquirir renda ou provento; que a renda ou provento seja riqueza nova; que exista a disponibilidade da renda ou provento para o beneficiário que dela possa dispor livremente.

Na composição do critério material do imposto sobre a renda, consideramos, conforme pontua JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES¹³⁷, que “a necessária conexão ao substantivo ‘renda’, do verbo ‘auferir’ (inquestionavelmente aceito como o mais adequado à hipótese) implica que só pode ser obrigada a pagar esse tributo a pessoa que concretamente realizou o fato significado por tal verbo, ou seja, aquele que auferiu renda”.

Ainda no mesmo sentido, PAULO AYRES BARRETO¹³⁸ entende que o contribuinte do imposto sobre a renda não pode ser outro senão aquele (pessoa física ou jurídica) que auferir a renda, já que a efetiva manifestação da capacidade contributiva ocorre na ação de auferir renda.

¹³⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 257.

¹³⁵ *Hipótese de incidência tributária*, p. 106.

¹³⁶ Cf. *A regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda*, p. 177.

¹³⁷ *Imposto sobre a renda; pressupostos constitucionais*, p. 187

¹³⁸ Cf. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, p. 67.

Em sentido diverso, defende JULIA DE MENEZES NOGUEIRA¹³⁹ que, no critério material do imposto sobre a renda, não há dúvida que o complemento do verbo é “renda e proventos de qualquer natureza”. No entanto, o verbo correspondente, que antecede o complemento, é de livre escolha do legislador ordinário, não precisando ser, necessariamente, “auferir”. Pode ser, por exemplo, “pagar”, desde que, ao final, os bens tributados pelo imposto sejam aqueles mencionados na Constituição.

Concordamos com JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES e PAULO AYRES BARRETO quando propugnam que ao substantivo “renda” conecta-se o verbo auferir. Para nós, o critério material da regra-matriz do imposto sobre a renda não pode associar renda a outro verbo, em face do princípio da capacidade contributiva. É que quem deve suportar o ônus do tributo é aquele que praticou o fato tributário, e não qualquer outro sujeito. Sendo assim, em última análise, quem deve suportar o ônus do imposto sobre a renda é aquele que a auferiu. Consideramos, portanto, que o critério material do imposto sobre a renda é “auferir renda”.

Todavia, o sujeito passivo do imposto sobre a renda, isto é, aquele sujeito que se encontra no polo passivo da relação jurídica tributária do imposto, não precisa ser, necessariamente, aquele que auferir a renda, conforme veremos quando tratarmos do critério pessoal da regra-matriz do tributo. Entendemos que o princípio da capacidade contributiva dirige-se ao sujeito que pratica o fato tributário, isto é, aquele que auferir renda, que pode ser ou não sujeito passivo do tributo.

6.2.2. Critério espacial

O critério espacial define abstratamente o lugar onde poderá acontecer o evento. Como observa PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴⁰, o critério espacial não se confunde com a extensão territorial de validade da lei. Pode, contudo ser com ela coincidente.

¹³⁹ Cf. *Imposto sobre a renda na fonte*, p. 56-7.

¹⁴⁰ Cf. *Curso de Direito Tributário*, p. 262-3.

A nossa Constituição não limita o espaço onde deve ocorrer o auferimento de renda para fins de tributação. Aponta PAULO AYRES BARRETO¹⁴¹ que, inexistindo restrições na Constituição, compete ao legislador infraconstitucional optar por restringir a imposição tributária sobre fontes produtoras de renda localizadas somente dentro do território nacional ou adotar o critério de universalidade, pelo qual são passíveis de tributação tanto a renda auferida nos limites do território brasileiro quanto a renda obtida fora deles. É a chamada base global do imposto sobre a renda.

A respeito do assunto, ALBERTO XAVIER¹⁴² ressalta que a Lei n.º 9.249, de 1995, introduziu um novo sistema de tributação da renda externa das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Contrapondo-se ao princípio da territorialidade, antes vigente, no qual nenhuma renda cuja fonte de produção se localizasse no exterior recaía no âmbito de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, o princípio da universalidade (ou do *worldwide income*) propugna que toda a renda da pessoa jurídica deve ser tributada no país de domicílio, incluindo a renda externa, seja ela decorrente de atividade funcional (o exercício do próprio objeto social) ou jurídica (o exercício de direitos a rendimentos, tais como juros, *royalties* e dividendos), seja obtida através de filiais ou de subsidiárias.

De fato, no imposto sobre a renda, a partir do advento da Lei n.º 9.249, de 1995, efetivou-se, para as pessoas jurídicas, o princípio da universalidade (do auferimento de renda), já previsto na Constituição. Com essa medida, aperfeiçoada pelas Leis n.º 9.430, de 1996, e n.º 9.532, de 1997, acrescentou-se, na definição do critério espacial do imposto, um critério de conexão pessoal, levando em conta o domicílio da pessoa jurídica, para o fim de alcançar os rendimentos por ela produzidos no exterior, introduzindo a denominada “tributação da renda mundial”¹⁴³.

A partir de então, na definição do critério espacial do imposto sobre a renda, considera-se a extensão do território nacional para não residentes no Brasil e o âmbito mundial para os que aqui residem. Isto significa dizer que os sujeitos residentes no exterior são tributados no Brasil sobre a renda produzida nos limites

¹⁴¹ Cf. *Imposto de renda e preços de transferência*, p. 84.

¹⁴² Cf. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 429-30.

¹⁴³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 605.

do território brasileiro. Os residentes no Brasil sofrem tributação sobre a renda produzida dentro e fora do território nacional.

6.2.3. Critério temporal

O critério temporal estabelece os marcos de tempo que permitem identificar o momento da ocorrência do fato jurídico tributário, quando passa a existir o vínculo jurídico entre credor e devedor em função de um objeto.

Impõe-se determinar o momento da ocorrência do fato tributário que enseja a tributação pelo imposto sobre a renda, isto é, o momento em que ocorre a materialidade “renda”, ou, como preferimos, “auferir renda”.

A doutrina tradicional tende a classificar os fatos tributários em função do momento de sua ocorrência. De acordo com esse critério, os fatos tributários seriam instantâneos quando se iniciassem e se esgotassem em determinada unidade de tempo, dando origem, a cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma. Já os fatos tributários continuados seriam aqueles configuradores de situações duradouras, ocorridas a intervalos de tempo maiores ou menores. Complexivos seriam os fatos tributários cujo processo de formação se implementasse com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de forma que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final.¹⁴⁴

Esse o entendimento de RUBENS GOMES DE SOUSA¹⁴⁵, que ensina existirem impostos de “fato gerador” instantâneo, isto é, que se concretiza com a simples ocorrência do fato, ou com a prática do ato, designados na lei (por exemplo, o IPI); e, por outro lado, impostos de “fato gerador” complexivo, isto é, resultante da análise de diferentes atos ou fatos sucessivos, como o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, cujo lucro é a resultante da soma algébrica das operações ativas e passivas realizadas no exercício social a que se refere o balanço, isto é, o ano-base. Nos impostos de “fato gerador” instantâneo, o fator “tempo” é irrelevante; nos impostos de “fato gerador” complexivo, o fator “tempo” é necessariamente um elemento da definição de sua incidência. Nos impostos cujo “fato gerador” é

¹⁴⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 269.

¹⁴⁵ Parecer 3.5, de 24/05/1972, *Pareceres 3*: imposto de renda, p. 223-4.

complexivo, a lei, para possibilitar o lançamento, determina o período para apuração dos elementos ativos e passivos cujo complexo configura o “fato gerador”, e define, por presunção legal, o termo final desse período como sendo o momento da ocorrência do próprio “fato gerador”. Para as pessoas jurídicas, esclarece SOUSA, o momento da ocorrência do “fato gerador” é o do encerramento do balanço compreensivo de 12 meses de operações, encerrado no ano civil antecedente ao exercício fiscal correspondente ao imposto¹⁴⁶.

RUBENS GOMES DE SOUSA defende que o fato tributário do imposto sobre a renda seria complexivo, pois que formado por um processo desenvolvido em um certo período de tempo, integrado por vários fatores, os quais comporiam, ao final do período, o fato completo.

ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁴⁷, ao tratar do assunto, salientou que, no caso dos tributos cuja hipótese de incidência está coordenada por tempo sucessivo, como é o caso do imposto sobre a renda percebido durante o ano civil anterior àquele em que deve ser apresentada a declaração de renda, os fatos que compõem o seu núcleo e elementos adjetivos vão, na medida em que acontecem, realizando a hipótese de incidência, até que aconteça o último fato, que completa a sua realização. Mas a incidência da regra jurídica só ocorre depois do acontecimento do último fato e se todos eles tiverem acontecido no tempo e no espaço da hipótese de incidência. Nesse diapasão, a realização da hipótese de incidência do imposto sobre a renda cobrado no sistema de “ano-base” somente se completa no momento em que se extingue o último instante do dia 31 de dezembro do ano base. Assim sendo, a incidência das regras jurídicas tributárias que disciplinam o imposto ocorre no primeiro momento do primeiro dia de janeiro do ano seguinte ao ano-base, incidindo sobre o fato as regras vigentes em 31 de dezembro do ano-base que estejam ainda em vigor no dia 1.º de janeiro do ano seguinte.

Em crítica ao entendimento manifestado pela doutrina tradicional, quanto ao fato tributário denominado complexivo, PAULO DE BARROS

¹⁴⁶ Consta, no Parecer 3.5, de RUBENS GOMES DE SOUSA: “o balanço compreensivo de 12 meses de operações, encerrado em qualquer data do ano civil antecedente ao exercício fiscal a que corresponda o imposto”. É que o artigo 43 do Decreto-lei n.º 5.844, de 1943, permitia que o período base de incidência do imposto de renda devido em cada exercício financeiro fosse coincidente com o exercício social, constante do ato constitutivo da pessoa jurídica. Só a partir do advento da Lei n.º 7.450, de 1985, o período-base de anual incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas deve coincidir com o ano-calendário, devendo ter início em 1.º de janeiro e ser encerrado em 31 de dezembro.

¹⁴⁷ Cf. *Teoria geral do Direito Tributário*, p. 403.

CARVALHO¹⁴⁸ salienta que, mesmo que composto por mil outros fatores para poder se completar, o acontecimento só pode ser considerado concluído no instante em que estiverem concretizados todos esses fatores, haja vista que, antes disso, nada de jurídico existe, no tocante à existência de uma obrigação tributária. Sendo assim, se o denominado “fato gerador” complexo só passa a existir para o mundo jurídico a partir de um determinado instante, antes dele não há falar-se em obrigação tributária, pois nenhum fato ocorreu na conformidade do modelo normativo, inexistindo, destarte, os efeitos jurídico-fiscais próprios da espécie.

Também para GERALDO ATALIBA¹⁴⁹ é infundada a classificação dos fatos imponíveis em instantâneos, continuados e complexivos. Segundo sua doutrina, relevante para a lei tributária é o resultado, não sendo legítimo pretender-se extrair do processo que o causa, antes de consumado, efeitos tributários. Conclui que não importa “ao intérprete se o fato qualificado pela lei se consuma num átimo ou se depende de penoso e lento processo pré-jurídico para se consumir. Só o que é relevante é o momento de sua consumação. Só então ele é fato jurídico, fato imponível”.

Na esteira do pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO e GERALDO ATALIBA, entendemos que o acontecimento que constitui o critério material da hipótese tributária só está apto a gerar efeitos jurídicos quando todos os fatores que o compõe estiverem realizados e relatados em linguagem competente prevista pelo direito. Sendo assim, o fato jurídico (evento vertido em linguagem) do imposto sobre a renda é instantâneo, e ocorre no último momento do período base.

PAULO AYRES BARRETO¹⁵⁰ salienta que a definição do instante temporal em que se verifica ter havido ou não renda auferida traz implicações em relação ao atendimento aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Entende que o fato jurídico do imposto sobre a renda ocorre no “último átimo de segundo do ano findo”, por ser este o instante demarcado para serem comparadas receitas e despesas, a fim de verificar-se quanto à existência de saldo positivo. Entretanto, para não ferir o princípio da irretroatividade da lei, a legislação aplicável deve ser aquela conhecida antes da possível ocorrência de qualquer enunciado

¹⁴⁸ Cf. *Curso de Direito Tributário*, p. 271.

¹⁴⁹ Cf. *Hipótese de incidência tributária*, p. 100-3.

¹⁵⁰ Imposto sobre a renda – pessoa jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 777.

apto a compor a base de cálculo do imposto sobre a renda. Em obediência ao princípio da anterioridade, complementa, a legislação deve estar em vigor, se não antes, no primeiro dia do exercício em que possa ocorrer cada um dos fatos componentes da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Temos para nós que a regra é o fato tributário do imposto sobre a renda ocorrer somente no último dia do período de apuração (existem os fatos de tributação definitiva, tais como o ganho de capital da pessoa física e os fatos de tributação exclusiva na fonte, que ocorrem em qualquer dia do ano-calendário, que não serão abordados neste trabalho). Refutamos, com isso, a ideia do fato gerador “complexivo”. O fato tributário do imposto sobre a renda, no nosso entender, só ocorre no momento em que tiverem ocorrido todos os fatos que o compõem. Não se pode ignorar, todavia, que, a partir do dia 1.º de janeiro, o sujeito passivo pratica fatos relevantes que interferem na composição da base de cálculo do tributo a ser apurada no último dia do período de apuração.

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES¹⁵¹ defende que a Constituição impõe um período de apuração anual para o imposto sobre a renda, não podendo o legislador infraconstitucional especificar período diverso. Lembra que a consideração da inafastabilidade da ideia de período na noção de renda acarreta em si mesma a explicitação do conteúdo e do alcance dos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei mais gravosa.

Também PAULO AYRES BARRETO¹⁵² entende que os dispositivos constitucionais indicam o prazo de um ano para o período de apuração do imposto sobre a renda, e o fato jurídico tributário ocorre no último átimo de segundo do ano findo, quando se cotejam receitas e despesas a fim de verificar se houve saldo positivo. Pontua que admitir a ocorrência do fato tributário do imposto sobre a renda em 1.º de janeiro do ano seguinte implicaria permitir a aplicação de leis recém-editadas (em 31 de dezembro, por exemplo), pois estariam atendidos os princípios da anterioridade e da irretroatividade. Além disso, no dia 1.º de janeiro não ocorre qualquer fato que componha a base de cálculo da exação.

¹⁵¹ Cf. *Imposto sobre a renda; pressupostos constitucionais*, p. 185-6.

¹⁵² Cf. *Imposto de renda – pessoa jurídica*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 777, 9.

Discordando da obrigatoriedade de fixação de um período anual para a apuração do imposto sobre a renda, JULIA DE MENEZES NOGUEIRA¹⁵³ pontua que a Constituição Federal não estipula, em seu texto, determinação de que o período de apuração do imposto sobre a renda deva ser de um ano.

SIDNEY SARAIVA APOCALIPSE¹⁵⁴ igualmente defende que a estipulação de um período-base do imposto sobre a renda inferior a um ano é constitucional, haja vista que a Carta não previu limites quanto a aspectos temporais da hipótese tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

Sem afastar a importância da noção de período na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, entendemos que a Constituição não fixa, quer explícita, quer implicitamente, o período de apuração anual obrigatório. Admitimos que o legislador infraconstitucional pode estipular período de apuração maior ou menor que o anual, e tal opção legislativa, por si só, a nosso ver, não amesquinha os princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade da lei mais gravosa.

Do princípio da anterioridade (artigo 150, III, *b*, da Constituição), temos que a vigência das leis que aumentam o imposto sobre a renda somente se inicia no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação. Atualmente, o exercício financeiro de que trata o mencionado dispositivo constitucional coincide com o ano civil, nos termos do artigo 34 da Lei n.º 4.320, de 1964, recepcionada pela Constituição como lei complementar, por força do seu artigo 165, § 9.º. Para atender ao princípio da anterioridade, portanto, as leis que aumentam o imposto sobre a renda devem estar em vigor no primeiro dia do ano civil no qual se dá o início do período de apuração. Ante essa constatação, mesmo que o período de apuração do imposto sobre a renda seja menor que o ano civil, a anterioridade anual fica preservada, ou seja, a fixação de período de apuração menor do que um ano para o imposto sobre a renda, por si só, não viola o princípio da anterioridade (anual), porque está vinculada ao exercício financeiro (ano civil), e não ao período de apuração do imposto sobre a renda.

O período de apuração inferior a um ano também não amesquinha o princípio da irretroatividade da lei mais gravosa, já que, combinado com o princípio

¹⁵³ Cf. *Imposto sobre a renda na fonte*, p. 67.

¹⁵⁴ Cf. *Imposto de renda. Período-base. Deve ser anual?* *Revista de Direito Tributário* n.º 60, p.107-8.

da anterioridade, não permite que lei majoradora do tributo, publicada em um determinado ano civil, aplique-se a período de apuração do imposto sobre a renda iniciado antes do exercício financeiro seguinte.

Respeitados os princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei mais gravosa, incidem sobre o fato tributário do imposto sobre a renda as leis vigentes no primeiro dia do ano civil no qual tenha início o período de apuração.

6.2.4. Critério pessoal

O critério pessoal¹⁵⁵ indica os sujeitos do vínculo obrigacional tributário. Sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária; sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, que deve cumprir a prestação.

A sujeição ativa do imposto sobre a renda não suscita dúvidas. A Constituição Federal dispõe, em seu artigo 153, III, ser a União competente para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e a capacidade tributária ativa tem sido exercida por esse ente político.

Já a sujeição passiva tem provocado discussões, muito por conta da cobrança do imposto sobre a renda na fonte, quando a lei exige que um terceiro, que não é quem auferiu a renda, faça o pagamento do tributo.

Não é objetivo deste trabalho aprofundar o estudo da sujeição passiva tributária. No entanto, não podemos nos furtar a fazer breves considerações ao que entendemos por contribuinte, sujeito passivo, sujeito que pratica o fato tributário.

Para DINO JARACH¹⁵⁶, “contribuinte é o sujeito que está obrigado ao pagamento do tributo por um ‘título próprio’, e (...) é obrigado por natureza, porque, em relação a ele, se verifica a causa jurídica do tributo”.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵⁷ define sujeito passivo da relação jurídica tributária como “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou

¹⁵⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 301, 304.

¹⁵⁶ O fato imponible. Teoria geral do Direito Tributário substantivo; tradução de Dejalma de Campos. In: *Coleção textos de Direito Tributário*, v. 15, p. 156.

¹⁵⁷ *Curso de Direito Tributário*, p. 304.

pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculem meros deveres instrumentais ou formais”.

Nesse mesmo sentido, ressalta MARIA RITA FERRAGUT¹⁵⁸ ser sujeito passivo “*aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal*” (grifo original). Já contribuinte “é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente ou o sujeito será o responsável ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente”.

Ante essas ponderações, com base nos artigos 121, 128 e 45 do CTN, temos as seguintes definições:

- a) contribuinte: sujeito de direitos que pratica o fato jurídico tributário e tem o dever de recolher o tributo;
- b) responsável: sujeito de direitos que, mesmo não tendo praticado o fato jurídico tributário, tem o dever de recolher o tributo;
- c) sujeito que pratica do fato jurídico tributário: pode ou não ter o dever de recolher o tributo. Se o tiver, será contribuinte; se não tiver, não será parte da relação jurídica tributária (neste caso, pode até não ser sujeito de direitos).

Sendo assim, sujeito ativo do imposto sobre a renda é a União. Sujeito passivo ou devedor é aquele que deve pagar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, figurando no polo passivo da relação jurídica tributária. O sujeito passivo pode ser o contribuinte, se, cumulativamente, tiver praticado o fato jurídico tributário e for a pessoa obrigada ao pagamento do imposto sobre a renda. Será responsável se for a pessoa obrigada ao recolhimento do imposto sobre a renda sem ter, contudo, praticado o fato jurídico tributário, ou seja, não for aquele que efetivamente “auferiu renda”. Não será parte da relação jurídica tributária se, mesmo tendo praticado o fato jurídico tributário do imposto sobre a renda (auferir renda) não estiver obrigado a, pessoalmente, recolher o tributo.

¹⁵⁸ *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*, p. 29-30.

6.2.5. Critério quantitativo

O critério quantitativo define as grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, a fim de determinar a quantia a ser paga a título de tributo. Constitui-se de base de cálculo e alíquota.

6.2.5.1. Alíquota

A alíquota¹⁵⁹ deve combinar-se com a base de cálculo para traduzir um resultado que deverá ter, obrigatoriamente, cunho pecuniário.

De acordo com o que prescreve o artigo 3.º da Lei n.º 9.249, de 1995, regulamentado pelo artigo 541 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, temos que a alíquota do imposto sobre a renda de pessoa jurídica é de quinze por cento sobre a base de cálculo apurada no período. A parcela da base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração fica sujeita a um adicional de imposto calculado à alíquota de dez por cento (Lei n.º 9.249, de 1995, artigo 3.º, § 1.º e Lei n.º 9.430, de 1996, artigo 4.º, consolidados no artigo 542 do Decreto n.º 3.000, de 1999).

Apura-se o valor efetivamente devido a título de imposto sobre a renda, aplicando-se a alíquota de 15% sobre a base de cálculo – o lucro real, presumido ou arbitrado, e a alíquota adicional de 10% sobre o valor da base de cálculo que exceder ao valor de R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período de apuração.

6.2.5.2. Base de cálculo

Para PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁰, base de cálculo é a grandeza que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do

¹⁵⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 343.

comportamento descrito no núcleo do antecedente da regra-matriz de incidência tributária, para, combinando-se com a alíquota, tornar possível a determinação do valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.

Complementa CARVALHO que o fato considerado como antecedente da norma e o fato tomado como base de cálculo devem ter uma parte comum do “suporte fático”. Sendo assim¹⁶¹:

“Poder-se-ia dizer que o feixe de proposições prescritivas que estruturam a hipótese de incidência, de um lado, e aquelas que dão compostura à base de cálculo, de outro, desenvolvem-se sobre o mesmo objeto, operando com idêntico conteúdo. O elemento distintivo repousa no modo de aproximação: mais distante, mais genérico, menos comprometido, no suposto; mais incisivo, mais rígido, mais objetivo, na base de cálculo”. (grifos originais)

O Código Tributário Nacional estabeleceu, em seu artigo 44, que a base de cálculo do imposto sobre a renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Admite, portanto, três métodos para a apuração da base de cálculo do imposto.

À primeira vista, o dispositivo do CTN pode ser interpretado no sentido de permitir indistintamente a utilização da base de cálculo real, presumida ou arbitrada. Essa interpretação, contudo, parece-nos equivocada.

Qualquer pessoa jurídica pode apurar a base de cálculo do imposto sobre a renda pelo método do lucro real. A lei faculta ao sujeito passivo optar pela apuração do imposto pelo lucro presumido, desde que preencha certos requisitos. Caso não seja possível a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda por um desses métodos, aplica-se o arbitramento do lucro.

6.2.5.2.1. Lucro real

Para apurar o lucro real, é preciso conhecer o “lucro líquido” do período, apurado pelo contribuinte na sua contabilidade. A partir desse valor, a

¹⁶⁰ Cf. *Curso de Direito Tributário*, p. 331-2.

¹⁶¹ Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 37, p. 124-5.

legislação tributária impõe adições e permite exclusões e compensações¹⁶². O resultado é o lucro real. Qualquer pessoa jurídica pode ser tributada pelo lucro real. Algumas, indicadas em lei, são obrigadas a utilizar esse método. São as pessoas jurídicas que tenham auferido receita bruta total¹⁶³ superior a R\$ 48.000.000,00 no ano anterior, ou a R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade no ano civil anterior, quando inferior a doze meses e ainda aquelas:

- a) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- b) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- c) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- d) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- e) que explorem atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

¹⁶² A Lei n.º 11.638, de 2007, desvinculou a contabilidade comercial da fiscal. A fim de preservar a neutralidade tributária, a Lei n.º 11.941, de 2009, estabeleceu ajustes ao lucro líquido contábil, para serem aplicados antes de se proceder às adições, exclusões e compensações, para aqueles contribuintes que estiverem sujeitos ao Regime Tributário de Transição – RTT.

¹⁶³ Considera-se receita bruta total o somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;
- e) da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa (Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, artigo 22, § 1.º).

- f) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (acrescido pela Medida Provisória n.º 472, de 2009).

A primazia do lucro real sobre os dois outros métodos de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda

Observamos que a Constituição Federal, ao estipular que compete à União cobrar imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, traz uma noção de renda, noção esta que constitui a materialidade e a base de cálculo que pode ser utilizada na exação. Vimos que, a partir do conceito constitucional e dos demais balizamentos prescritos na legislação, na doutrina e na jurisprudência, podemos definir renda como o saldo positivo apurado no patrimônio da pessoa física ou jurídica a partir do cotejo entre certas entradas e certas saídas verificadas num certo período de tempo. Renda é riqueza nova produzida pelo capital, pelo trabalho, pela sua combinação ou por qualquer outra fonte, e entendemos que renda é gênero que abarca a espécie “proventos de qualquer natureza”.

Frente a essa constatação, ante o que determina o artigo 44 do Código Tributário Nacional, podemos verificar que, dos três métodos de apuração, o que melhor representa a efetiva mutação patrimonial do contribuinte pessoa jurídica, em um determinado período de tempo, representando sua renda efetiva, é o lucro real. Para se obter o lucro real parte-se do lucro líquido da pessoa jurídica, conforme apurado em sua contabilidade e aplicam-se as adições, exclusões e compensações admitidas ou determinadas pela legislação¹⁶⁴. Tanto o lucro presumido quanto o lucro arbitrado são formas presumidas de apuração da base de cálculo.

Ante o exposto, forçoso observar que o lucro real é o método por excelência de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, por representar a grandeza que melhor exprime a noção de renda trazida pela

¹⁶⁴ Vide nota 163.

Constituição. Nesse sentido, também a visão de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA¹⁶⁵:

“Seja como for, a primazia implícita da base de cálculo real decorre de que, havendo possibilidade de ser determinada e comprovada, ela se impõe como direito do contribuinte a ver o imposto incidir sobre a verdadeira grandeza do aumento do seu patrimônio.

Por outro lado, nas mesmas circunstâncias e ressalvada a opção do contribuinte pelo lucro presumido, também é um direito do fisco lançar o tributo sobre a base real de acréscimo patrimonial do contribuinte, pois este é o verdadeiro substrato econômico que se constitui no fato gerador do imposto”.

Como bem salienta este autor¹⁶⁶, o artigo 44 do CTN traz a essência da base de cálculo do imposto sobre a renda. Mas a simples colocação de três alternativas na definição da base de cálculo, presentes no dispositivo, não confere ao legislador ordinário a prerrogativa de adotar, ao seu talante, a renda real, presumida ou arbitrada. É que existem preceitos implícitos no artigo 44, decorrentes da totalidade do ordenamento jurídico, que atribuem à renda real primazia para ser, por excelência, a base de cálculo do imposto sobre a renda, e ainda estipulam em quais circunstâncias as outras duas podem e devem ser adotadas.

Assim também entendemos. O lucro real é, por excelência, a base de cálculo do imposto sobre a renda, porque é a que reflete com maior exatidão a renda efetiva auferida pelo contribuinte.

A legislação em vigor do imposto sobre a renda, a exemplo do artigo 37 da Lei n.º 8.981, de 1995, só reforça essa conclusão, ao dispor que todos os contribuintes que sejam obrigados à tributação pelo lucro real e todos aqueles que, mesmo desobrigados, não tenham optado pelo lucro presumido, estão obrigados à apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda pelo método do lucro real.

6.2.5.2.2. Lucro presumido

O lucro presumido, conforme o nome indica, é uma forma de apuração do lucro da pessoa jurídica por meio de uma norma de presunção. É uma forma

¹⁶⁵ *Fundamentos do imposto de renda*, p. 402.

¹⁶⁶ Cf. *Ibid*, p. 401-2.

simplificada de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. É uma opção, que deve ser manifestada na forma e no tempo definidos em lei.

De acordo com o artigo 46 da Lei n.º 10.637, de 2002, que deu nova redação ao artigo 13, *caput*, da Lei n.º 9.718, de 1998, pode optar pelo lucro presumido o contribuinte que tenha auferido receita bruta total de até R\$ 48.000.000,00 no ano anterior, ou a R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade no ano civil anterior, quando inferior a doze meses, desde que não esteja obrigado à apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real.

Essa autorização já estava prevista na Lei n.º 8.981, de 1995, artigo 44, para as pessoas jurídicas que tivessem auferido receita total, no ano-calendário anterior, igual ou inferior a 12.000.000 de UFIR, limite esse posteriormente alterado para R\$ 12.000.000,00, por meio da Lei n.º 9.249, de 1995.

O lucro presumido não é uma imposição legal ao contribuinte; pelo contrário, é uma escolha a ele oferecida pela lei, para ser utilizada quando a ele convier. Desde que enquadrado nos critérios estipulados, e nos prazos e formas previstos em lei, o contribuinte está autorizado a fazer a opção por esse método de apuração se e quando achar vantajoso. Pode adotar o método se entender ser menos oneroso, pelo fato de seu lucro real ter sido maior do que o apurado pela presunção; pode ainda optar em decorrência de outras razões, como, por exemplo, quando verificar que os custos envolvidos na apuração do lucro real forem por demais elevados.

6.2.5.2.3. Lucro arbitrado

O arbitramento do lucro da pessoa jurídica é o último recurso para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda. Só pode ser aplicado nas circunstâncias em que for, de todo, impossível a apuração da base de cálculo do tributo por um dos outros dois métodos previstos no CTN: lucro real e lucro presumido (se for o caso). Trata-se de uma medida excepcional autorizada pela legislação do imposto sobre a renda, visando à realização do interesse público nos

casos em que houver impossibilidade de se apurar a base de cálculo do imposto sobre a renda por um dos outros dois métodos.

O lucro arbitrado, no nosso entendimento, constitui uma presunção legal: nos casos em que não é possível identificar a renda do contribuinte, devido à falta ou à imprestabilidade da sua documentação comercial e fiscal para os fins a que se destina, presume-se ter havido lucro tributável. Nessas circunstâncias, apura-se o lucro da pessoa jurídica segundo as regras de arbitramento previstas na lei: caso a receita bruta seja conhecida, aplica-se sobre ela um percentual que a lei determina, em função do tipo de atividade econômica desempenhada. Se desconhecida a receita bruta, a lei estipula a aplicação de determinados percentuais sobre grandezas definidas, todas relacionadas com a produção de riqueza da pessoa jurídica.

A apuração do lucro da pessoa jurídica pelo método do lucro arbitrado visa a se aproximar, o máximo possível, do que seria o lucro real caso tivesse sido possível apurá-lo.

O lucro arbitrado difere do lucro presumido porque aquele não constitui uma opção. Pelo contrário, representa uma imposição da lei, aplicável nos casos em que não é possível a apuração do lucro tributável pelo método do lucro real ou presumido (se for o caso).

O arbitramento da base de cálculo do imposto sobre a renda é autorizado pelo artigo 148 do CTN, o qual estipula ser possível arbitrar o montante da base de cálculo do tributo sempre que “sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

O artigo 44 do Código Tributário Nacional admite, especificamente, o lucro arbitrado como base de cálculo do imposto sobre a renda.

7. A INCIDÊNCIA DA REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

7.1. A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Concentraremos nosso estudo, agora, na norma jurídica que estabelece a obrigação tributária. Trata-se de uma norma jurídica individual e concreta, que põe fim ao processo de positivação do direito, estipulando a relação jurídica que se instala entre sujeito ativo e sujeito passivo em decorrência do fato jurídico relatado no seu antecedente.

A regra-matriz de incidência tributária, por si só, não é suficiente para a realização do direito. É que, por ser norma geral e abstrata, a regra-matriz de incidência traz, no seu antecedente, uma conduta típica, genérica, formulada em hipótese, e, no seu conseqüente, um efeito jurídico geral entre quaisquer dois sujeitos de direito que se enquadrem na classificação dada.

Para que a norma seja aplicada ao fato descrito em hipótese no seu antecedente, é preciso que ocorra o fenômeno da incidência. Faz-se necessário que a norma geral e abstrata incida sobre o fato realizado pelo sujeito passivo, e isto se dá por meio da criação de uma norma jurídica individual e concreta, cujo fundamento de validade é a regra-matriz de incidência tributária. É o “dever ser” aproximando-se e atuando sobre o mundo do ser, atuação esta que se efetiva ao final do processo de positivação do direito.

Para que ocorra a incidência, é necessário que haja a ação do homem, que faz incidir a norma geral e abstrata ao acontecimento do mundo social previsto na sua hipótese. E isso se faz por meio da construção de uma norma individual e concreta, em cujo antecedente relata-se o fato jurídico tributário efetivamente ocorrido, no tempo e espaço determinados, e em cujo conseqüente constitui-se a relação jurídica tributária entre dois sujeitos de direito perfeitamente definidos, relação esta que se implementa por força da imputação normativa. É a

linguagem competente, produzida na forma e por sujeito estipulados no ordenamento jurídico.

Assim ensina PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁷, ao explicar que não é o texto normativo que incide sobre fato social, tornando-o jurídico, mas sim o ser humano, que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada (a linguagem competente).

Com essa medida, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o vínculo abstrato, mediante o qual uma pessoa identificada, na qualidade de sujeito ativo, fica investida do direito subjetivo de exigir de outra, também individualizada, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária.

A incidência tributária é o ato de sujeito competente, autorizado pelo direito, que, por meio de linguagem admitida pelo direito, torna jurídico um fato determinado, previsto em hipótese no antecedente de uma norma jurídica geral e abstrata, atribuindo-lhe conseqüências jurídicas. É o sujeito quem faz incidir a norma jurídica; ela só incide por uma ação do homem.

Por isso, entendemos que a incidência tributária torna-se automática e infalível por força da causalidade jurídica a que alude LOURIVAL VILANOVA, uma vez que o evento tenha sido descrito no antecedente de uma norma individual e concreta. Ocorrido o fato jurídico tributário e relatado em linguagem competente, instauram-se, infalivelmente, os seus efeitos jurídicos.

Para fazer incidir a norma jurídica, o sujeito competente analisa o evento e suas características e, caso elas se coadunem perfeitamente com a descrição hipotética contida no antecedente da norma jurídica geral e abstrata, faz a subsunção do fato à norma, aplicando-a. No ato de aplicação, produz uma norma individual e concreta.

Incidência, portanto, é a aplicação da norma ao acontecimento social que contém as características descritas na hipótese normativa correspondente, por meio da competente linguagem, prevista pelo direito, isto é, por meio de uma norma individual e concreta. No momento da incidência, o acontecimento social torna-se

¹⁶⁷ Cf. Parecer. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 33, p.145.

fato jurídico tributário, produzindo os efeitos jurídicos prescritos no consequente da norma geral e abstrata.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁸ explica que não se transita livremente do mundo do “dever-ser” para o do “ser”: interpõe-se entre esses dois universos a vontade livre da pessoa do destinatário. O que está ao alcance do legislador é aproximar os comandos normativos cada vez mais dos acontecimentos, e isto se faz com o processo de positivação do direito. A norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica a edição de norma individual e concreta. Sem uma norma individual e concreta, constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem o fato relacional, não há que se cogitar de obrigação tributária.

Concordamos. A regra-matriz de incidência tributária, norma jurídica geral e abstrata, sozinha, não produz os efeitos desejados de constituir a obrigação tributária. A norma geral e abstrata não atua sobre o fato concreto; a norma só incide sobre o fato a partir do momento em que este fato é relatado em linguagem competente, prevista no direito, no antecedente de uma norma jurídica individual e concreta. É preciso que haja a ação do homem. Só a norma individual e concreta por ele produzida relata, no seu antecedente, o fato jurídico, identificando-o no tempo em espaço, e constitui, no seu consequente, a relação jurídica tributária, identificando sujeitos ativo e passivo e o efetivo valor a ser recolhido a título de tributo, com fulcro na base calculada e na alíquota aplicável.

7.2. A NORMA JURÍDICA INDIVIDUAL E CONCRETA QUE CONSTITUI A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXISTE TRIBUTO SEM LANÇAMENTO?

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁹ defende que o ordenamento jurídico prevê a aplicação do tributo por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, o qual deve, ainda, cumprir a prestação pecuniária. Admite, com isso, a constituição do crédito tributário por meio de duas formas distintas: lançamento – norma jurídica individual

¹⁶⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário; fundamentos jurídicos da incidência*, p. 251-5.

¹⁶⁹ Cf. *Curso de Direito Tributário*, p. 373-4.

e concreta posta pelo agente da Administração – ou norma individual e concreta posta pelo particular, na forma prevista em lei.

Não é outro o entendimento de MARIA RITA FERRAGUT¹⁷⁰, ao ressaltar ser possível haver enunciado produzido pelo particular, sem intervenção da Administração, enunciado esse que constitui a obrigação tributária e submete-se ao controle do fisco, que o exerce mediante atos homologatórios, expressos ou tácitos, praticados por agente competente. Nesse sentido manifesta-se:

“Uma interpretação sistemática do ordenamento nos levará, com elevado grau de segurança, à conclusão de que a lei confere aos particulares competência para, em muitos casos, declarar, em linguagem competente, a ocorrência do fato jurídico e constituir a relação jurídica tributária, vínculo abstrato que confere ao sujeito ativo o direito de exigir determinado comportamento do sujeito passivo. Nesse sentido, não há como deixar de reconhecer na atividade deste último um ato de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto.”

Sobre essas duas situações – lançamento e construção, pelo particular, da norma jurídica individual e concreta que constitui a obrigação tributária -, LUCIANO AMARO¹⁷¹ adverte que, havendo lançamento, notificado o sujeito passivo, este deve pagar o tributo no prazo estipulado, ou, se não o fizer, o sujeito ativo está autorizado a prosseguir na cobrança, inclusive através de coerção judicial. Já quando há a produção, pelo particular, da norma jurídica individual e concreta que constitui a obrigação tributária, o sujeito passivo tem o dever legal de efetuar o pagamento, independentemente de lançamento. Nesta segunda situação, fazendo o pagamento, na forma estipulada na lei, a obrigação tributária está cumprida, independentemente de lançamento.

Entendemos que a obrigação tributária não se constitui somente mediante lançamento, ato privativo da Administração, praticado por agente competente. Constitui-se também por meio de uma norma jurídica individual e concreta, produzida pelo particular, mediante a forma prevista no direito. A norma produzida pelo particular constitui a obrigação tributária, sem que haja atuação da Administração, e serve como base para a cobrança da dívida, no caso de inadimplemento.

Os tributos em que se admite a produção da norma jurídica individual e concreta visando à constituição da obrigação tributária pelo particular são aquelas

¹⁷⁰ *Presunções no Direito Tributário*, p. 43.

¹⁷¹ *Direito Tributário brasileiro*, p. 323.

para os quais o Código Tributário Nacional prevê o “lançamento por homologação”. Nestes casos, o próprio sujeito passivo deve antecipar o pagamento do tributo sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, conforme previsto no artigo 150 do CTN. O dispositivo prevê ainda que a homologação opera-se por meio do ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

O que se observa no lançamento por homologação é que não existe, de fato, lançamento. A homologação produzida pela Fazenda Pública, conforme previsto no artigo 150 do CTN, com o fim de extinguir definitivamente o crédito tributário, é um ato de fiscalização, em que o órgão público verifica o procedimento do particular, e manifesta-se sobre ele. Essa medida consiste em um controle de legalidade, que o fisco pratica também em face de seus próprios atos. Mas a demonstração de que a declaração produzida pelo sujeito passivo é suficiente para a constituição da obrigação tributária está em que o texto “declarado” pelo sujeito passivo é dirigido para providências instauradoras da execução fiscal¹⁷².

A posição por nós adotada não é unânime. ALBERTO XAVIER¹⁷³, ao tratar do lançamento por homologação, ou autolancamento, admite que este configura a corporização num documento, cuja elaboração é rigorosamente disciplinada por lei. Ressalva, porém, que a elaboração de tal documento, na forma da lei fiscal, bem como a indicação do imposto correspondente, nesse documento, não constitui forma de um ato jurídico de aplicação da norma tributária material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, definido em lei para efeitos de fiscalização ou controle da legalidade dos pagamentos efetuados. Com efeito, é seu entendimento que, nessas situações, o fato de entre a verificação dos pressupostos típicos e o cumprimento da obrigação não haver um ato jurídico da Administração, que previamente concretize o comando legal, não exclui a intervenção da Administração fiscal. A intervenção pode verificar-se em momentos e a títulos diversos: pode ser a mera aceitação do pagamento, e pode verificar-se a título de fiscalização ou controle da prestação direta espontaneamente cumprida. Conclui, assim, não ser exato afirmar a existência de tributos sem lançamento; o que ocorre, no seu entender, é que existem tributos em

¹⁷² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 436-7.

¹⁷³ Cf. *Do lançamento no Direito Tributário brasileiro*, p. 83-5.

que a prática do lançamento é necessária antes do pagamento, e tributos nos quais a sua prática é meramente eventual.

Para nós, a incidência da regra-matriz pode ser efetivada de duas formas: (i) pela atuação da autoridade administrativa, por meio do lançamento, ou (ii) pela atuação do particular, quando constrói, ele próprio, a norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária, nas hipóteses e nas formas previstas pelo ordenamento jurídico.

Tanto o ato do particular quanto o lançamento tributário são normas que têm o objetivo de introduzir no sistema do direito positivo outra norma, que constitui o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária. A diferença entre elas é que, apesar de terem a mesma finalidade, só o lançamento é ato privativo da Administração Tributária.

E, tendo em vista que o lançamento e a norma produzida pelo particular são atos diversos, praticados por sujeitos distintos, sob normas competenciais também distintas, sujeitos a regimes jurídicos diversos, apesar de serem ambos atos ponentes de normas individuais e concretas no ordenamento jurídico positivo, merecem também denominação distinta: “lançamento” para o ato celebrado pelo Poder Público, seja de modo originário, seja em caráter substitutivo daquele que o particular não fez em tempo hábil, como a lei estabeleceu, e “autolançamento” para os casos em que a expedição da norma individual e concreta fique a cargo do sujeito passivo¹⁷⁴.

7.3. LANÇAMENTO

7.3.1. Ato ou procedimento?

O Código Tributário Nacional prevê, no *caput* de seu artigo 142, ser a constituição do crédito tributário pelo lançamento atividade exclusiva do agente da Administração. O dispositivo define o lançamento como “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

¹⁷⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário; fundamentos jurídicos da incidência*, p. 257-8.

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a penalidade cabível”.

O Código Tributário Nacional - CTN estabelece três modalidades de lançamento:

- a) por declaração, quando feito com base em declaração do particular, que pode ser o próprio sujeito passivo ou um terceiro, na forma da legislação aplicável (artigo 147);
- b) de ofício, nas hipóteses apontadas no artigo 149; e
- c) por homologação, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Nessas circunstâncias, segundo o CTN, o lançamento opera-se pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo particular, expressamente a homologa. O prazo para a homologação é de cinco anos, contados da ocorrência do “fato gerador”, findo o qual, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação (artigo 150, *caput* e § 4.º).

Ao aprofundarmos o estudo do lançamento no Código Tributário Nacional, fazemos duas observações. Primeiro, que, se lançamento é, como prescreve o artigo 142 do CTN, atividade exclusiva da Administração, das três modalidades previstas, somente as elencadas nas letras (a) e (b) acima referem-se, de fato, ao lançamento. Na modalidade (c) quem constitui a obrigação tributária é o próprio sujeito passivo, por meio de uma norma jurídica por ele mesmo produzida. Só haverá lançamento de tributo, neste caso, se a Administração apurar, no procedimento do sujeito passivo, irregularidade que implique falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo devido.

No lançamento por declaração, atualmente em desuso, o sujeito passivo preenche uma declaração, na qual fornece subsídios para o lançamento. Com base nos dados oferecidos nessa declaração, em cotejo com informações

internas, a Administração faz o lançamento e notifica o sujeito passivo para recolhimento do tributo correspondente.

O lançamento de ofício é aquele feito diretamente pela Administração, sem a participação do particular, com fulcro somente em informações internas da própria Administração. Exemplo de tributo lançado de ofício é o IPTU, no qual a Administração Municipal, apoiada em informações coletadas sobre os imóveis urbanos, apura o valor do tributo internamente, procedendo ao lançamento e notificando o sujeito passivo.

No denominado lançamento por homologação, temos uma atuação do próprio sujeito passivo construindo a norma individual e concreta em que aplica a regra-matriz do imposto sobre a renda, sem qualquer interferência da Administração. Só há lançamento, nessa hipótese, quando a Administração, na sua função de aferir a regularidade do procedimento do sujeito passivo no autolançamento, apurar irregularidade que implique a falta ou a insuficiência no recolhimento do tributo correspondente. O que se observa, portanto, é que só existe, de fato, lançamento, nesses casos, quando não se dá a “homologação”. Nessas hipóteses, o lançamento é precedido por um procedimento de fiscalização, do qual o sujeito passivo participa, produzindo provas.

A segunda observação a ser feita quanto ao tratamento conferido ao lançamento no CTN, e que se relaciona com a primeira, é que a norma geral considera lançamento uma série de atos desempenhados pela Administração com o objetivo de produzir, ao final, um ato último, uma norma jurídica individual e concreta. O parágrafo único do artigo 142 do CTN confirma a tendência da norma pelo sentido do lançamento como procedimento. As modalidades previstas – por declaração, de ofício e por homologação – nada mais são que diferentes procedimentos para se obter, ao final, uma norma jurídica que constitui a obrigação tributária.

Assim também entende PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁷⁵, ao explicar que:

“Ao estatuir, no parágrafo único, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, reitera nosso Código Tributário a opção pelo sentido procedimental do termo ‘lançamento’, sobre fixar dois outros aspectos: um, para referir-se

¹⁷⁵ *Curso de Direito Tributário*, p. 377.

ao caráter vinculado com que tal atividade deve ser conduzida; outro, para firmar o relacionamento entre o órgão e o funcionário, como um dever jurídico que cumpre seja satisfeito por este último, numa relação de direito administrativo, de que o sujeito passivo da obrigação tributária não participa” (grifos originais).

ALBERTO XAVIER¹⁷⁶ defende que o lançamento tanto é procedimento quanto ato administrativo, ao salientar que o lançamento congrega uma série de atos coordenados visando um fim unitário: a aplicação da norma tributária material a um caso concreto. Aponta que uma das principais vantagens da construção da atividade tributária como um procedimento administrativo está em permitir distinguir, por um lado, o lançamento como ato final ou conclusivo do procedimento, e os atos que o precedem funcionam como seus pressupostos, atos preparatórios e atos complementares, e por outro contribuir para explicar a relevância desses últimos atos no valor jurídico do lançamento. Conclui que a atividade tributária reveste, via de regra, a natureza de uma atividade processual, de um procedimento, já que consiste em uma sucessão disciplinada de atos tendentes à manifestação de uma vontade funcional em que consiste o ato de aplicação concreta da lei.

SOUTO MAIOR BORGES¹⁷⁷, ao analisar o lançamento conforme o CTN, aponta que o *caput* do artigo 142 do Código embasa a concepção procedimentalista do lançamento, enquanto o *caput* do artigo 150 do mesmo diploma refere-se ao ato administrativo do lançamento. Entende, destarte, que o CTN não adota posição excludente da caracterização simultânea do lançamento como procedimento e como ato administrativo. Salaria que, sendo o lançamento procedimento e ato jurídico, ao lançar o tributo, a autoridade administrativa competente, por meio de procedimento administrativo idôneo, estipula que determinada pessoa deve certa quantia a título de determinado imposto, mas a prestação tributária é individualizada pelo lançamento, norma individual e concreta, cujo grau de determinação é, em certa medida, estabelecido por normas que lhe fundamentam a validade, determinando-lhe apenas parcialmente o conteúdo.

ALIOMAR BALEEIRO¹⁷⁸, ao tratar da definição legal do lançamento, salienta que a doutrina o tem conceituado como “o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente do Fisco, para verificar a realização do

¹⁷⁶ *Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 125-6.

¹⁷⁷ Cf. *Lançamento tributário*, p. 100-1, 105.

¹⁷⁸ *Direito Tributário brasileiro*, p. 781-2.

fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável; segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado”.

O que observamos deste estudo é que existem aí dois planos distintos: o do procedimento e o do ato, tal como pontua EURICO DE SANTI¹⁷⁹, para quem a dicotomia instaurada em torno das teses que consideram o lançamento como ato ou procedimento se resolve colocando o procedimento no plano fático e o ato-norma no plano normativo. Por conseguinte, a norma que deflui do artigo 142 “é norma de estrutura que informa o modo de produção do ato-norma administrativo. Trata-se de regra que determina à administração federal, estadual, municipal e distrital os modos de produção de ato-norma administrativo de lançamento válido”. E lançamento tributário é o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico-tributário uma relação jurídica intranormativa que tem por termos os sujeitos ativo e passivo, e por objeto a obrigação deste de prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto aritmético da base de cálculo pela alíquota.

Sobre o assunto, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸⁰ pontua que o dilema “ato ou procedimento” pode transformar-se em um trilema: “ato, procedimento ou ambos”. “É lançamento o processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do ato de lançamento”.

Com esse posicionamento concordamos. Entendemos que o vocábulo “lançamento”, tal como lembra PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸¹, padece do problema semântico da ambiguidade do tipo “processo/produto”, tal como ocorre com outros vocábulos utilizados no direito. Desse modo, para distinguir o “ato-norma” (utilizando a denominação conferida por DE SANTI) do procedimento que lhe deu origem, denominamos “lançamento” o primeiro e “procedimento de lançamento” o último.

A norma individual e concreta que se consubstancia no lançamento descreve, no seu antecedente, o evento, constituindo o fato jurídico tributário, definido no tempo e no espaço, e, no seu consequente, a relação jurídica que se

¹⁷⁹ *Lançamento tributário*, p. 150, 152, 157.

¹⁸⁰ *Curso de Direito Tributário*, p. 380-1.

¹⁸¹ Cf. *Ibid*, p. 381.

instala entre sujeito ativo e sujeito passivo identificados, tendo por objeto a prestação pecuniária perfeitamente definida, decorrente de ato lícito, tudo conforme prescrito na regra-matriz de incidência tributária.

O procedimento que a Administração adota para produzir o ato administrativo do lançamento pode levar em conta a declaração do contribuinte, no caso do “lançamento por declaração”. No procedimento de ofício, considera somente informações internas. A Administração pode também buscar essas informações no estabelecimento do sujeito passivo. Neste último caso, temos a verificação, pela Administração, do procedimento feito pelo particular para embasar o autolanzamento. Denominamos esta verificação de “procedimento fiscal”, “ação fiscal” ou “procedimento de fiscalização”.

7.3.2. Sobre a expressão “propor a penalidade cabível”

O artigo 142 do CTN estipula que, no mesmo procedimento do lançamento, cabe à autoridade administrativa *propor a penalidade cabível*.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸² adverte que existem no dispositivo dois pontos prejudiciais à compreensão do lançamento. O primeiro é que o lançamento serviria para dois propósitos: aplicar a regra-matriz de incidência do tributo e a sanção. O segundo é o verbo “propor”. Ao comentar o primeiro ponto, salienta que o legislador, ao equiparar a aplicação da regra-matriz do tributo com a aplicação de uma sanção contrariou o artigo 3.º do próprio Código; determinou a aplicação de duas normas de conteúdos diferentes em um mesmo ato administrativo, que deve conter motivo, objeto e finalidades específicas, o que é inexecutável. Sobre o segundo ponto, salienta que o texto do CTN sugere que a efetiva aplicação da sanção não é feita pelo agente da fiscalização, mas por um superior seu, já que, ao primeiro, cabe apenas “propor” a penalidade, sujeita a confirmação.

Concordamos com a crítica feita por PAULO DE BARROS CARVALHO. O CTN confunde em um mesmo ato dois atos administrativos distintos

¹⁸² Cf. *Curso de Direito Tributário*, p. 429-30.

e inconfundíveis: o que constitui a obrigação tributária e o que constitui a sanção. Não é possível, por meio de um único ato administrativo lançar imposto e multa; isto exige dois atos distintos, cada qual com seu específico motivo, objeto e finalidades.

Também entendemos que a expressão “propor a penalidade cabível” deve ser entendida como “aplicar a penalidade cabível”. A aplicação da sanção, assim como a do tributo, é definitiva e independe de qualquer ato de confirmação, podendo a multa, assim como o tributo lançado, ser objeto de impugnação do sujeito passivo, sem que precise aguardar confirmação de qualquer espécie.

7.4. O ATO DO PARTICULAR QUE CONSTITUI A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como ressalta PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸³, cada vez mais, vem ocorrendo a transferência de atividades relativas à apuração do crédito tributário para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo, ante controle da autoridade tributante.

De fato, com base no artigo 150 do Código Tributário Nacional, visando à eficiência administrativa, a maioria dos tributos é hoje constituída por meio de um ato expedido pelo particular, que, em linguagem competente, declara o valor do crédito tributário e efetua o pagamento do tributo devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, ficando, todavia, sujeito ao controle da Administração.

Nos tributos sujeitos ao autolancamento, cabe ao particular verificar a ocorrência do fato tributário, determinar a matéria tributável, calcular o montante de tributo devido e identificar o sujeito passivo, que também deve cumprir a obrigação tributária. Cabe ainda ao particular cumprir um dever instrumental ou formal consubstanciado na produção de um documento que contenha essas informações: fato tributável, montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo, documento esse que segue forma prescrita em lei, veicula norma jurídica individual e concreta que constitui a obrigação tributária e deve ser entregue (comunicado) à Administração. Observa-se que a Administração não interfere no processo.

¹⁸³ Cf. *Direito Tributário; fundamentos jurídicos da incidência*, p. 257-8.

Caso o sujeito passivo tenha constituído a obrigação em desacordo com o que a lei preceitua, e/ou não tenha feito o recolhimento do tributo correspondente, aí sim, a autoridade administrativa tem a prerrogativa de emitir um ato administrativo de lançamento, que irá substituir aquele emitido pelo particular.

A norma jurídica individual e concreta produzida pelo particular, que constitui a obrigação tributária, pode revestir-se de várias formas, ou seja, o direito admite como linguagem competente para a constituição da obrigação tributária pelo particular diversos documentos, tais como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declaração de Informações Económico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais). A Lei n.º 10.833, de 2003, acrescentou a esse rol a Declaração de Compensação (DComp), que, a partir de então, após recepcionada pela Administração, passou a ser considerada confissão de dívida e instrumento hábil para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

7.5. O PROCEDIMENTO FISCAL

O artigo 145, § 1.º, da Constituição Federal autoriza o agente da Administração, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, a ter acesso aos documentos do sujeito passivo, com o propósito de identificar seu patrimônio e rendimentos, assim como suas atividades económicas, a fim de conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva.

Trata-se de um dever da Administração. Em concordância com o que defende JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁸⁴, a faculdade conferida à Administração Pública consubstancia um dever constitucional, compelindo o agente fazendário a realizar o postulado da capacidade contributiva.

O imposto sobre a renda é, atualmente, um tributo sujeito ao autolancamento. O próprio sujeito passivo é responsável pela declaração das informações demandadas pela Administração e pelo seu pagamento, independentemente de qualquer ação administrativa de cobrança. Nesse sentido,

¹⁸⁴ Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias. Capacidade contributiva*, vol. 14, p. 166.

compete à Administração Tributária verificar ou conferir a apuração do lucro tributável feita pelo sujeito passivo: o agente público competente verifica, por meio do procedimento fiscal, se o procedimento adotado pelo sujeito passivo está em conformidade com a lei e se houve o recolhimento do tributo devido.

Caso o contribuinte não tenha constituído a obrigação tributária e/ou não tenha recolhido o valor correspondente, total ou parcialmente, ao fim do procedimento fiscal o agente da Administração procede ao lançamento para constituir a obrigação tributária e poder exigir o pagamento do tributo, tal como preleciona LUCIANO AMARO¹⁸⁵: se “o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe à autoridade administrativa proceder ao lançamento *de ofício* (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo devido” (grifo original).

O procedimento da autoridade, de verificação dos documentos do contribuinte e a apuração do valor do tributo com base neles segue um rito estipulado em lei, que denominamos procedimento ou ação fiscal. O procedimento fiscal é específico para os casos em que a lei prevê o autolancamento – produção, pelo particular, de norma jurídica individual e concreta que constitui a obrigação tributária – sujeito ao controle da Administração Tributária: visa à constatação da ocorrência do fato jurídico tributário, à identificação do sujeito passivo e à apuração do valor devido. Se houver infração à legislação tributária, ao final do procedimento há ainda o lançamento de multa.

O procedimento fiscal é, em suma, uma sequência de atos visando à determinação da ocorrência do fato tributário, a identificação do sujeito passivo e a apuração do valor de tributo devido, da qual o sujeito passivo participa, produzindo provas.

De acordo com o que preceitua o artigo 142, parágrafo único, do CTN, a atividade do agente da Administração é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional. Sobre o assunto, PAULO CELSO BONILHA¹⁸⁶, ressalta que, na atividade de fiscalização, a Administração exerce “atividade vinculada não apenas à lei formal, mas a toda a legislação tributária, na compreensão do artigo 96 do Código

¹⁸⁵ *Direito Tributário brasileiro*, p. 350.

¹⁸⁶ *Da prova no processo administrativo tributário*, p. 43.

Tributário Nacional. Isto porque a regência de suas atividades está sob o princípio da legalidade da administração, que promana dos dispositivos referidos (...).”

Não resta dúvida que o agente da Administração precisa seguir a legislação tributária e administrativa no procedimento de fiscalização; no entanto, atua com certa margem de discricionariedade. É que, no curso do procedimento, de acordo com o que cada situação exigir, o agente pode conceder a prorrogação de prazos para a apresentação de documentos; com fulcro na legislação e nos seus conhecimentos técnicos, decide se a escrita comercial e fiscal do contribuinte deve ser desclassificada, por exemplo.

O artigo 7.º do Decreto n.º 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal, estipula que o procedimento fiscal tem início com:

- a) o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- b) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- c) o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas, e, para esse fim, os atos referidos nas letras “a” e “b” acima valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Nos tributos internos, o início do procedimento fiscal é marcado por um documento denominado Termo de Início de Fiscalização, lavrado pela autoridade competente e cientificado ao sujeito passivo, que, no caso do imposto sobre a renda, é intimado a exhibir seus livros e documentos comerciais e fiscais. A partir de então, ocorre uma sequência de atos administrativos, tais como termos de intimação para apresentar documentos ou prestar esclarecimentos e termos de retenção de livros e documentos.

Via de regra, o método de apuração da base de cálculo utilizado pelo contribuinte – lucro real ou presumido – deve ser preservado pelo agente da Administração. Todavia, arbitra-se o lucro nas circunstâncias em que o sujeito

passivo, regularmente intimado, não apresenta sua escrita comercial e fiscal ou estas são imprestáveis para os fins a que se destinam, bem assim como quando incorrer em qualquer outra das hipóteses de arbitramento do lucro previstas em lei.

A intimação ao contribuinte para apresentar sua documentação contábil e fiscal é crucial para a determinação do método de apuração do imposto sobre a renda. Nesse momento, o contribuinte pode e deve se manifestar, apresentando os documentos solicitados. Caso não se manifeste ou apresente documentação imprestável, seu lucro deve ser arbitrado.

O que se observa é que o procedimento fiscal é, em última análise, um procedimento de coleta de elementos de prova, do qual participa o sujeito passivo, por meio da apresentação de documentos solicitados pela Administração, bem como quaisquer outros que entenda pertinentes.

Ao final do procedimento, tem-se a lavratura do Termo de Encerramento de Fiscalização, acompanhado ou não de lançamento tributário, caso tenha sido ou não apurado crédito tributário. Haverá ou não lançamento de multa. Desses atos o sujeito passivo também deve ser cientificado, e, caso haja lançamento, a data da ciência do sujeito passivo constitui termo inicial para a contagem do prazo para pagamento e redução da multa, se for o caso, assim como para a apresentação de impugnação no âmbito administrativo.

Somente com a ciência do sujeito passivo do lançamento é que se interrompe a contagem do prazo decadencial do crédito tributário envolvido.

7.5.1. As provas no procedimento fiscal

As provas são elementos necessários ao ato administrativo do lançamento. Tanto o fato jurídico tributário relatado no antecedente da norma quanto o fato relacional do seu conseqüente exigem a linguagem das provas.

No exercício de sua atividade fiscalizatória, o agente da Administração coleta elementos identificadores do patrimônio e do rendimento do contribuinte, assim como de suas atividades econômicas, entre outras. Esses elementos são

provas, a partir das quais o fisco apura os dados para fazer o lançamento, se for o caso.

No imposto sobre a renda, o lançamento é feito a partir dos livros e documentos comerciais e fiscais do sujeito passivo. É essa a prova mais importante. Com base nessa documentação o agente da fiscalização confirma o autolancamento perpetrado pelo contribuinte, circunstância na qual, se tiver havido o respectivo pagamento, não há lançamento, ou apura eventuais irregularidades, caso em que procede ao lançamento correspondente, se essas irregularidades tenham acarretado apuração ou recolhimento a menor ou falta de recolhimento do tributo.

Caso não exista a documentação contábil e fiscal ou ela seja imprestável ou, ainda, contenha indícios de fraudes, de modo que inviabilizem sua utilização para a apuração do lucro real, prescreve a lei que o lucro da pessoa jurídica deve ser arbitrado, de acordo com uma norma de presunção.

Outras provas também podem ser produzidas durante o procedimento fiscal. Tanto o agente da fiscalização pode intimar o contribuinte a apresentar provas como também o sujeito passivo pode, por sua própria iniciativa, produzir provas que entender pertinentes à matéria fiscalizada. O lançamento, feito ao final do procedimento de fiscalização, há de ter suporte nas provas produzidas durante o procedimento fiscal.

É que, insistimos, o antecedente de uma norma jurídica individual e concreta, como é o lançamento, é um fato jurídico, que, para se constituir, precisa de provas; sem elas não passará de um simples evento. As provas é que constituem um evento como fato. Seu conseqüente traz um fato jurídico relacional, que só se implementa se seus pressupostos estiverem comprovados, também na linguagem das provas. Fatos jurídicos, como os que compõem a norma de lançamento, são aqueles enunciados que só se sustentam se não forem desconstituídos ante as provas admitidas em direito. As provas estão, assim intrinsecamente relacionadas com o lançamento tributário. Tanto para constituir como para desconstituir um lançamento é preciso haver a produção de provas. Por parte da Fazenda e por parte do sujeito passivo. Não existe, portanto, lançamento sem provas.

Concluimos, com isso, que o procedimento fiscal nada mais é do que um procedimento de coleta de provas, produzidas tanto pelo contribuinte quanto pela Fazenda Pública, com vistas a embasar o lançamento ou a sua desnecessidade.

8. O ARBITRAMENTO DO LUCRO DA PESSOA JURÍDICA

8.1. O ARBITRAMENTO DO LUCRO

Arbitrar, do latim *arbitrare*, significa julgar, determinar, decidir¹⁸⁷. Arbitramento é uma avaliação ou estimativa, isto é, a determinação de um valor pecuniário. Arbitrar não é decidir com poder de arbítrio, ou seja, de acordo com a própria vontade. Aquilo que depende da vontade de alguém é arbitrário, e não precisa ter fundamentação legal¹⁸⁸.

O arbitramento do lucro é um dos três métodos de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda previstos no artigo 44 do CTN. É uma medida excepcional; não pode ser utilizado pelo fisco a seu livre critério. Só pode ser adotado naquelas hipóteses estritamente previstas em lei, com base em provas. Isto significa dizer que não basta ao fisco alegar que a pessoa jurídica incorreu em uma das hipóteses de arbitramento do lucro. É preciso que se fundamente em provas que assim o demonstrem.

Nesse sentido propugna MARIA RITA FERRAGUT¹⁸⁹, para quem “o arbitramento é dotado de caráter *excepcional*, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas”.

Assim também entende JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA¹⁹⁰, para quem o arbitramento “é medida de exceção, a que a autoridade somente pode recorrer nos casos expressamente autorizados pela lei, cabendo-lhe o ônus de provar a existência dos requisitos legais”.

O arbitramento da base de cálculo do imposto sobre a renda deve ser aplicado quando houver omissão do sujeito passivo (ou terceiro legalmente

¹⁸⁷ Cf. CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*, p. 63.

¹⁸⁸ Cf. DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, v.1, p. 252-3.

¹⁸⁹ *Presunções no Direito Tributário*, p. 270.

¹⁹⁰ *Imposto sobre a renda; pessoas jurídicas*, v.II, p. 871.

obrigado) na apresentação de documentos ou esclarecimentos obrigatórios, bem assim quando estes documentos ou esclarecimentos não mereçam fé, de tal modo que se torne impossível a apuração da base de cálculo do imposto. O lucro tributável do contribuinte pode também ser apurado pelo método do arbitramento quando houver opção indevida pela tributação com base no lucro presumido.

O procedimento adotado para alcançar o lucro arbitrado também não é de livre escolha do agente da Administração. Se for possível apurar a receita bruta do contribuinte, o arbitramento deve tê-la por base, e sobre ela devem ser aplicados os percentuais previstos em lei. Somente nas circunstâncias nas quais não for possível apurar a receita bruta é que o agente do fisco está autorizado a calcular o lucro arbitrado por meio de índices previstos em lei sobre determinadas grandezas especificadas. E, mesmo nessas hipóteses, a discricionariedade do agente público é limitada: a estipulação legal quanto ao procedimento mais adequado deve ser observada e, na impossibilidade de segui-la, o auditor fiscal deve adotar o procedimento mais benéfico para o contribuinte. Tudo respaldado em provas.

MARIA RITA FERRAGUT¹⁹¹ aponta três acepções para o vocábulo “arbitramento” na legislação tributária: A primeira é como ato administrativo de apuração da base de cálculo concretizado por meio de métodos indiciários, no qual a base de cálculo originária, prevista na regra-matriz de incidência, é a apurada, ainda que de forma indireta. A segunda é como definição legal de base de cálculo substitutiva, caso em que a base de cálculo prevista na legislação correspondente à perspectiva mensurável do critério material da regra-matriz é substituída por uma outra, subsidiária, que ocorre em virtude da inexistência de documentos fiscais ou da impossibilidade de estes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato. A terceira é como ato administrativo decorrente da impossibilidade de adoção da base de cálculo substitutiva, que se refere ao arbitramento que inicialmente era para ser da segunda espécie, mas, por não ser possível mensurar a base de cálculo substitutiva, é preciso que o fisco, subsidiariamente, exerça atividade administrativa de natureza indiciária. Neste último caso, FERRAGUT salienta que a competência para determinar a base de cálculo do tributo é discricionária, já que se permite ao

¹⁹¹ Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 323-5.

Administrador utilizar-se de critérios subjetivos para a aplicação da lei no caso concreto.

No arbitramento pela autoridade administrativa, para ALBERTO XAVIER¹⁹², ocorre um processo de progressiva adaptação à realidade. Não sendo possível apurar o lucro da pessoa jurídica pelo método do lucro real, utiliza-se o percentual definido em lei sobre a sua receita bruta; se desconhecida a receita bruta, utilizam-se métodos indiciários, também previstos em lei:

“num primeiro momento tenta aplicar-se a base de cálculo principal ou de primeiro grau – que é o lucro real, demonstrado face à escrituração do contribuinte; num segundo momento, demonstrada a impossibilidade da sua apuração pela escrituração do contribuinte, a lei determina a substituição da base de cálculo principal por uma base de cálculo subsidiária, ainda definida em lei e que é um percentual da receita bruta; num terceiro momento, demonstrada a impossibilidade de apuração da própria base de cálculo subsidiária – a receita bruta – a lei admite, ainda e também a título subsidiário, uma livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários de caráter alternativo”.

ALBERTO XAVIER¹⁹³ explica ainda que, no lucro arbitrado, a base de cálculo substitutiva não constitui lucro, mas uma realidade diferente: um certo percentual do faturamento. No lucro arbitrado, a base de cálculo subsidiária ou de segundo grau só se aplica ante a impossibilidade de aplicação da base de cálculo substitutiva de primeiro grau, que consiste na aplicação de percentuais sobre a receita bruta. A passagem de uma fase para a subseqüente depende sempre da demonstração, pelo fisco, dos pressupostos legais no cumprimento do seu dever de fundamentação dos atos administrativos: da demonstração da imprestabilidade da escrita, para legitimar a substituição do lucro real pelo percentual da receita bruta; da impossibilidade de apuração da receita bruta, para legitimar a substituição da sua prova direta por prova indiciária.

Não resta dúvida que o lucro real é o que melhor espelha a renda do contribuinte, por partir da sua escrita comercial. No entanto, no cálculo do lucro arbitrado o legislador elegeu métodos de cálculo visando a se aproximar do lucro real. Primeiramente, o lucro arbitrado é apurado mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta; se este procedimento não puder ser aplicado, apura-se o lucro arbitrado por meio de índices aplicados a determinadas grandezas relacionadas com a produção de riqueza da pessoa jurídica, tais como o lucro real

¹⁹² *Do lançamento no Direito Tributário brasileiro*, p. 139.

¹⁹³ *Cf. Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 138-9.

referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, o valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido ou o valor das compras de mercadorias efetuadas no mês.

O arbitramento do lucro foi a forma encontrada pelo legislador para preservar o interesse público nos casos em que não é possível apurar o lucro tributável do contribuinte segundo o lucro real ou presumido.

8.2. FUNDAMENTO LEGAL

Disciplinam, atualmente, o arbitramento do lucro da pessoa jurídica a Lei n.º 8.981, de 1995, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9.065, de 1995, artigo 1.º, a Lei n.º 9.249, de 1995, artigos 2.º, 3.º, 16 e 24; a Lei n.º 9.430, de 1996, artigos 1.º, 4.º, 27, 48 e 51 a 54 e a Lei n.º 9.779, de 1999, artigo 22, dispositivos esses regulamentados pelo Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/1999), artigos 529 a 539.

O parágrafo 1.º do artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, faculta à própria pessoa jurídica proceder ao autoarbitramento¹⁹⁴, quando conhecida a receita bruta.

Nem sempre foi assim. Nos anos-calendário de 1992 a 1994, o arbitramento do lucro recebeu o seguinte tratamento¹⁹⁵:

a) ano de 1992 - revogada a possibilidade do autoarbitramento; a iniciativa do arbitramento passou a ser exclusivamente da autoridade fiscal (Lei no 8.383, de 1991, art.41);

b) anos de 1993 e 1994 - permaneceu como regra geral a exclusividade da iniciativa da autoridade fiscal, sendo dada, por exceção, a possibilidade de o contribuinte poder arbitrar seu lucro nos casos fortuitos ou de força maior, como definido na Lei Civil (Lei n.º 8.383, de 1991, art. 41 c/c Lei n.º 8.541, de 1992, art. 21).

¹⁹⁴ O autoarbitramento consiste na aplicação das regras do arbitramento do lucro não por meio do lançamento, mas por meio da produção de uma norma jurídica individual e concreta pelo próprio sujeito passivo.

¹⁹⁵ *Pessoa Jurídica. Perguntas e Respostas 2004*, pergunta 674.

Somente a partir de 1.º de janeiro de 1995, ocorrida qualquer das hipóteses que ensejam o arbitramento de lucro, previstas na legislação tributária, o arbitramento passou a poder ser aplicado pela autoridade fiscal, em qualquer dos casos previstos na legislação do imposto sobre a renda (RIR/1999, art. 530) ou ser adotado pelo próprio contribuinte, quando conhecida a sua receita bruta (RIR/1999, art. 531).

A legislação que atualmente rege o arbitramento do lucro da pessoa jurídica prevê a sua aplicação nas hipóteses prescritas no artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987¹⁹⁶, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único¹⁹⁷;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958¹⁹⁸;

¹⁹⁶ Os artigos 1.º e 2.º do Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, revogados pela Lei n.º 9.430, de 1996, conferiam regime especial de tributação do imposto sobre a renda para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

¹⁹⁷ Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

(...).

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado (sic) toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

¹⁹⁸ Art 76. As disposições legais que regulam a tributação dos lucros apurados no território nacional pelas filiais, sucursais, agências ou representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no país, alcançam, igualmente, os rendimentos auferidos por comitentes domiciliados no exterior, nas operações realizadas por seus mandatários ou comissários no Brasil.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, o agente ou representante do comitente com domicílio fora do país deverá escriturar os seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano.

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII¹⁹⁹ – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2.º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976²⁰⁰, e § 2.º do art. 8.º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977²⁰¹.

Conforme estudado anteriormente, entendemos ser exaustiva a previsão legal das circunstâncias nas quais é possível proceder ao arbitramento do lucro. Somente nas situações relacionadas nos incisos I a VIII do artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, o arbitramento está autorizado. Sendo assim, nem o agente da Administração nem o particular tem respaldo legal para arbitrar o lucro em circunstâncias diversas das previstas.

8.3. PONDERAÇÕES SOBRE O SUPOSTO CARÁTER SANCIONADOR DO ARBITRAMENTO

Ao longo do tempo, muito se discutiu sobre a existência de um caráter sancionador no arbitramento do lucro.

No tocante a esse tema, ressaltamos dois aspectos que, a nosso ver, valem ser apreciados. O primeiro é que o arbitramento do lucro seria uma sanção

¹⁹⁹ Inciso acrescentado pela Lei n.º 11.941, de 2009.

²⁰⁰ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

§ 2.º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras (redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

²⁰¹ Art. 8.º (...)

§ 2.º Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2.º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em: (redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I – livros ou registros contábeis auxiliares; ou (incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo (incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

porque é aplicável nas hipóteses em que o sujeito passivo não cumpriu deveres instrumentais ou formais (seria, portanto, uma sanção pelo descumprimento de deveres instrumentais ou formais). O segundo é que, sendo conhecida a receita bruta, a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda pelo lucro arbitrado é maior do que aquela apurada pelo lucro presumido, porque os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta são mais gravosos no caso do arbitramento (a diferença de imposto a maior calculada pelo lucro arbitrado, em comparação com o lucro presumido constituiria uma sanção).

Sobre o primeiro aspecto, ressaltamos que o antecedente da norma que autoriza o arbitramento é a impossibilidade de apurar a base de cálculo do imposto sobre a renda por um dos outros dois métodos em decorrência do descumprimento dos deveres instrumentais ou formais, e não a falta de cumprimento desses deveres em si. O arbitramento do lucro só poderia ser entendido como uma sanção se o antecedente da norma autorizadora fosse o próprio descumprimento dos deveres instrumentais ou formais, o que não ocorre.

Assim também entende JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA²⁰²:

“A determinação do lucro mediante arbitramento não é penalidade imposta pelo descumprimento das obrigações acessórias: é instrumento que a lei assegura à autoridade tributária para que, na falta das informações indispensáveis à determinação do lucro real ou presumido, possa fixar a base de cálculo do imposto.

A lei estabelece critérios a serem observados pela autoridade tributária na fixação do montante do lucro arbitrado, que devem ser aplicados com o objetivo de fixar a base de cálculo – tanto quanto possível – aproximadamente no mesmo montante que seria o lucro real ou presumido”.

De fato, o lucro da pessoa jurídica é arbitrado quando ela descumpre o dever de manter e exibir sua documentação comercial e fiscal quando regularmente intimada. Ocorre que se arbitra o lucro não como penalidade por esse descumprimento, mas ante a impossibilidade de se apurar o lucro real (ou presumido, se for o caso) como consequência desse descumprimento. Daí decorre também a possibilidade de aplicação de penalidade pela falta de apresentação dos livros e documentos em concomitância com o arbitramento.

No que tange ao segundo aspecto apontado, temos que a base de cálculo arbitrada, via de regra, pode resultar maior do que aquela apurada pelo

²⁰² *Imposto sobre a renda; pessoas jurídicas*. v. II, p. 873.

método do lucro presumido, acarretando tributação mais elevada, em razão da aplicação dos percentuais mais gravosos que a lei estipula. No entanto, entendemos que o que existe são dois métodos diferentes de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, que podem ter resultados diferentes. O fato de uma base de cálculo ser maior ou menor do que a apurada por outro dos três métodos admitidos pelo CTN não significa que a mais gravosa tenha embutida em si uma sanção. Trata-se de uma opção do legislador, adotada por motivos levados em conta na fase pré-legislativa. Na criação da norma geral e abstrata, o legislador considera as demandas da sociedade, tendo como limites os parâmetros constitucionais. É como ressalta GABRIEL IVO²⁰³ ao discorrer sobre a criação das normas gerais e abstratas:

“São as razões da lei. Os motivos colhidos no plano social, que impulsionam a criação normativa, cuja função visa formar a vontade do poder jurídico-político. Consiste no processo de avaliação sobre a necessidade da lei, as negociações que surgem para possibilitar a regulação de determinada matéria. Na fase pré-legislativa as autoridades normativas buscam construir um consenso para que seja possível a criação de um novo documento normativo”.

Na criação da norma jurídica que instituiu o arbitramento do lucro da pessoa jurídica quando conhecida a receita bruta, o legislador entendeu por bem criar uma base de cálculo diferente daquela adotada para o lucro presumido. Sobre a receita bruta, nos casos em que se aplica o lucro arbitrado, decidiu fixar um percentual em regra 20% superior àquele utilizado para o cômputo do lucro presumido.

Por fim, em face do que preceitua o artigo 3.º do CTN, tributo não pode constituir sanção de ato ilícito. Diante disso, não se pode atribuir caráter sancionatório ao lucro arbitrado sob pena de retirar-lhe a natureza tributária.

O arbitramento do lucro não constitui, portanto, uma sanção, mas um método de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa jurídica na impossibilidade de apurá-la pelo lucro real ou presumido em decorrência da omissão do sujeito passivo (ou terceiro legalmente obrigado) na apresentação de documentos ou esclarecimentos obrigatórios, bem assim quando estes documentos ou esclarecimentos não mereçam fé. É um método excepcional de apuração do imposto sobre a renda de pessoa jurídica, utilizado com o intuito de preservar o

²⁰³ A produção abstrata de enunciados prescritivos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 129-30.

interesse público, sempre que não for possível a apuração do imposto sobre a renda pelo lucro real ou presumido.

8.4. OS PROCEDIMENTOS DE ARBITRAMENTO

O arbitramento do lucro é um método presuntivo de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa jurídica, que deve ser aplicado nos casos previstos em lei. É uma medida excepcional, utilizada quando não é possível a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda pelo lucro real ou pelo lucro presumido, se for o caso. Para embasar a aplicação da medida excepcional, o agente da administração precisa estar fundamentado em provas; caso contrário, o arbitramento não deve ser aplicado. Se o for, deve ser desconstituído, e o lucro apurado pelo método adequado, caso não tenha ocorrido a decadência. O ônus de provar a necessidade e a adequação do arbitramento é do agente da fiscalização, que deve comprovar que o sujeito passivo incorreu em uma das hipóteses legais que autorizam a adoção deste método.

Constatada a incorrência do sujeito passivo em um dos pressupostos legais que autorizam o arbitramento, verifica-se, em primeiro lugar, se é possível determinar a receita bruta do período²⁰⁴. Sendo possível, o lucro é arbitrado por meio da aplicação, sobre a receita bruta, dos percentuais previstos em lei, que variam em função da atividade econômica desenvolvida pelo sujeito passivo. Caso não seja possível determinar a receita bruta, o lucro é arbitrado por meio de critérios indiciários: aplicam-se percentuais fixados em lei sobre determinadas grandezas também em lei definidas para o fim de obter um resultado que a lei reputa apto a representar o lucro tributável da pessoa jurídica.

O arbitramento do lucro da pessoa jurídica pode ser feito pela autoridade administrativa, ao fim de um procedimento fiscal (resultando em um lançamento tributário), ou pela própria pessoa jurídica, por meio do autolancamento.

²⁰⁴ A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

Para isso, importa o fato de ser ou não conhecida a receita bruta. Em primeiro lugar, os critérios de apuração do lucro arbitrado são absolutamente distintos, em função de a receita bruta ser ou não conhecida. Além disso, nos casos em que a receita bruta não é conhecida, fica vedado o arbitramento pela própria pessoa jurídica.

No regime de apuração do imposto sobre a renda segundo o lucro arbitrado, independentemente de ser conhecida ou não a receita bruta, os períodos de apuração são trimestrais e encerram-se em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

8.4.1. O arbitramento do lucro quando não conhecida a receita bruta

Nos casos em que a receita bruta é desconhecida²⁰⁵, o lucro arbitrado é determinado somente pela autoridade administrativa, em procedimento de ofício, mediante a utilização de índices previstos em lei, aplicados sobre grandezas determinadas. Para esse fim, a autoridade lançadora pode utilizar uma das seguintes alternativas de cálculo:

- a) um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
- b) quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
- c) sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;
- d) cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
- e) quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

²⁰⁵ PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Regulamento do imposto de renda anotado e comentado*, p.1.233-4.

- f) quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- g) oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- h) nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

O valor obtido por meio de uma dessas alternativas deve ser adicionado dos valores diferidos constantes da escrita fiscal do contribuinte, se houver, ganhos de capital e demais receitas e rendimentos tributáveis. O resultado é a base de cálculo do imposto.

8.4.1.1. A ordem de preferência dos índices de arbitramento quando não conhecida a receita bruta

Vimos que, no arbitramento do lucro, o agente da fiscalização deve, em primeiro lugar, verificar se a receita bruta é conhecida. Sendo conhecida a receita bruta, aplicam-se sobre ela os percentuais de arbitramento previstos em lei, diferenciados de acordo com a atividade econômica do sujeito passivo. Não sendo a receita bruta conhecida, são aplicados índices de arbitramento sobre as grandezas estipuladas, conforme visto acima.

O artigo 535, § 1º, do Decreto n.º 3.000, de 1999, que prevê as alternativas de cálculo do lucro arbitrado quando não conhecida a receita bruta, estabelece, em seu § 1.º, que, a critério da autoridade lançadora, poderão ser adotados limites e preferências na aplicação dos percentuais, levando em consideração a atividade da empresa: (a) atividade industrial: soma da folha de pagamento dos empregados, das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; (b) atividade comercial: valor das compras; (c) atividade de prestação de serviço: soma dos valores devidos aos empregados.

Apesar da expressão “sempre que possível” constante do texto normativo, entendemos que o dispositivo não traz uma mera recomendação, e sim uma determinação de comportamento. Sendo assim, o agente da Administração

não é livre para aplicar esses critérios de acordo com sua vontade; deve seguir a ordem de preferência prevista.

No entanto, entendemos existir uma margem de discricionariedade do agente da fiscalização. Na hipótese de o agente não seguir as preferências estabelecidas na lei, por entender que sua aplicação não é possível, deve fundamentar a sua decisão explicando os motivos da não utilização da preferência e da adoção do parâmetro diverso a apresentando provas. Não aplicando a preferência apontada na lei, o agente público deve utilizar parâmetro que se mostrar mais benéfico para o contribuinte. Em qualquer caso, a medida fica sujeita ao contraditório e à ampla defesa do sujeito passivo.

8.4.2. O arbitramento do lucro quando conhecida a receita bruta e o arbitramento do lucro pelo próprio sujeito passivo

Conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado é apurado segundo um procedimento que muito se assemelha à apuração do lucro presumido. Corresponde ao resultado da aplicação de um percentual de arbitramento, definido em lei, sobre a receita bruta, adicionado dos valores diferidos constantes do Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, se houver, ganhos de capital e demais receitas e rendimentos tributáveis. Em regra, os percentuais de arbitramento do lucro são aqueles fixados em lei para a apuração do lucro presumido, acrescidos de 20%. No caso das instituições financeiras, o percentual de arbitramento é de 45%. Havendo atividades diversificadas, aplica-se o percentual de arbitramento correspondente a cada atividade.

O parágrafo 1.º do artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, autoriza o contribuinte a efetuar o pagamento do imposto sobre a renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta. Com fulcro nessa regra, o sujeito passivo pode, ele próprio, arbitrar seu lucro, por meio de uma norma jurídica individual e concreta por ele mesmo produzida, sem interveniência da Administração. Denominamos este procedimento “autoarbitramento”.

Por conta disso, o autoarbitramento vem sendo frequentemente utilizado como opção pelo sujeito passivo, que, diante de uma tributação mais

gravosa calculada a partir do lucro real, procede ao autoarbitramento, por meio do autolancamento, a partir de sua receita bruta.

A partir desse fato, em uma análise sistemática, estudaremos a legislação em vigor, a fim de estabelecermos em que medida o sujeito passivo está autorizado a proceder ao autoarbitramento e em que medida esse método não lhe é facultado pela lei.

8.4.3. O dever de manter escrituração contábil e fiscal com observância das leis comerciais e fiscais

O Código Civil prescreve que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e demais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados (artigo 1.194). Essa disposição é corroborada pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 486, de 1969, regulada no *caput* do artigo 264 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR).

O dever de escriturar está ainda presente no artigo 251, *caput* e parágrafo único, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, que, tendo por matriz legal o artigo 7.º do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, o artigo 2.º da Lei n.º 2.354, de 1954, e o artigo 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, determina que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

A obrigatoriedade de manter escrituração contábil com observância das leis comerciais se estende mesmo às pessoas jurídicas habilitadas à opção pelo lucro presumido, sendo desobrigado apenas o contribuinte que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei n.º 8.981, de 1995, artigo 45, *caput* e parágrafo único, regulamentados pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, artigo 527, *caput* e parágrafo único).

O que se observa da legislação estudada é que o sujeito passivo não é livre para optar por manter ou não escrituração contábil e fiscal na forma da lei. Pelo contrário, além de outros livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, todas as pessoas jurídicas (exceção feita aos optantes pelo lucro presumido que mantenham livro Caixa) são obrigadas a manter, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro Diário e livro Razão. A pessoa jurídica deverá ainda possuir os seguintes livros fiscais (Lei n.º 154, de 1947, artigo 2.º; Lei n.º 8.383, de 1991, artigo 48 e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, artigos 8.º e 27, regulamentados pelo artigo 260 do Decreto n.º 3.000, de 1999):

- a) para registro de inventário; para registro de entradas (compras);
- b) de apuração do lucro real – Lalur;
- c) para registro permanente de estoque (pessoas jurídicas que exercem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda);
- d) de movimentação de combustíveis, se for o caso.

As pessoas jurídicas habilitadas à opção pelo lucro presumido, apesar de desobrigadas dos livros comerciais desde que, no decorrer do ano-calendário, mantenham livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, estão obrigadas a manter livro Registro de Inventário e todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, assim como os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal.

O particular tem o dever jurídico de colaborar com a Administração. Deve manter sua escrituração contábil em ordem, exibindo livros ou documentos sempre que solicitado pela fiscalização; deve apresentar declarações e prestar esclarecimentos. Regularmente intimado, o sujeito passivo tem o dever de apresentar à Administração Tributária os documentos solicitados.

É que esses livros e documentos constituem prova, tal como salienta FABIANA TOMÉ²⁰⁶, ao ressaltar que a pessoa jurídica deve manter os registros, nos seus livros contábeis, dos fatos relativos à sua movimentação empresarial,

²⁰⁶ Cf. *A prova no Direito Tributário*, p. 297.

sempre com base em documentos hábeis e idôneos, que deverão ser entregues à fiscalização sempre que requisitados, servindo como elemento de prova, nos termos do artigo 195 do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, só podemos concluir que a manutenção da escrituração contábil e fiscal com observância das leis comerciais e fiscais não é uma opção conferida ao sujeito passivo, mas um dever legal, um dever instrumental previsto em lei, e esses livros e documentos servem como elemento de prova. Uma vez intimado à apresentação da documentação contábil e fiscal por agente competente, fica o sujeito passivo obrigado a apresentá-la. Caso não o faça, sujeita-se às penalidades previstas na legislação tributária. Devido à impossibilidade que isto acarreta de apurar o lucro real (ou presumido, se for o caso), fica sujeito também ao arbitramento do lucro.

Tanto o contribuinte que apura o imposto sobre a renda pelo método do lucro real como o que utiliza o lucro presumido devem manter em boa ordem os livros contábeis e fiscais previstos em lei, bem como os papéis e documentos que os tenham embasado, enquanto não decorrido o prazo decadencial e prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Se o sujeito passivo não mantiver em ordem sua escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de ter optado pelo lucro presumido, ou não apresentá-los à autoridade tributária, ou sua escrituração revelar evidentes indícios de fraude ou vícios ou erros que as tornem imprestáveis para (i) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou (ii) determinar o lucro real, assim como incorrer em qualquer outra hipótese prevista no artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, fica autorizado o arbitramento do lucro.

Mas isto não significa dizer que o contribuinte sujeito ao arbitramento do lucro está dispensado da manutenção e da apresentação do documentário contábil-fiscal quando regularmente intimado por agente público competente. O contribuinte está sempre obrigado à manutenção dos livros e documentos comerciais e fiscais, ficando sujeito a multa se descumprir esses deveres instrumentais, além do arbitramento do lucro.

9. PRINCÍPIOS QUE CONFIGURAM LIMITES AO ARBITRAMENTO

Toda norma jurídica transmite valor, na medida em que regula as condutas humanas de acordo com as noções do que é considerado como certo e bom (valioso) pela sociedade em um determinado momento histórico. Algumas normas jurídicas são, entretanto, mais carregadas de valor do que outras. Essas são denominadas “princípios”, e, pelo fato de carregarem em si valores de grande importância para a sociedade, influenciam a interpretação de outras normas integrantes do sistema jurídico.

Valores são ideias ou noções daquilo que é visto como correto e bom (valioso); são qualidades associadas a certos fatos, objetos ou comportamentos, segundo critérios subjetivos. Os valores, vinculados a coisas, fatos, e ao comportamento humano, estão relacionados a aspectos positivos que se deseja alcançar. Os valores decorrem da experiência histórica da sociedade; as noções de certo ou bom (valor) e errado ou mau (desvalor) são transmitidas de um sujeito para o outro através do tempo, e serão diferentes de acordo com a pessoa, com a sociedade e com o momento histórico considerados.

PAULO DE BARROS CARVALHO²⁰⁷ salienta que a expressão “princípio” é utilizada no Direito para denotar não só as normas fortemente carregadas de valor, mas também para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e também o próprio limite objetivo, desvinculado da estrutura da norma.

Toda atividade administrativa, incluindo-se aí a atividade fiscal, é limitada pelos princípios. No procedimento de fiscalização e no lançamento o agente da Administração deve preservar os valores trazidos pela Constituição, observando os princípios constitucionais tributários e também aqueles voltados para a atividade administrativa.

²⁰⁷ Cf. *Curso de Direito Tributário*, p. 145.

Tratamos a seguir de alguns princípios que reputamos relevantes na orientação e na limitação da atividade administrativa no lançamento do imposto sobre a renda pelo lucro arbitrado.

9.1. LEGALIDADE

O princípio da legalidade está previsto no artigo 5.^o, II, da Constituição Federal, o qual prescreve que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Mas a legalidade é tão importante para o Direito Tributário que mereceu menção específica no artigo 150, I, da Constituição, na forma do princípio da estrita legalidade ou da legalidade tributária. Segundo este princípio, o Estado não pode exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

No âmbito administrativo, o princípio da legalidade, previsto no *caput* do artigo 37 da Constituição, prevê que a Administração Pública só pode fazer o que a lei autoriza. É, assim, mais restritivo do que a legalidade aplicável às relações entre particulares, em que o que vale é a autonomia da vontade, que lhes permite fazer tudo aquilo que a lei não proíbe. Com isso, MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO²⁰⁸ aponta que este princípio, juntamente com o controle da Administração pelo Poder Judiciário, constitui uma das principais garantias aos direitos individuais. E assim é “porque a lei, ao mesmo tempo que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade”. Por isso, a Administração não pode conceder direitos, criar obrigações ou impor vedações aos administrados sem que haja uma lei que assim preceitue.

DIÓGENES GASPARINI²⁰⁹, ao dissertar sobre a legalidade administrativa, salienta que a Administração só pode fazer o que a lei autoriza e, ainda assim, quando e como autoriza. Explica que a Administração Pública, na sua atuação, não pode se afastar dos mandamentos da lei, sob pena de invalidade do ato e responsabilidade do seu autor; qualquer ação da Administração que não tenha

²⁰⁸ *Direito Administrativo*, p. 61.

²⁰⁹ Cf. *Direito Administrativo*, p. 8-9.

calço legal ou que exceda o âmbito delimitado pela lei é injurídica e passível de anulação.

A legalidade na Administração exige a observância da lei formal, produzida pelo Poder Legislativo, e dos demais preceitos decorrentes de um Estado Democrático de Direito, bem como a observância dos demais fundamentos e princípios constitucionais. Assim ensina ODETE MEDAUAR²¹⁰, que ressalta que o princípio da legalidade obriga ainda a Administração a obedecer as normas que ela própria editou.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO²¹¹ adverte que o artigo 5.º, II, da Constituição, preceitua que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e não de decreto, resolução, regulamento ou outros veículos normativos infralegais. Sendo assim, a Administração não pode proibir ou impor aos administrados comportamento algum, salvo se estiver previamente embasada em lei que lhe faculte proibir ou impor algo a alguém. Ou seja, “não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se *em lei* já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha a minudenciar” (grifos originais).

No âmbito tributário, lembra PAULO DE BARROS CARVALHO²¹², o princípio da legalidade “é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes”.

No arbitramento do lucro da pessoa jurídica, observa-se o princípio da legalidade quando o ato administrativo é lavrado por agente competente, designado em lei, que siga os procedimentos legalmente previstos e também todas as normas administrativas e tributárias pertinentes. Em suma: a fim de preservar a legalidade, o agente público deve seguir procedimento previsto em lei e produzir os atos administrativos na forma legalmente prescrita. O administrador só pode fazer o lançamento por arbitramento naquelas hipóteses previstas na lei, que dispõe, de forma exhaustiva, as circunstâncias nas quais o método deve ser aplicado. Isto é, só

²¹⁰ Cf. *Direito Administrativo moderno*, p. 122.

²¹¹ Cf. *Curso de Direito Administrativo*, p. 74.

²¹² *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 282-3.

pode aplicar o arbitramento nas hipóteses previstas exaustivamente na norma geral e abstrata que o autoriza.

9.2. RAZOABILIDADE

O princípio da razoabilidade está muito ligado ao princípio da proporcionalidade, e, por este motivo, não é diferenciado deste por muitos autores. O princípio da razoabilidade está previsto distintamente do princípio da proporcionalidade na Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo. Por este motivo, preferimos tratar esses dois princípios separadamente, apesar de entendermos que os dois andam juntos.

Segundo MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO²¹³, a razoabilidade aplica-se ao Direito Administrativo para o fim de impor limitações à discricionariedade administrativa, ampliando-se o âmbito de apreciação do Poder Judiciário, e exige proporcionalidade.

Ressaltando que o princípio da proporcionalidade compõe apenas um aspecto do princípio da razoabilidade, DIÓGENES GASPARINI²¹⁴ associa este último à atuação racional e afeiçãoada ao senso comum das pessoas, diante da competência recebida para a prática discricionária de atos administrativos. Nesse diapasão, a lei não permite que o agente público, no exercício de sua competência discricionária, atue de forma incoerente, ou distante daquilo que seja razoável, sensato ou normal.

Sobre o princípio da razoabilidade, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO²¹⁵ explicita que, no exercício da discricção, a Administração deve atuar segundo critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosa das finalidades visadas pela outorga da competência exercida. Diante disso, são ilegítimas e, portanto, juridicamente inválidas, as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes, imprudentes ou insensatas. É que o fato de a lei conferir ao administrador certa margem de

²¹³ Cf. *Direito Administrativo*, p. 72.

²¹⁴ Cf. *Direito Administrativo*, p.24-5.

²¹⁵ Cf. *Curso de Direito Administrativo*, p. 79.

discrição não significa que lhe haja outorgado o poder de agir de acordo com seus humores ou vontades, “muito menos significa que liberou a Administração para manipular a regra de Direito de maneira a sacar dela efeitos não pretendidos nem assumidos pela lei aplicanda”.

O agente da Administração não pode agir conforme a sua vontade nem de forma desarrazoada, manipulando a lei em nome de um pretense interesse público, aviltando a razoabilidade. Por fim, não pode comprometer a razoabilidade em nome de um incremento de arrecadação²¹⁶.

A razoabilidade, conforme pontua MARIA RITA FERRAGUT²¹⁷, “exige a correspondência entre as situações postas (motivo do ato) e as decisões de cunho administrativo, judicial e do particular (ato). E, se assim é, sempre que o sujeito deparar-se com situações em que deva agir com certa margem de discricionariedade, deve adotar a providência mais razoável ao caso concreto, razão de ser da disccrição que lhe é conferida”.

No arbitramento do lucro, o agente da Administração atua com certa margem de discricionariedade. É do agente a decisão de desclassificar a escrita comercial e fiscal do contribuinte se julgar, após análise técnica, que ela é imprestável para os fins a que se destina. Cabe ainda ao agente decidir quanto ao prazo a ser concedido ao contribuinte para o cumprimento de intimações, durante a ação fiscal e quanto a eventuais prorrogações de prazo e novas intimações. Na aplicação do procedimento de arbitramento também existe discricionariedade do agente público, pois, caso não seja possível calcular o lucro arbitrado com base na receita bruta, deve ponderar sobre a possibilidade de arbitrar o lucro com base no lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais; ou utilizar a soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente existentes no último balanço patrimonial conhecido; ou fazer o arbitramento com base no valor do capital ou em outra das grandezas previstas em lei.

Todos esses atos do agente público devem ser pautados pela razoabilidade: o agente deve agir de forma coerente e sensata a fim de adequar o comando da lei aos fins por ela visados. Não está o agente autorizado a atuar de

²¹⁶ Nesse sentido, FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*, p. 179.

²¹⁷ *Ibid*, p. 179.

acordo com a sua vontade; caso a sua atuação se distancie daquilo que seja razoável ou normal, o lançamento resultante será passível de anulação.

9.3. PROPORCIONALIDADE

Assim como o princípio da razoabilidade, o princípio da proporcionalidade está previsto na Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo.

ODETE MEDAUAR²¹⁸ engloba os princípios da proporcionalidade e razoabilidade no primeiro, ensinando que o princípio da proporcionalidade “consiste, principalmente, no dever de não serem impostas, aos indivíduos em geral, obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público, segundo critério de razoável adequação dos meios aos fins”.

O princípio da proporcionalidade, segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO²¹⁹, traz a ideia de que “as competências administrativas só podem ser *validamente* exercidas na *extensão* e *intensidade* proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas” (grifos originais). Como consequência, os atos cujo conteúdo extrapole o necessário para alcançar o objetivo que justifica o uso da competência ficam maculados de ilegitimidade. Ressalta, todavia, que, a rigor, o princípio da proporcionalidade não passa de uma faceta do princípio da razoabilidade.

Sendo assim, como afirma MARIA RITA FERRAGUT²²⁰ ninguém é “obrigado a suportar constringências, em sua liberdade ou propriedade, que não sejam indispensáveis à satisfação do interesse público, constringências essas que devem necessariamente ser razoáveis e proporcionais, considerando-se o benefício a ser atingido”. Diante disso, entende válida a utilização das presunções na criação de obrigações tributárias desde que haja proporcionalidade, especialmente no caso do

²¹⁸ *Direito Administrativo moderno*, p. 128-9.

²¹⁹ Cf. *Curso de Direito Administrativo*, p. 81.

²²⁰ Cf. *Presunções no Direito Tributário*, p. 180.

arbitramento, quando se deve observar, no lançamento, características específicas do contribuinte autuado.

Toda atuação da Administração, além de razoável, deve ser proporcional. Isto significa dizer que as medidas aplicadas pela fiscalização que impliquem obrigações, restrições ou sanções devem ser na medida mínima necessária para atender o interesse público: nem mais nem menos.

No arbitramento do lucro, o agente deve sempre seguir a preferência de cálculo estabelecida na lei ou, se isso não for possível, aplicar procedimento menos gravoso para o sujeito passivo.

9.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva está previsto no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal. Prescreve que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Dirigido ao legislador, prevê que todas as pessoas devem contribuir para a manutenção da coisa pública, por meio do pagamento de impostos, mas sempre e somente na medida de sua capacidade econômica. Com isso, visa a garantir outros princípios, tais como a isonomia e a vedação ao confisco, com vistas à justiça fiscal.

A capacidade econômica, entendemos, não é a capacidade econômica genérica manifestada pelo sujeito, mas a específica, que se verifica com a efetivação da hipótese tributária. Por isso, a base de cálculo do imposto deve sempre representar uma medida da hipótese tributária e a alíquota deve ser graduada segundo a natureza e as características do imposto.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA²²¹ vincula a capacidade contributiva no imposto sobre a renda à sua progressividade. Para obedecer àquele princípio, as alíquotas do imposto sobre a renda devem ser progressivas na forma prevista em lei, que pode regular o modo pelo qual se dará a progressividade, mas não pode anular esta exigência constitucional.

²²¹ Cf. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 116, 118.

Com esse posicionamento concordamos. No plano geral e abstrato, o imposto sobre a renda calculado pelo lucro arbitrado atende ao princípio da capacidade contributiva na medida em que preserva a progressividade, na forma da lei. Suas alíquotas são as mesmas aplicáveis ao cômputo do lucro real e do lucro presumido: 15% sobre a base de cálculo determinada no período de apuração e 10% sobre o valor da base de cálculo que ultrapassar o valor de R\$ 20.000,00 por mês do período de apuração.

Na análise do atendimento ao princípio da capacidade contributiva, cabe questionar se a apuração do lucro tributável da pessoa jurídica por meio de uma norma de presunção preserva a capacidade contributiva do sujeito passivo.

MARIA RITA FERRAGUT²²² entende que sim, que as presunções preservam a capacidade contributiva, uma vez que o evento descrito no fato jurídico típico ocorreu; apenas foi comprovado de forma indireta, por meio de fatos indiciários. Sendo assim, respeita-se a capacidade contributiva no arbitramento da base de cálculo, desde que os critérios para tal adotados revelem a provável capacidade do contribuinte.

Concordamos. A presunção na qual consiste o arbitramento (se não for possível a apuração do lucro real ou do lucro presumido ante a falta ou a imprestabilidade da escrituração comercial e fiscal, então deve ser o lucro tributável, apurado de acordo com as regras de arbitramento) atende, a nosso ver, o princípio da capacidade contributiva. É que, na impossibilidade de apuração da base de cálculo, ela deve ser apurada de forma indireta, por meio de critérios que procuram aproximar o resultado presumido daquele que teria sido obtido caso tivesse sido possível apurar a base de cálculo de forma direta.

Com efeito, entendemos que o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, enquanto norma geral e abstrata, coaduna-se com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que a lei determina que a base de cálculo arbitrada seja calculada levando em conta parâmetros relacionados com a produção de riqueza do contribuinte.

No entanto, consignamos que, mesmo tendo em conta que a lei que estipula os possíveis critérios na aferição do lucro arbitrado tenha sido produzida de acordo com o princípio da capacidade contributiva, quando atingimos o patamar da

²²² Cf. *Presunções no Direito Tributário*, p. 124.

aplicação da norma, no momento da criação da norma individual e concreta, o aplicador do Direito, a fim de respeitar esse princípio, deve adotar a preferência estipulada na lei. Nos casos obscuros, atende à capacidade contributiva o lançamento que, feito em respeito a um desses critérios, for o menos gravoso para o sujeito passivo.

De fato, como vimos, o artigo 535, § 1º, do Decreto n.º 3.000, de 1999, que prevê as alternativas de cálculo do lucro arbitrado quando não conhecida a receita bruta, estabelece, em seu § 1.º, que, a critério da autoridade lançadora, poderão ser adotados limites e preferências na aplicação dos percentuais, levando em consideração a atividade da empresa: (a) atividade industrial: soma da folha de pagamento dos empregados, das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem; (b) atividade comercial: valor das compras; (c) atividade de prestação de serviço: soma dos valores devidos aos empregados.

No arbitramento do lucro, teremos um lançamento válido se, dentro da legalidade, o agente da Administração valer-se da razoabilidade e da proporcionalidade, a fim de tributar o contribuinte na margem de sua capacidade contributiva. Assim sendo, entendemos que, em atendimento a este princípio, o agente da Administração só pode refutar o parâmetro preferencial da lei se for aplicar critério que resulte mais benéfico para o sujeito passivo.

10. CASOS POLÊMICOS

A aplicação do arbitramento nem sempre é simples; existem circunstâncias em que sua pertinência é discutível. Sem pretender dar solução definitiva para qualquer um deles, elegemos três casos polêmicos na aplicação do arbitramento do lucro da pessoa jurídica, dos quais tratamos a seguir.

Em primeiro lugar, abordamos o arbitramento do lucro pelo próprio sujeito passivo: o autoarbitramento. O segundo caso polêmico consiste no cabimento ou não do arbitramento do lucro nos casos limítrofes entre o aproveitamento e a desclassificação da escrita comercial e fiscal do contribuinte, e se o valor do lucro apurado pelo método do arbitramento constitui limite à tributação pelo lucro real. Por último, discorreremos sobre o impropriamente denominado arbitramento “condicional”.

10.1. AUTOARBITRAMENTO: OPÇÃO OU DEVER?

Vimos que o artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, relaciona as hipóteses nas quais deve haver o arbitramento do lucro. Seu parágrafo primeiro autoriza o sujeito passivo a fazer, ele próprio, o pagamento do imposto sobre a renda com base no lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta. Trata-se do autoarbitramento.

Tratamos, a seguir, dessa autorização legal: o sujeito passivo pode, em qualquer caso, abandonar sua escrita comercial e fiscal e aplicar o autoarbitramento do lucro? Essa modalidade de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda consiste em uma opção ou em um procedimento mandatório a ser observado pelo sujeito passivo se atendidos determinados pressupostos?

Verifica-se, na prática, que há contribuintes que utilizam o autoarbitramento como instrumento de planejamento tributário. Nos casos em que o lucro arbitrado resulta menos gravoso que o lucro real, algumas pessoas jurídicas

adotam aquele método de tributação mesmo possuindo escrituração comercial e fiscal regular. Desconsideram a escrituração no cálculo do lucro tributável, mas utilizam-na para embasar a distribuição de lucros aos sócios. Com essa medida, ocasionam a distribuição de lucro em valor maior do que o oferecido à tributação; em suma: distribuem lucro não tributado. Ora, se a escrita comercial e fiscal existe para a distribuição de lucros aos sócios, então a pessoa jurídica não pode alegar sua inexistência para justificar o arbitramento.

Sobre uma suposta “opção” do sujeito passivo pelo lucro arbitrado, consideramos que uma norma jurídica deve ser construída levando-se em conta o sistema do direito positivo como um todo, não podendo o intérprete considerá-la isoladamente. Sendo assim, ao interpretar o parágrafo primeiro do artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995 não se pode ignorar as demais normas que regem o imposto sobre a renda, principalmente o que dispõe o *caput* do artigo.

A Lei Complementar n.º 95, ao dispor sobre a articulação e a redação das leis, estabelece, em seu artigo 11, III, c, que as disposições normativas devem ser redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observando, para esse último propósito, que os parágrafos devem expressar os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida.

Eliminando-se de plano a possibilidade de o parágrafo primeiro do artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, ser uma exceção à regra do *caput*, só se pode interpretá-la como um aspecto a ele complementar. Diante disso, o contribuinte só pode adotar a tributação pelo arbitramento do lucro nas hipóteses em que, conhecida a receita bruta, incorrer em um dos pressupostos relacionados no *caput* do artigo.

Nesse sentido também propugna EURICO DE SANTI²²³, ao defender não ser possível dissociar do seu *caput* o parágrafo primeiro do artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, de modo a condicionar o autoarbitramento unicamente ao conhecimento da receita bruta. DE SANTI admite a existência de um direito subjetivo do contribuinte ao autoarbitramento, mas desde que ele se encontre enquadrado em um dos incisos do *caput* do artigo.

²²³ Imposto de renda: análise da possibilidade da opção pelo lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e aspectos penais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 137, p. 36.

Também assim entende RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA²²⁴, para quem o parágrafo primeiro do artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, está íntima e indissociavelmente ligado ao seu *caput*, e deve ser entendido da seguinte forma:

“- se ocorrer uma das hipóteses do ‘caput’, cabe o arbitramento do lucro tributável;

- se, além disso, a receita bruta for conhecida, o contribuinte pode efetuar o pagamento pelo critério de arbitramento, sem necessidade de aguardar lançamento de ofício pela autoridade fiscal.

O que não se pode ler no parágrafo 1.º do art. 47 da Lei n. 8981 é a autorização para o contribuinte, mesmo não estando enquadrado em qualquer das situações descritas no ‘caput’, poder optar por recolher o imposto por arbitramento”.

O artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, com suas alterações posteriores, estabelece as situações nas quais o lucro da pessoa jurídica deve ser arbitrado. E seu parágrafo primeiro estipula que, quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto sobre a renda correspondente com base no lucro arbitrado.

O *caput* do artigo 47 (e alterações posteriores), a nosso ver, relaciona, em seus incisos, todas as situações nas quais o lucro da pessoa jurídica deve ser arbitrado, ou pelo agente da fiscalização ou pelo próprio sujeito passivo. Não existe autorização legal para o arbitramento do lucro em circunstâncias outras que não aquelas relacionadas nos incisos I a VIII do dispositivo em referência. Defender que o particular pode fazer o autoarbitramento em hipótese não prevista na lei seria sustentar que o agente da Administração pode fazer o mesmo, o que é um absurdo.

Sendo assim, propugnamos que única e exclusivamente nas situações listadas é possível haver arbitramento do lucro da pessoa jurídica, isto é, somente na impossibilidade de apuração do lucro real ou presumido, e pelos demais motivos relacionados na lei, é cabível o arbitramento. Em qualquer outra circunstância, o lucro será real ou presumido (caso a pessoa jurídica atenda aos requisitos legais e tenha exercido a opção). E, nas hipóteses previstas para o arbitramento, não há escolha: o lucro deve ser obrigatoriamente arbitrado, na forma prevista em lei, ante a impossibilidade de ser apurado segundo qualquer um dos outros dois métodos.

Não fosse por esses motivos, temos ainda que o Código Civil e a legislação tributária determinam a obrigatoriedade de a pessoa jurídica manter em

²²⁴ *Fundamentos do imposto de renda*, p. 426.

boa ordem seus livros comerciais e fiscais e demais documentos e papéis que tenham servido de base para a escrituração.

Admitir que o sujeito passivo tem o direito de “optar” pela apuração do imposto sobre a renda pelo método do lucro arbitrado em qualquer circunstância seria ignorar a obrigatoriedade que toda pessoa jurídica tem de manter em ordem e apresentar à fiscalização sua documentação contábil e fiscal sempre que para tal tenha sido regularmente intimada. Caso o autoarbitramento do lucro fosse uma escolha, também o seria a manutenção da documentação contábil e fiscal, transformando em opção o cumprimento do Código Civil e das leis tributárias que obrigam o sujeito passivo a manter referida documentação em ordem e à disposição do fisco.

Ademais desses argumentos, EURICO DE SANTI²²⁵ aponta ainda o aspecto penal da omissão da escrita comercial e fiscal com o intuito de obter o benefício da redução do tributo:

“Além disso, convém advertir que a lei 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, estipula no seu art. 2.º que a conduta de ‘omitir declaração sobre rendas’ (elemento objetivo do tipo) com o fim de ‘eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento do tributo’ (elemento subjetivo do tipo) subsume-se, perfeitamente, à conduta recomendada pela tese de autoarbitramento, ensejando a qualificação de ‘crime contra a ordem tributária’ e a respectiva pena de seis meses a dois anos de reclusão”.

Concordando com esse posicionamento, concluímos, com estas ponderações, que o sujeito passivo não é livre para fazer o autolançamento do imposto sobre a renda com base no autoarbitramento. Não pode utilizar-se do autoarbitramento como planejamento tributário, porque, com isso, viola a lei. Não pode omitir informações com o objetivo de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos.

Diante da interpretação sistemática das normas do direito posto, a pessoa jurídica só pode fazer o autolançamento com base no autoarbitramento nas circunstâncias em que a lei autoriza, ou seja, somente nos casos em que não possua escrituração contábil e fiscal ou esta seja imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real ou nas demais hipóteses previstas em lei. Procedendo indevidamente, sujeita-se ao

²²⁵ Imposto de renda: análise da possibilidade da opção pelo lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e aspectos penais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 137, p. 36.

lançamento com base em outro método de apuração, caso a autoridade fiscal verifique que o autolançamento foi feito ao arrepio da lei, além de submeter-se às sanções previstas na legislação tributária e penal.

Por outro lado, incorrendo em uma das hipóteses previstas para o arbitramento do lucro, sendo conhecida a receita bruta, o sujeito passivo pode fazer o autolançamento por meio do autoarbitramento. Não precisa aguardar até que haja uma ação fiscal para que, ao seu término, um agente da fiscalização faça o lançamento.

Sobre o assunto já se manifestaram a Secretaria da Receita Federal do Brasil e o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), conforme ementas a seguir transcritas:

AUTOARBITRAMENTO. Quando conhecida a receita bruta da empresa e ela não mantiver a escrituração de livro fiscal obrigatório será possível efetuar o pagamento do Imposto de Renda da pessoa jurídica com base no lucro arbitrado pelo próprio contribuinte (Solução de Consulta n.º 53, de 2005, emitida pela 10.ª Região Fiscal).

LUCRO PRESUMIDO. O autoarbitramento é uma forma excepcional de apuração dos tributos devidos, se presente uma das circunstâncias legalmente previstas, a impedir a apuração regular da base tributável. Inadmissível a manipulação deste direito, após o início da ação fiscal, para transformá-lo em um meio de ocultar as irregularidades existentes na escrituração que suportou a apuração do lucro antes declarado como tributável (DRJ/Campinas, 1ª Turma, Acórdão nº 6.249, 23.3.2004).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO DE OFÍCIO - IRPJ - ARBITRAMENTO DOS LUCROS POR INICIATIVA DO SUJEITO PASSIVO. HIPÓTESES - Conhecida a receita bruta e configurada a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas nos incisos de I a VII do artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, o sujeito passivo se acha autorizado a adotar o autoarbitramento para a apuração do imposto de renda devido no correspondente período. (Primeiro Conselho de Contribuintes, Quinta Câmara. Acórdão n.º 105-14867, de 02/12/2004)

Ante todo o exposto, entendemos que andou bem o legislador regulamentar, ao dispor, no *caput* do artigo 531 do Decreto n.º 3.000, de 1999, que o contribuinte pode efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta e desde que ocorrida uma das hipóteses do artigo 530 do mesmo diploma, o que significa dizer que, desde que conhecida a receita bruta, o próprio contribuinte pode proceder ao arbitramento do lucro e ao pagamento do tributo correspondente, se e somente se:

- a) obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- b) a escrituração a que estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
 - determinar o lucro real;
- c) deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa (caso tenha exercido opção pelo lucro presumido);
- d) optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- e) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior;
- f) não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no diário;
- g) não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2.º do artigo 177 da Lei n.º 6.404, de 1976, e § 2.º do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977.

Nesses casos, como vimos, o sujeito passivo submete-se ainda às sanções previstas para o descumprimento dos deveres instrumentais ou formais.

10.2. DOCUMENTAÇÃO IMPRESTÁVEL, CASOS OBSCUROS. O VALOR DO LUCRO ARBITRADO CONSTITUI LIMITE À TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL?

10.2.1. Sobre a documentação imprestável

Quando a escrituração comercial e fiscal não existe ou não é exibida para o agente da fiscalização, mediante intimação regular, não resta dúvida que o caso é de arbitramento do lucro. No entanto, quando se trata de imprestabilidade da escrituração, existe uma zona cinzenta sobre a qual sempre pairam dúvidas. Quando a escrituração do sujeito passivo é considerada não aproveitável, ocorre o que se denomina “desclassificação da escrita”, e aplica-se o arbitramento do lucro, como visto, medida excepcional.

A questão que se coloca é: em quais circunstâncias a documentação é considerada imprestável? Em quais situações os vícios, erros ou deficiências inutilizam a escrituração? A desclassificação da escrita do contribuinte é escolha do agente da fiscalização?

Sobre o assunto, lembra ALBERTO XAVIER²²⁶:

“Não basta uma simples dificuldade ou maior onerosidade do exercício do dever de investigação, em decorrência de vícios isolados da escrita, para exonerar o Fisco do cumprimento do seu dever funcional, autorizando-o desde logo ao recurso ao instituto do arbitramento. Enquanto essa possibilidade subsiste, deve o Fisco prosseguir no cumprimento de seu dever, seja qual for a complexidade e o custo de tal investigação”.

Em complementação, XAVIER²²⁷ salienta, com base na Súmula n.º 76 do Tribunal Federal de Recursos²²⁸, que a adoção do arbitramento pressupõe a prova de que os vícios isolados da escrituração tornam absolutamente impossível ao fisco reconstituir, com base nela, o lucro real. Somente nessa circunstância a escrituração é imprestável para o objetivo a que visa, levando à sua desclassificação e legitimando a aplicação da base de cálculo subsidiária em que a receita bruta se traduz.

²²⁶ *Do lançamento no Direito Tributário brasileiro*, p. 152

²²⁷ Cf. *Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 152.

²²⁸ Súmula n.º 76 do TFR: “Em tema de Imposto de Renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita”.

Também BULHÕES PEDREIRA²²⁹ manifesta-se sobre esse tema, advertindo que a falta de comprovação de despesas autoriza o arbitramento do lucro, mas somente se os lançamentos não comprovados são em vulto ou importância capaz de comprometer toda a escrituração. A desclassificação da escrituração somente se justifica se as irregularidades forem sérias: se não for este o caso, as deduções não comprovadas devem ser glosadas e acrescidas ao lucro líquido demonstrado pela escrituração.

No mesmo sentido, MARIA RITA FERRAGUT²³⁰ defende que a documentação do sujeito passivo pode encontrar-se viciada sem que isso impeça que o conteúdo que deveria suportar possa ser identificado por meio de outros suportes físicos. Complementa que o “que importa para o Fisco quando a função administrativa estiver voltada para a investigação da ocorrência fática do evento descrito no fato jurídico tributário, é saber se o evento descrito no fato ocorreu, não sendo qualquer dificuldade que o exonerará do dever de lançar baseando-se em provas diretas”.

O Poder Judiciário vem entendendo de forma análoga: somente nos casos em que não é, de todo, possível a apuração do lucro tributável, admite-se o arbitramento, a exemplo dos julgados cujas ementas a seguir transcrevemos:

TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - OMISSÃO DE RECEITA - IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO - ARBITRAMENTO - ART. 148, CTN E REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA - RIR/80, APROVADO PELO DECRETO nº 85.450/80, ART. 399, II E IV. (...) 2 - Não há falar em irregularidade do procedimento de arbitramento do lucro da empresa. Em primeiro lugar, as autoridades fiscais da SRF tomaram a decisão pelo arbitramento por haverem detectado omissão de escrituração de mais de 200.000 documentos alusivos a operações da empresa, o que, irrefutavelmente, coloca em dúvida a credibilidade da documentação fiscal da empresa e, conseqüentemente, autoriza a desconsideração da escrita contábil oficial, nos termos do disposto no art. 148, CTN, e art. 399, IV, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80. (...) (TRF 1, 7.^a Turma. AC 199738000371190 – Rel. Juiz Federal Francisco Renato Codevila Pinheiro Filho (conv.). e-DJF1 - Data:12/06/2009, pág.217)

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IRPJ - MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA À MARGEM DOS CONTÁBEIS REGISTROS - PROVA PERICIAL ROBUSTA - ÔNUS CONTRIBUINTE INATENDIDO - IMPROCEDÊNCIA AOS EMBARGOS. 1. Em sede de apurada omissão de movimentação

²²⁹ Cf. *Imposto sobre a renda; pessoas jurídicas*, v. I, p. 266.

²³⁰ Cf. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 328.

bancária, assim mantida à margem dos contábeis registros, analisando a r. prova pericial livros e declarações, em mérito com precisão pontua o r. laudo não foi localizado o Livro Caixa da atividade empresarial, sendo que no Livro Diário a inexistir qualquer lançamento de movimentação bancária, por fim e também essencialmente registrando o r. laudo deu-se a desclassificação da escrita em função da falta de escrituração da movimentação bancária. 2. Consistentes, sólidos, os informes periciais em pauta, enquanto o contribuinte não logrou coligir ao feito elementos de convicção hábeis a desfazer / abalar a presunção de certeza e decorrente liquidez do crédito em pauta. 3. Instaurada a ação fiscal, com objetividade demonstra a constatação, deu-se movimento bancário em nome dos sócios da parte apelante, sem o elementar registro contábil no movimento diário, a defletir deficiente escrita e sua imprestabilidade ao apuratório do lucro, assim ocasionando o realizado arbitramento, com detalhamento produzido o levantamento construído. 4. No arbitramento deu-se a apuração de cálculo estampada, emblematicamente concluindo a União, instaura insegurança na fidelidade da escrita a falta de contabilização do bancário movimento, a justificar desclassificação e arbitramento do lucro da atividade empresarial. (...) (TRF 3, Turma Suplementar da 2.ª Seção. AC 98030286510. Rel. Juiz Silva Neto – Data: 26/06/2008. DJF3 de16/07/2008).

Por outro lado, havendo possibilidade de apurar o lucro real, não há que se falar em arbitramento do lucro. O agente da Administração não está, neste caso, autorizado a arbitrar o lucro, devendo a tributação ser feita pelo lucro real, com base na presunção de omissão de receita:

TRIBUTÁRIO. EMPRESA SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSTO DEVIDO CALCULADO PELO TOTAL DA RECEITA OMITIDA. INAPLICABILIDADE DO ART. 400, PARÁGRAFO 6º, DO RIR/80 - DECRETO 85.450/80, QUE PREVÊ O LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. APELAÇÃO NÃO PROVIDA. 1. A questão diz respeito à aplicação do disposto no parágrafo 6º do artigo 400 do RIR/80, tendo sido o contribuinte autuado pelo fisco federal em virtude de irregularidades constatadas na respectiva escrituração. 2. Hipótese na qual a fiscalização realizada na escrituração da empresa conseguiu detectar a existência de omissão de receita, cujo valor integral foi considerado no cálculo do lucro real, na forma do art. 387 do Regulamento. 3. O regime de arbitramento, a que pretende ser submetida a agravante, está vinculado à imprestabilidade da escrituração contábil e financeira da empresa, quando da apuração, pelo fisco, da existência de receita omitida, situação diversa a dos autos, em que o valor omitido fora apurado pela fiscalização nos livros contábeis da própria contribuinte. Precedentes. 4. Apelação não provida (TRF 5, Terceira Turma. AMS 9405064231. Rel. Des. Federal Frederico Pinto de Azevedo. Data: 22/10/2009. Publ. DJE 03/11/2009, pág.374)²³¹.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes) já manifestou o mesmo entendimento:

LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO - O resultado da pessoa jurídica deve ser apurado mediante arbitramento do lucro quando não são apresentados

²³¹ No mesmo sentido, TRF 5, Terceira Turma. AG 200905000079734. Rel. Des. Fed. Vladimir Carvalho. Data: 28/05/2009. Publ. DJ de17/07/2009 - Página:306

elementos que permitam o levantamento sob outra forma nem a efetiva movimentação financeira realizada pela pessoa jurídica (Primeiro Conselho de Contribuintes, 3.^a Câmara, Acórdão n.º 103-23640, de 17/12/2008).

Concluimos, deste estudo, que não cabe ao sujeito passivo e muito menos ao agente da fiscalização qualquer escolha quanto à utilização ou não da escrita comercial e fiscal do contribuinte. Se sua escrita puder ser aproveitada, deve ser. É que, como vimos, o lucro real é o que melhor espelha a materialidade da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, e deve prevalecer frente ao arbitramento, uma presunção legal relativa. Sendo assim, a escrita contábil e fiscal do contribuinte só deve ser desclassificada como último recurso, quando for de todo impossível o seu aproveitamento, confirmando o caráter de excepcionalidade do arbitramento do lucro. No entanto, temos que, na desclassificação da escrita, existe uma atividade humana, que nunca é totalmente destituída de discricionariedade. A decisão de desclassificar a escrita fica sujeita ao contraditório e à ampla defesa.

10.2.2. As situações limítrofes

Não pretendemos aqui estipular limites matemáticos a partir dos quais a desclassificação da escrita é mandatória. A certeza que temos é que, existindo escrituração regular, mesmo com algumas e até mesmo várias irregularidades, desde que não a inutilizem, não tendo havido opção do sujeito passivo pela tributação pelo lucro presumido, ele deve ser tributado pelo lucro real. Se a escrita é fiel à realidade ou não, cabe ao agente da administração verificar e fazer o lançamento correspondente, se for o caso.

Mas a rigor, é o agente da fiscalização que, com base nas provas e nos seus conhecimentos técnicos de contabilidade e de legislação tributária irá decidir se aquela escrita pode ou não ser utilizada. Naturalmente, essa decisão pode ser contestada pelo sujeito passivo. Cada caso deve ser analisado individualmente. Se, no curso do processo administrativo, o sujeito passivo demonstrar, com base em provas, que era possível apurar o lucro real (ou presumido) e, como consequência, o método de apuração da base tributável utilizado foi indevido, o lançamento por arbitramento deve ser anulado para dar

lugar a um novo (ou não), feito pelo método adequado (lucro real ou presumido), se não tiver ocorrido a decadência.

O agente público só está autorizado a fazer o lançamento pelo lucro arbitrado quando, com base em provas, demonstrar não ser, de todo, possível o lançamento por um dos outros dois métodos. No entanto, existem casos nebulosos, nos quais a aplicação do arbitramento do lucro é discutível.

O resultado da apuração do lucro tributável pelo método do lucro arbitrado e pelo método do lucro real em geral não é o mesmo. Na maioria dos casos, o que se observa, na prática, é que, dependendo das circunstâncias, um método resulta mais ou menos gravoso que outro. Se o valor da receita omitida for muito significativo, o valor do imposto apurado pelo lucro arbitrado pode ser mais vantajoso para o sujeito passivo. Pergunta-se se, nesta situação, é possível fazer uma “opção” pelo arbitramento, já que este se mostra mais benéfico do que a tributação pelo lucro real. Nos casos em que a tributação pelo lucro real é mais gravosa do que a tributação pelo lucro arbitrado, questiona-se ainda se o valor apurado por arbitramento configura um “limite” à tributação pelo lucro real.

Sobre este assunto, destacamos, primeiramente, que, se é possível apurar o lucro tributável do contribuinte tanto pelo lucro real quanto pelo lucro arbitrado, a primazia é do lucro real, mesmo que o lucro arbitrado seja mais benéfico. É que, como vimos, o lucro real é o que melhor retrata a materialidade contemplada na regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda. Além disso, o arbitramento do lucro é medida excepcional, a ser aplicada nas hipóteses previstas em lei, não sendo autorizada nos casos em que o lucro real pode ser determinado. Nessas circunstâncias, o arbitramento deve ser de todo descartado, e o valor apurado segundo esse método não serve como parâmetro ou limite à tributação pelo lucro real. Os dois métodos – lucro real e arbitrado – não convivem em um mesmo período de apuração.

Não existe método “híbrido”, parte lucro real e parte lucro arbitrado, nem para agravar nem para diminuir o valor do tributo apurado. É o que se verifica da decisão do CARF cuja ementa encontra-se a seguir transcrita:

IRPJ LUCRO REAL E LUCRO ARBITRADO - Uma vez constatada a presunção legal de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários em contas-correntes da contribuinte, tidos como de origem não comprovada, revela-se inadequado o lançamento que tributa, isoladamente,

as receitas omitidas com base no lucro arbitrado sem considerar a tributação das receitas declaradas nas DIPJ's apuradas com base no lucro real, caracterizando, assim, a utilização de dois regimes de apuração dos lucros tributáveis em relação a um mesmo ano calendário. Preliminares Rejeitadas. Recurso Voluntário Provido. Ano-calendário: 2001 a 2003 (CARF - 2ª Turma da 2ª Câmara Processo n.º 19740.000507/2006-21 – Acórdão n.º 108-09831, de 05/02/2009)

O CARF não admite sejam utilizados dois métodos diferentes a fim de apurar o lucro tributável, em um mesmo período de apuração (no caso específico, o anual). Ou se utiliza um método, ou se utiliza outro; ou tributa-se pelo lucro real ou pelo lucro arbitrado. A lei não prevê a possibilidade de, em um mesmo período de apuração, utilizarem-se concomitantemente dois métodos de apuração do lucro tributável.

Nesse sentido, também não é possível comparar um e outro método – lucro real e lucro arbitrado – e aplicar o mais benéfico ou o mais gravoso. Entendemos ainda não ser possível aplicar um dos métodos com a condição de que o tributo assim apurado não pode ultrapassar o tributo apurado pelo outro método. Diante desse raciocínio, temos para nós não ser possível apurar o lucro tributável pelo lucro real tendo como limite o valor que seria tributável pelo lucro arbitrado.

No entanto, a decisão quanto ao aproveitamento da escrita comercial e fiscal do contribuinte ou a sua desclassificação cabe ao agente fiscal, com base em provas. Em que pese o fato de a lei não permitir que haja escolha do agente, não podemos desconsiderar o fato que todo ato humano envolve um certo grau de discricionariedade. Diante disso, há que se observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, além do contraditório e a ampla defesa.

10.3. O ARBITRAMENTO “CONDICIONAL”

10.3.1. Definição e estudo de casos

Arbitramento “condicional”, conforme se depreende das decisões do CARF, é o arbitramento que, uma vez constituído pela autoridade lançadora, torna-se passível de ser desconstituído mediante a apresentação da escrita comercial e fiscal somente no âmbito do processo administrativo fiscal, no momento da

impugnação, não obstante ter havido, durante o procedimento de fiscalização, intimações para o sujeito passivo, concedendo-lhe prazo suficiente para o respectivo cumprimento, sem que tivessem sido atendidas.

Explicando melhor, assim se processa arbitramento denominado “condicional”:

- a) iniciado o procedimento de fiscalização do imposto sobre a renda de pessoa jurídica, o sujeito passivo é regularmente intimado para, em prazo razoável, exhibir seus livros e documentos comerciais e fiscais;
- b) o sujeito passivo não atende a intimação e não apresenta qualquer justificativa ou pedido de prorrogação do prazo para a exibição dos documentos solicitados;
- c) a intimação é reiterada e mesmo assim o sujeito passivo não se manifesta;
- d) devido à omissão do sujeito passivo, por impossibilidade de apurar o lucro real (ou presumido, se for o caso), o agente da Administração faz o lançamento do imposto com base no lucro arbitrado;
- e) recebida a notificação do lançamento, o sujeito passivo, ainda sem justificar a omissão no cumprimento das intimações recebidas no curso do procedimento de fiscalização, resolve apresentar os livros e documentos comerciais e fiscais juntamente com a impugnação, oferecendo, aí sim, todos os elementos para que se apure o lucro real (ou presumido) ou constate-se prejuízo fiscal. Solicita diligência ou perícia nos documentos omitidos no curso do procedimento fiscal e agora apresentados. Com essa providência, o sujeito passivo pretende anular o lançamento anterior, com base no lucro arbitrado;
- f) após essa diligência ou perícia seria então feito um novo lançamento, com base no lucro real (ou presumido) ou lançamento nenhum, em face da existência de prejuízo fiscal.

A anulação do lançamento anterior, com base no lucro arbitrado, nessas circunstâncias, configuraria o arbitramento “condicional”, isto é, o arbitramento passível de ser anulado em face da documentação apresentada pelo sujeito passivo somente no momento da impugnação, e não durante o procedimento fiscal, quando foi reiteradamente intimado.

A denominação “arbitramento condicional” é, a nosso ver, inadequada. Primeiro porque não existe arbitramento “incondicional”; para haver arbitramento do lucro devem ser preenchidos determinados pressupostos previstos em lei. Segundo porque a constituição do imposto sobre a renda por arbitramento, assim como a de qualquer obrigação tributária é definitiva, mesmo que seja posteriormente alterada ou desconstituída. Também assim entende MARIA RITA FERRAGUT²³², ao afirmar que, uma vez lavrado, “o lançamento por arbitramento, como qualquer outro ato jurídico produzido pela Administração, é definitivo, muito embora deva ser revisto e, conforme o caso, alterado ou até mesmo anulado”.

No entanto, arbitramento “condicional” é a denominação dada pelo CARF à situação descrita, e, para facilitar o raciocínio, ela será mantida, mesmo não sendo, a nosso ver, a mais apropriada.

A omissão deliberada e injustificada na exibição dos livros e documentos comerciais e fiscais tem se mostrado uma estratégia de defesa do sujeito passivo, com o objetivo de, manipulando e tumultuando o procedimento, provocar a ocorrência da decadência e escapar da tributação. Por força do artigo 149 do CTN, anulando-se o lançamento do imposto sobre a renda anteriormente feito com base no lucro arbitrado, novo lançamento só será válido se não tiver decorrido o prazo decadencial. Operando-se a decadência antes que novo lançamento seja feito, o sujeito passivo terá se beneficiado de sua própria omissão.

Avilta-se, com isso, a função da regra de decadência, que tem por objetivo estabelecer um limite temporal para a atuação da Administração. No caso em estudo, verificamos que, por meio de sua omissão, o sujeito passivo pode dar causa à incidência da norma de decadência nos casos em que houve atuação regular da Administração, que resultou em um lançamento dentro da legalidade, de acordo com as provas existentes.

²³² *Presunções no Direito Tributário*, p. 286-7.

Além disso, com essa conduta, o sujeito passivo pretende que a Administração determine uma diligência ou perícia, que nada mais é do que um novo procedimento de fiscalização, agora uma auditoria em seus livros e documentos comerciais e fiscais anteriormente frustrada por sua própria omissão em exibi-los no momento devido, isto é, no curso da ação fiscal. Isto acarreta aumento indevido de custos para a Administração, custos esses que o próprio sujeito passivo desnecessariamente causou, por sua conduta deliberadamente omissiva.

Assim como a Administração, o particular deve sempre pautar seus atos pela moralidade e pela boa-fé. Omitir a apresentação de provas com o intuito de beneficiar-se dessa omissão certamente não demonstra nem uma coisa nem outra.

Enquanto o CARF vem sendo constante em suas decisões, não aceitando, para fins de anulação do lançamento, que o sujeito passivo apresente seus livros e documentos comerciais e fiscais somente no momento da impugnação, quando, injustificadamente, não o fez no curso da ação fiscal, ao estudarmos decisões proferidas pelos Tribunais, observamos que a questão não é pacífica.

Transcrevemos, primeiramente, algumas ementas de decisões do CARF:

IRPJ/CSLL – ARBITRAMENTO – APRESENTAÇÃO POSTERIOR DA DOCUMENTAÇÃO – INEFCÁCIA – Inexistindo o arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja falta de apresentação durante a ação fiscal restou plenamente caracterizada (Primeiro Conselho de Contribuintes, 7.^a Câmara. Acórdão n.º 107-08884, de 25/01/2007).

Nesta decisão, o CARF rejeita expressamente a existência do arbitramento “condicional”, alegando não ser possível desconstituir lançamento regularmente efetivado, já que a falta de exibição da documentação durante a ação fiscal ficou comprovada.

IRPJ – CSLL – ARBITRAMENTO – AUSÊNCIA DE LIVRO CAIXA – Não sendo precipitado o feito fiscal, é extemporânea a apresentação de livro Caixa, após o lançamento de ofício, por pessoa jurídica autorizada a optar pelo lucro presumido, restando como determinação legal para apuração da base tributável o arbitramento (Primeiro Conselho de Contribuintes, 8.^a Câmara. Acórdão n.º 108-06004, de 22/02/2000).

Trata-se de sujeito passivo optante pelo regime do lucro presumido que não apresentou livro Caixa quando intimado no curso do procedimento de fiscalização, apresentando-o somente após finda a ação fiscal. Considerando que não houve irregularidade no procedimento, o então Conselho de Contribuintes não aceitou a exibição posterior da prova para o fim de desconstituir o arbitramento.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – Não procede a preliminar de cerceamento ao direito de defesa quando intimado por várias vezes o contribuinte, não entrega documentos, dizendo possuí-los logo após o lançamento, mas nunca os tendo apresentado.

ARBITRAMENTO – Tem procedência o arbitramento decorrente de reiterada negativa do sujeito passivo em apresentar documentos ao Fisco (Primeiro Conselho de Contribuintes, 1.^a Câmara. Acórdão n.º 101-94194, de 13/05/2003).

IRPJ – LUCRO ARBITRADO – NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS E DE LIVROS E DOCUMENTOS NECESSÁRIOS À APURAÇÃO DO LUCRO REAL – A não apresentação da declaração de rendimentos, bem assim dos livros e da documentação contábil e fiscal, apesar de reiteradas e sucessivas intimações, impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável (Primeiro Conselho de Contribuintes, 7.^a Câmara. Acórdão n.º 107-06368, de 28/01/2001).

Nestes dois julgados, o CARF salienta que, durante a ação fiscal, o sujeito passivo foi reiteradamente intimado e, mesmo assim, não apresentou a prova requisitada. Com isso, foi rejeitada a alegação de cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

Concordamos que, quando a omissão na apresentação dos livros e documentos comerciais e fiscais é deliberada, o lançamento anterior, pelo método do arbitramento, não deve ser anulado. Por outro lado, defendemos que o lançamento por arbitramento pode e deve ser desconstituído sempre que for constatada qualquer irregularidade no procedimento fiscal, bem assim nos casos em que a omissão do sujeito passivo na apresentação dos livros e documentos tenha resultado plenamente justificada, tal como ocorre quando os livros e documentos comerciais e fiscais do sujeito passivo estão na posse da fiscalização estadual, por exemplo.

Vejamos algumas decisões do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o assunto, nas quais o julgador admite a justificativa do sujeito passivo pela não apresentação dos documentos

comerciais e fiscais no curso da ação fiscal, aceitando-os posteriormente, por ter ficado demonstrada irregularidade no procedimento de fiscalização:

IRPJ e CSL – ARBITRAMENTO DE LUCROS – APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS – IMPOSSIBILIDADE – Incabível o arbitramento do lucro tributável motivado pela falta de apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, quando o não atendimento à intimação independe da vontade do fiscalizado (Primeiro Conselho de Contribuintes, 8.^a Câmara. Acórdão n.º 108-09234, de 28/02/2007).

Neste caso, os livros e documentos contábeis e fiscais não foram exibidos à fiscalização porque o sujeito passivo estava impossibilitado de fazê-lo, por razões alheias à sua vontade. Desconstituiu-se o arbitramento.

IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCROS – APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS – CONCESSÃO DE PRAZO – Incabível o arbitramento do lucro tributável motivado pela falta de apresentação de livros, documentos e demonstrativos contábeis e fiscais, base para a tributação pelo lucro real, quando o Fisco não concede prazo mínimo razoável para o atendimento à intimação que exigia tais elementos (Primeiro Conselho de Contribuintes, 8.^a Câmara. Acórdão n.º 108-08845, de 25/05/2006).

Ficou comprovado que a fiscalização não concedeu prazo suficiente ao sujeito passivo para atender a intimação. O arbitramento, neste caso, foi desconstituído.

Ao analisarmos decisões proferidas pelo Poder Judiciário, verificamos que não existe ainda uma posição definida quanto ao tema do arbitramento “condicional”. Na nossa pesquisa, encontramos tanto decisões determinando a desconstituição do arbitramento mediante a exibição dos livros e documentos comerciais e fiscais após o término da ação fiscal quanto decisões mantendo o arbitramento. Vejamos algumas decisões dos Tribunais:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO – IMPOSTO DE RENDA – LUCRO ARBITRADO – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – PERÍCIA JUDICIAL – REGULARIDADE DOS LIVROS CONTÁBEIS. 1. Ainda que intempestiva a apresentação dos livros contábeis, foi demonstrada em juízo a regular escrituração dos livros, possibilitando a apuração do IRPJ pelo lucro real, não havendo razão para subsistir o lançamento por arbitramento do lucro. Elididas as circunstâncias que alicerçaram o arbitramento, mediante perícia judicial comprovando a idoneidade dos elementos contábeis, não pode prevalecer o ato extremado praticado pela Administração, pois a obrigação tributária deriva de lei (TRF 1.^a Região, Apelação Cível 2002.33.00.021672-6/BA, 7.^a Turma, rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral. Data: 07/04/2009, e-DJF1 de 24/04/2009, p. 111).

O TRF aceitou a apresentação intempestiva dos livros comerciais como prova boa o suficiente para desconstituir o arbitramento do lucro da pessoa jurídica ²³³.

APRESENTAÇÃO POSTERIOR DO BALANÇO GERAL, DURANTE O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL, DEMONSTRANDO A APURAÇÃO DE PREJUÍZO. 1. Mesmo nas hipóteses que autorizam o arbitramento do lucro pelo Fisco, se a empresa, após ser notificada do lançamento de ofício, oferece impugnação no âmbito administrativo, com a entrega das suas demonstrações financeiras, comprovando ter apurado prejuízo real, resulta ilegítima a imposição fiscal, quer em relação à pessoa jurídica, quer quanto aos sócios, pois, sem um resultado positivo no encerramento do período base, não há base de cálculo para os tributos incidentes sobre o lucro (TRF 4.^a Região, Apelação Cível 9604426168/PR, 2.^a Turma, rel. Juíza Tânia Terezinha Cardoso Escobar, 24/10/1996, DJ 27/11/1996, p. 91432).

Sem esclarecer se o contribuinte foi regularmente e reiteradamente intimado ou não para apresentar seu balanço patrimonial, o TRF aceitou a apresentação do balanço da empresa como prova de que houve prejuízo fiscal, mesmo após ter sido notificada do lançamento por arbitramento.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. ARBITRAMENTO. CABIMENTO. CTN, ART. 148. CERCEAMENTO DE DEFESA AFASTADO.

I. Muito embora as lides sobre omissão de receita, de regra, reclamem dilação probatória, não é o caso na hipótese de a impugnação se concentrar na ilegitimidade do arbitramento e a prova documental carreada aos autos traduzir, por si só, a resistência da Apelante em apresentar os documentos e informações exigidos pelo Fisco.

II. O Princípio da Verdade Material não autoriza, na instância judicial, a desconstituição de arbitramento fiscal impugnado pelo contribuinte quando ele próprio impediu, na esfera administrativa, a apuração dos fatos geradores do tributo.

III. Apelação improvida.

TRF 1.^a Região. Apelação Cível. Processo: 9601201327 UF: BA. Órgão Julgador: 2.^a Turma Suplementar. Data da decisão: 20/11/2001 DJ de 25/2/2002, p. 111.

²³³ Outras decisões a favor do arbitramento “condicional”: STJ. REsp 834051/RS. Processo n.º 2006/0065990-0. Relator: Ministro José Delgado. Órgão Julgador: 1.^a Turma. Data do julgamento: 19/09/2006. Publicação: DJ de 16/10/2006, p. 314. TRF 4.^a Região. Apelação Cível. Processo n.º 2002.04.01.014827-6. UF: RS. Data da decisão: 29/06/2005. Órgão Julgador: 1.^a Turma. Relator: Juiz Wellington Mendes de Almeida. Publicação: DJ 20/07/2005, p. 392.

O Tribunal refutou a tese do contribuinte de violação do princípio da verdade material, porque foi ele mesmo, o contribuinte, que impediu a apuração dos fatos na constituição do crédito tributário²³⁴.

10.3.2. A falta de apresentação da documentação contábil e fiscal na intimação regular

Como vimos, no curso da ação fiscal, os livros, documentos e demais esclarecimentos prestados pelo particular constituem provas, que irão servir de supedâneo para a determinação da base de cálculo do tributo, conforme prescreve o artigo 147 do CTN. A documentação contábil e fiscal também comprova a inexistência de lucro, se for o caso. Sua não apresentação à fiscalização, quando objeto de intimação específica, enseja a aplicação da norma presuntiva do arbitramento do lucro, ante a impossibilidade de apuração da base de cálculo presumida ou real ou mesmo da constatação de inexistência de lucro.

O artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, em seus incisos I, III e VIII, trata do arbitramento do lucro da pessoa jurídica no caso de omissão do particular em manter e apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Autoriza o arbitramento nos casos em que a documentação inexistente ou não é exibida à autoridade administrativa responsável pelo lançamento.

O arbitramento do lucro da pessoa jurídica já pode, em tese, ser aplicado a partir da primeira recusa do contribuinte de apresentar seus documentos e papéis mediante intimação regular da autoridade lançadora. Sempre que possível, entendemos que a intimação deve ser reiterada. É que o arbitramento do lucro da pessoa jurídica é medida excepcional e, como tal, deve ser aplicada somente nos casos específicos previstos em lei, quando for de todo impossível apurar o lucro da

²³⁴ Outras decisões que refutam o arbitramento “condicional”: TRF 3.ª Região. Apelação Cível. Processo 2006.03.99.030631-8. UF: SP. Órgão Julgador: 6.ª Turma. Data do julgamento: 28/11/2007. DJU de 14/01/2008, p. 1682. Relator: Juiz convocado Miguel Di Pierro. TRF 3.ª Região. Apelação Cível. Processo 2003.03.99.021269-4. UF: MS. Órgão Julgador: 3.ª Turma. Data do julgamento: 14/11/2007. DJU de 12/12/2007, p. 327. Relator: Juiz convocado Roberto Jeuken. TRF 3.ª Região. Apelação Cível. Processo 2003.61.14.008963-0. UF: SP. Órgão Julgador: 3.ª Turma. Data do julgamento: 28/02/2007. DJU de 18/04/2007, p. 373. Relator: Juiz convocado Silva Neto.

pessoa jurídica por um dos outros dois métodos. Para que se justifique o arbitramento, é preciso haver comprovação do desatendimento às intimações, de modo a impossibilitar a apuração do lucro real (ou presumido). Assim dispõe a ementa que transcrevemos a seguir, com a qual concordamos²³⁵:

IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – O arbitramento não é penalidade e constitui-se em técnica para se aferir a base tributável quando impossibilitada a sua apuração pelos meios adequados. Legítimo o arbitramento quando a empresa, apesar de reiteradas intimações, não logra comprovar a existência de escrituração comercial, nem a apresentação das declarações de rendimentos (Primeiro Conselho de Contribuintes, 8.^a Câmara. Acórdão n.º 108-05676, de 10/04/1999).

Portanto, para justificar o arbitramento do lucro, a falta de apresentação da documentação solicitada deve ser injustificada. É cabível o arbitramento do lucro se, regularmente intimado, o contribuinte não apresentar a documentação especificamente solicitada e não se manifestar, justificando dentro do prazo (razoável) concedido. De fato, ao omitir-se de exibir seus livros e documentos comerciais e fiscais ante reiteradas intimações da autoridade fiscal, o sujeito passivo está conferindo legitimidade ao ato do arbitramento. Está, a rigor, nesse momento, escolhendo o caminho do descumprimento das intimações e aceitando a tributação segundo o regime do lucro arbitrado.

10.3.3. O momento da apresentação da documentação comercial e fiscal e o dever jurídico de colaborar com a Administração

O procedimento fiscal, como vimos, visa à produção de provas, tanto por parte do sujeito passivo como por parte da Administração. Essas provas sustentam o lançamento ou a sua desnecessidade. Uma vez regularmente intimado, o sujeito passivo tem o dever jurídico de apresentar a prova indicada; tem o dever jurídico de colaborar com a Administração. Deve manter sua escrituração contábil em ordem, exibindo livros ou documentos sempre que solicitado pela fiscalização; deve apresentar declarações e prestar esclarecimentos. Regularmente

²³⁵ No mesmo sentido, vide Acórdãos n.º 101-96977, de 17/10/2008 e Acórdão n.º 101-96093, de 30/03/2007, ambos do Primeiro Conselho de Contribuintes, 1.^a Câmara.

intimado, tem o dever de apresentar os documentos solicitados, que servem como elemento de prova, nos termos do artigo 195 do Código Tributário Nacional.

Podemos, com isso, afirmar que, se o contribuinte tem o dever de guardar os livros e papéis que serviram de base para sua escrituração comercial e fiscal e deve exibi-los ao agente da fiscalização sempre que solicitado, o momento da apresentação desses documentos é o prazo da intimação regular, no curso do procedimento de fiscalização. Na fiscalização do imposto sobre a renda, sua não exibição injustificada enseja e legitima o arbitramento do lucro.

Para justificar a omissão deliberada e injustificada do sujeito passivo na apresentação dos documentos solicitados no curso da ação fiscal, argumenta-se que é possível apresentar provas somente no momento em que for apresentada a impugnação no processo administrativo fiscal. De fato. O Decreto n.º 70.235, de 1972, admite a produção de provas no momento da impugnação. Tendo em vista que esse diploma, regulador do processo administrativo fiscal federal, não estipula limites ao tipo de prova a ser apresentada, nada impede que o sujeito passivo apresente, neste momento, os livros e documentos comerciais e fiscais não apresentados anteriormente.

No entanto, a apresentação desses documentos somente no momento da impugnação, quando houve omissão injustificada do sujeito passivo durante a ação de fiscalização é, a nosso ver, manipuladora e de má-fé, pois aposta na desconstituição do lançamento anterior para arriscar a incidência da norma de decadência, visando, com essa medida, a escapar da tributação. A possibilidade de apresentar provas no momento da impugnação não desobriga o sujeito passivo de apresentá-las quando regularmente intimado.

Não estamos, com isso, defendendo uma restrição à ampla defesa e ao contraditório. O que não admitimos é que o próprio dispositivo legal que autoriza a apresentação de provas no momento da impugnação seja utilizado de forma distorcida pelo particular visando seus próprios interesses, em prejuízo do interesse público. O momento da apresentação dos livros e documentos comerciais e fiscais é dentro do prazo (razoável) concedido pelo agente da fiscalização, durante a ação fiscal.

Discordamos, portanto, de MARIA RITA FERRAGUT²³⁶, ao defender que “caso o contribuinte tenha se recusado a colaborar com a fiscalização e, após o arbitramento, apresente todos os documentos inicialmente solicitados, o ato jurídico deverá ser alterado ou anulado, aplicando-se, ao contribuinte multa por infração a dever instrumental, nos termos da lei disciplinadora da matéria”. Propugnamos que o sujeito passivo tem o dever de colaborar com a Administração e não pode valer-se de sua própria omissão para se furtar à tributação, manipulando o direito de acordo com as suas conveniências, em detrimento do interesse público.

É certo que a falta de apresentação dos livros e documentos comerciais e fiscais quando da intimação regular enseja multa por descumprimento desses deveres instrumentais. Mas, de qualquer forma, anulando-se o lançamento anterior é preciso enfrentar as limitações impostas pela regra de decadência. Caso tenha decorrido o prazo para que a Administração proceda a um novo lançamento, com base no lucro real, se tal ato for produzido, será inválido, e o contribuinte não poderá mais ser tributado, no caso em que tiver havido lucro tributável.

Também atenta contra a moralidade, a nosso ver, considerar legítimo um suposto direito do particular de movimentar a máquina administrativa para proceder a uma diligência ou perícia no momento da impugnação, quando o motivo determinante desse novo procedimento foi causado por ele próprio, por sua própria omissão.

10.3.4. O lançamento do imposto sobre a renda com base no lucro arbitrado. Existe arbitramento “condicional”?

Não tendo acesso aos livros e documentos comerciais e fiscais do sujeito passivo, o agente da fiscalização não tem meios para calcular o imposto sobre a renda pelo lucro real (ou presumido, se for o caso). Se o sujeito passivo, intimado a apresentar sua escrita comercial e fiscal, não o fizer, fica o agente obrigado, após o término do prazo (razoável) concedido na intimação, a fazer o arbitramento do lucro.

²³⁶ *Presunções no Direito Tributário*, p. 287.

Uma vez encerrada a fiscalização, com o lançamento e com a ciência do interessado, a Administração protocoliza todos os documentos pertinentes à ação fiscalizatória, formando os autos de um processo administrativo fiscal, segundo as regras do Decreto n.º 70.235, de 1972. O sujeito passivo pode se manifestar por meio de impugnação ou pagamento, em um prazo de 30 dias contados a partir da ciência do lançamento. Caso apresente uma impugnação, sua apreciação é feita pela autoridade julgadora.

Discutimos agora a possibilidade de anulação do lançamento por arbitramento na circunstância em que o sujeito passivo foi regularmente intimado a apresentar sua escrita comercial e fiscal e não o fez, injustificadamente, ocasionando, com essa atitude, o arbitramento do lucro.

Adiantamos que qualquer solução adotada para essa questão será imperfeita. Se entendermos que o sujeito passivo pode provocar a anulação do lançamento por meio da apresentação de provas fora do prazo (razoável) a ele concedido para tal pelo agente da fiscalização, estaremos aceitando a anulação de um ato legítimo, de um lançamento lavrado por agente competente, de acordo com a legalidade, a razoabilidade e a proporcionalidade e ainda conforme a norma geral e abstrata que o rege. Se considerarmos que o lançamento por arbitramento não pode ser desconstituído pela apresentação das provas poderemos estar incorrendo em erro na base de cálculo do tributo, preferindo sua apuração por um método presuntivo e refutando o lucro real.

Considerando que o próprio contribuinte tenha dado causa ao arbitramento, por não exibir seus livros e documentos comerciais e fiscais, e que o arbitramento tenha sido feito por agente competente, dentro das normas gerais e abstratas que o regem, preferimos o entendimento de que não cabe mais na impugnação discutir o método utilizado no lançamento. Entendemos que o método de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda foi determinado durante a ação fiscal, quando o sujeito passivo foi regularmente intimado, com prazo suficiente para o atendimento à intimação, e recusou-se a colaborar com a Administração sem motivo justo. Em primeiro lugar, ao não atender às intimações, o sujeito passivo, a rigor, deu causa ao arbitramento; aquiesceu com o regime de tributação adotado (arbitramento), legitimando-o; em segundo, a apresentação

daquela documentação juntamente com a impugnação não demonstra a ilegitimidade do lançamento.

Não podemos esquecer que o lançamento (por arbitramento ou não) é um ato administrativo e, para ser anulado, precisa estar desconforme à lei. Conformando-se com a lei que o determinou ou autorizou, o ato é válido. Como lembra ESTEVÃO HORVATH²³⁷, “ao cogitarmos da validade do lançamento, deveremos verificar a adequação dele com a lei tributária que determinou a sua prática. E assim saberemos se foi praticado um ato juridicamente válido ou não”. Um ato administrativo só pode ser anulado se for comprovadamente inválido.

De nossa parte, acreditamos que deve ser levada em conta a boa-fé do contribuinte. Deve-se considerar se sua omissão no procedimento fiscal foi justificada ou se teve por objetivo manipular ou tumultuar o procedimento, causando prejuízo à arrecadação. Comprovada a má-fé do sujeito passivo, que se demonstra, a nosso ver, pela deliberada e injustificada omissão na apresentação dos documentos solicitados mediante intimação regular, não há que se anular ato legítimo. Entendemos que uma atitude manipuladora e de má-fé não pode desconstituir um ato administrativo produzido dentro da legalidade.

Por outro lado, todas as provas apresentadas tempestivamente devem ser recebidas e analisadas. E o julgador é livre para considerar determinada prova menos ou mais relevante na formação do seu juízo, frente a outras provas inseridas no processo. Ao valorar as provas, a autoridade julgadora pode entender que algumas não são significativas para desconstituir o lançamento por arbitramento ou que o contribuinte está agindo de má-fé. Mas pode também entender que não, que o contribuinte está agindo de boa-fé e as provas apresentadas são muito relevantes, caso em que pode determinar uma diligência ou perícia para apreciá-las, conforme permite o artigo 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Pode ainda indeferir pedido de diligência feito pelo contribuinte, se entendê-lo prescindível ou impraticável.

Para desconstituir o lançamento por arbitramento, entendemos necessário haver prova de que o ato foi praticado em desacordo com o que, abstratamente, previram as normas que lhe serviram de fundamento. Seja por motivos de ordem formal, tais como o lançamento feito por agente incompetente ou

²³⁷ *Lançamento tributário e “autolançamento”*, p. 62.

pela não observância das normas que regem o procedimento fiscal, seja porque o fato ou relação jurídica não se subsumem na norma de arbitramento, por não se sustentarem nas provas produzidas pelas partes durante a ação fiscal.

Esse o entendimento de SOUTO MAIOR BORGES²³⁸, para quem o lançamento defeituoso ou incorreto é desconforme com os requisitos contidos em preceitos jurídicos que fundamentam sua validade. Em suas palavras: “esse lançamento defeituoso é produzido em desacordo com uma das alternativas contempladas em normas que regulam sua produção. É o que não corresponde à totalidade dos pressupostos formais e materiais para sua elaboração”.

Sendo assim, o fato de o julgador administrativo, no controle da legalidade do lançamento, considerar que a prova consubstanciada nos livros e documentos comerciais e fiscais apresentada somente no momento da impugnação, demonstrando lucro tributável diferente do lucro arbitrado ou prejuízo fiscal, não é relevante para os fins pretendidos pelo contribuinte (de desconstituir o lançamento), e manter o arbitramento, não constitui, a nosso ver, cerceamento do direito de defesa, haja vista que (i) o sujeito passivo teve oportunidade de apresentar essa documentação no curso da ação fiscal e, deliberadamente e injustificadamente, não o fez; e (ii) a referida documentação por si só não comprova a ilegitimidade na produção do lançamento.

O fato de o sujeito passivo ter sido intimado para, em prazo razoável, exibir seus livros e documentos comerciais e fiscais sem que o tivesse feito nem justificado o desatendimento às intimações, ou mesmo solicitado dilatação do prazo anteriormente concedido denota sua anuência com o regime de tributação adotado (arbitramento) e também justifica a recusa do julgador em determinar uma perícia ou diligência para a sua apreciação em momento posterior ao do lançamento, porque, a rigor, o próprio contribuinte impediu que essa mesma diligência agora solicitada fosse feita no momento adequado, ou seja, durante a ação fiscal.

Nesse sentido, não deve existir, a nosso ver, arbitramento “condicional”, haja vista que, uma vez constituído, com base na lei, ante deliberada falta de apresentação dos livros e documentos comerciais e fiscais, não pode ser desconstruído pela simples exibição dos referidos documentos no momento da impugnação. Para a sua desconstituição, entendemos necessária a demonstração

²³⁸ *Lançamento tributário*, p. 246.

da ilegitimidade do ato administrativo do lançamento, seja por motivos de ordem formal ou porque o fato ou relação jurídica não se subsumem na norma de arbitramento, por não se sustentarem nas provas produzidas pelas partes durante a ação fiscal.

CONCLUSÕES

1. Na impossibilidade de apurar-se o lucro real (ou presumido, se for o caso), é possível a apuração do lucro da pessoa jurídica por meio do lucro arbitrado. Para realizar o interesse público, a lei prevê a possibilidade de se apurar a base de cálculo do tributo mesmo nos casos em que o particular não oferece os meios para que tal seja feito.
2. É possível a utilização de presunções legais relativas na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. As presunções legais relativas admitem o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, podendo este demonstrar, já durante o procedimento de fiscalização, que o fato presumido não ocorreu, oferecendo provas.
3. O lucro arbitrado, presunção legal relativa, admite o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, podendo ser desconstituído por meio de provas. Os procedimentos estabelecidos em lei para obter o lucro arbitrado visam a aproximar este resultado do lucro que poderia ter sido apurado caso o contribuinte tivesse mantido escrituração comercial e fiscal regular.
4. O conceito de renda e proventos de qualquer natureza encontra parâmetros na própria Constituição, que estabelece balizas ao intérprete, tanto legislativo quanto judicial ou administrativo, de modo a evitar que seja atingido pela tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza valor que não constitui, de fato, renda ou proventos de qualquer natureza.
5. O legislador infraconstitucional não pode se afastar da noção constitucional de renda e proventos de qualquer natureza ao estabelecer a regra-matriz de incidência do imposto, ou estará invadindo a competência tributária de outro ente político. Também não pode extrapolar os limites semânticos da expressão. Se assim o fizer, a norma será inconstitucional.
6. No imposto sobre a renda de pessoa jurídica o lucro real, presumido e arbitrado não podem ser utilizados indistintamente. O lucro real é o que

melhor representa a noção constitucional de renda, e, por esse motivo, tem primazia sobre os demais.

7. No critério material da regra-matriz do imposto sobre a renda, ao substantivo “renda” conecta-se o verbo auferir, em face do princípio da capacidade contributiva. Quem deve suportar o ônus do tributo é aquele que auferir a renda.
8. O momento da ocorrência do fato tributário do imposto sobre a renda é o último instante do período de apuração, que pode ser menor que um ano. A Constituição não fixa, para o imposto sobre a renda, quer explícita, quer implicitamente, o período de apuração anual obrigatório. O fato de o legislador infraconstitucional estipular período de apuração menor que o anual, por si só, não amesquinha os princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade da lei mais gravosa.
9. O arbitramento do lucro da pessoa jurídica é medida excepcional; só pode ser aplicado nas circunstâncias em que for, de todo, impossível a apuração da base de cálculo do tributo por um dos outros dois métodos previstos no CTN: lucro real e lucro presumido (se for o caso).
10. A incidência da regra-matriz de incidência tributária pode ser efetivada de duas formas: (i) pela atuação da autoridade administrativa, por meio do lançamento, ou (ii) pela atuação do particular, quando constrói, ele próprio, a norma individual e concreta que constitui a obrigação tributária, nas hipóteses e nas formas previstas pelo ordenamento jurídico.
11. A norma individual e concreta que se consubstancia no lançamento descreve, no seu antecedente, o evento, constituindo o fato jurídico tributário, definido no tempo e no espaço, e, no seu conseqüente, a relação jurídica que se instala entre sujeito ativo e sujeito passivo identificados, tendo por objeto a prestação pecuniária perfeitamente definida, decorrente de ato lícito, tudo conforme prescrito na regra-matriz de incidência tributária.
12. Nos tributos sujeitos ao autolancamento, cabe ao particular verificar a ocorrência do fato tributário, determinar a matéria tributável, calcular o montante de tributo devido e identificar o sujeito passivo, que também deve cumprir a obrigação tributária.

13. O procedimento fiscal é específico para os casos em que a lei prevê o autolançamento – criação de norma jurídica individual e concreta pelo particular – sujeito ao controle da Administração Tributária: visa à constatação da ocorrência do fato jurídico tributário, à identificação do sujeito passivo e à apuração do valor devido.
14. O procedimento fiscal é um procedimento de coleta de elementos de prova, do qual participa o sujeito passivo. Com base nessas provas o fisco faz o lançamento, se for o caso.
15. É exaustiva a previsão legal das circunstâncias nas quais é possível proceder ao arbitramento do lucro. Somente nas situações relacionadas nos incisos I a VIII do artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, o arbitramento está autorizado. Nem o agente da Administração nem o particular tem respaldo legal para arbitrar o lucro em circunstâncias diversas das previstas.
16. O antecedente da norma que autoriza o arbitramento é a impossibilidade de apurar a base de cálculo do imposto sobre a renda por um dos outros dois métodos em decorrência do descumprimento dos deveres instrumentais ou formais, e não a falta de cumprimento desses deveres em si.
17. O arbitramento do lucro não é sanção; só poderia ser entendido como tal se o antecedente da norma autorizadora fosse o próprio descumprimento dos deveres instrumentais ou formais. Daí decorre também a possibilidade de aplicação de penalidade pela falta de apresentação dos livros e documentos em concomitância com o arbitramento.
18. O lucro arbitrado e o lucro presumido são dois métodos diferentes de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, que podem ter resultados diferentes. O fato de uma base de cálculo ser maior ou menor do que a apurada por outro dos três métodos admitidos pelo CTN não significa que a mais gravosa tenha embutida em si uma sanção. Trata-se de uma opção do legislador, adotada por motivos levados em conta na fase pré-legislativa.
19. Constatada a incorrência do sujeito passivo em um dos pressupostos legais que autorizam o arbitramento, verifica-se, em primeiro lugar, se é possível determinar a receita bruta do período. Sendo possível, o lucro é arbitrado por

meio da aplicação, sobre a receita bruta, dos percentuais previstos em lei, que variam em função da atividade econômica desenvolvida pelo sujeito passivo. Caso não seja possível determinar a receita bruta, o lucro é arbitrado por meio de critérios indiciários: aplicam-se percentuais fixados em lei sobre determinadas grandezas também em lei definidas para o fim de obter um resultado que a lei reputa apto a representar o lucro tributável da pessoa jurídica.

20. O arbitramento do lucro da pessoa jurídica pode ser feito pela autoridade administrativa, após procedimento fiscal (resultando em um lançamento tributário), ou pela própria pessoa jurídica, por meio do “autolancamento”.
21. Nos casos em que a receita bruta é desconhecida, o lucro arbitrado é determinado somente pela autoridade administrativa, em procedimento de ofício, mediante a utilização de índices previstos em lei, aplicados sobre grandezas determinadas. O valor obtido por meio de uma dessas alternativas deve ser adicionado dos valores diferidos constantes da escrita fiscal do contribuinte, se houver, ganhos de capital e demais receitas e rendimentos tributáveis. O resultado é a base de cálculo do imposto.
22. O agente da Administração não é livre para aplicar os procedimentos de arbitramento de acordo com sua vontade. Na hipótese de o agente não seguir as preferências estabelecidas na lei, deve utilizar o parâmetro que se mostrar mais benéfico para o contribuinte. Em qualquer caso, a medida fica sujeita ao contraditório e à ampla defesa do sujeito passivo.
23. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.
24. O particular tem o dever jurídico de colaborar com a Administração. Deve manter sua escrituração contábil em ordem, exibindo livros ou documentos sempre que solicitado pela fiscalização; deve apresentar declarações e prestar esclarecimentos. Regularmente intimado, o sujeito passivo tem o dever de apresentar à Administração Tributária os documentos solicitados.

25. No arbitramento do lucro da pessoa jurídica, observa-se o princípio da legalidade quando o ato administrativo é lavrado por agente competente, designado em lei, que siga os procedimentos legalmente previstos e também todas as normas administrativas e tributárias pertinentes.
26. Todos os atos do agente público devem ser pautados pela razoabilidade: o agente deve agir de forma coerente e sensata a fim de adequar o comando da lei aos fins por ela visados. Caso a sua atuação se distancie daquilo que seja razoável ou normal, o lançamento resultante será passível de anulação.
27. Toda atuação da Administração, deve ser proporcional. Isto significa dizer que as medidas aplicadas pela fiscalização que impliquem obrigações, restrições ou sanções devem ser na medida mínima necessária para atender o interesse público: nem mais nem menos.
28. Mesmo tendo em conta que a lei que estipula os possíveis critérios na aferição do lucro arbitrado tenha sido produzida de acordo com o princípio da capacidade contributiva, quando atingimos o patamar da aplicação da norma, no momento da criação da norma individual e concreta, o aplicador do Direito, a fim de respeitar esse princípio, deve adotar a preferência estipulada na lei. Nos casos obscuros, atende à capacidade contributiva o lançamento que, feito em respeito a um desses critérios, for o menos gravoso para o sujeito passivo.
29. O sujeito passivo não é livre para fazer o autolancamento do imposto sobre a renda com base no autoarbitramento. Só pode fazer o autolancamento com base no autoarbitramento nas circunstâncias em que a lei autoriza.
30. Não cabe ao sujeito passivo e muito menos ao agente da fiscalização qualquer escolha quanto à utilização ou não da escrita comercial e fiscal do contribuinte. A escrita contábil e fiscal do contribuinte só deve ser desclassificada como último recurso, quando for de todo impossível o seu aproveitamento, confirmando o caráter de excepcionalidade do arbitramento do lucro.
31. Se é possível apurar o lucro tributável do contribuinte tanto pelo lucro real quanto pelo lucro arbitrado, a primazia é do lucro real, mesmo que o lucro arbitrado seja mais benéfico. Nessas circunstâncias, o arbitramento deve ser

descartado, e o valor apurado segundo esse método não serve como parâmetro ou limite à tributação pelo lucro real. Os dois métodos – lucro real e arbitrado – não convivem em um mesmo período de apuração.

32. O arbitramento “condicional” tem início quando o sujeito passivo, regularmente intimado para, em prazo razoável, exhibir seus livros e documentos comerciais e fiscais não atende a intimação e não apresenta qualquer justificativa ou pedido de prorrogação do prazo para a exibição dos documentos solicitados. Novamente intimado, o sujeito passivo não se manifesta, ocasionando o lançamento do imposto sobre a renda com base no lucro arbitrado. No entanto, recebida a notificação do lançamento, o sujeito passivo resolve apresentar os livros e documentos comerciais e fiscais juntamente com a impugnação, solicitando diligência ou perícia nos documentos agora exibidos, com o intuito de anular o lançamento anterior, com base no lucro arbitrado e obter um novo lançamento, com base no lucro real (ou presumido) ou lançamento nenhum, em face da existência de prejuízo fiscal. A anulação do lançamento anterior, com base no lucro arbitrado, nessas circunstâncias, configura o arbitramento “condicional”.
33. O lançamento por arbitramento pode e deve ser desconstituído sempre que for constatada qualquer irregularidade no procedimento fiscal, bem assim nos casos em que a omissão do sujeito passivo na apresentação dos livros e documentos tenha resultado plenamente justificada.
34. Ao omitir-se de exhibir seus livros e documentos comerciais e fiscais ante reiteradas intimações da autoridade fiscal, o sujeito passivo está conferindo legitimidade ao arbitramento.
35. Se o contribuinte tem o dever de guardar os livros e papéis que serviram de base para sua escrituração comercial e fiscal e deve exhibi-los ao agente da fiscalização sempre que solicitado, o momento da apresentação desses documentos é o prazo da intimação regular, no curso do procedimento de fiscalização.
36. Considerando que o próprio contribuinte tenha dado causa ao arbitramento, por não exhibir seus livros e documentos comerciais e fiscais, e que o arbitramento tenha sido feito por agente competente, dentro das normas gerais e abstratas que o regem, não cabe mais na impugnação discutir o

método utilizado no lançamento. O método de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda foi determinado durante a ação fiscal, quando o sujeito passivo foi regularmente intimado, com prazo suficiente para o atendimento à intimação, e recusou-se a colaborar com a Administração sem motivo justo.

37. Importante levar em conta a boa-fé do contribuinte. Deve-se considerar se sua omissão no procedimento fiscal foi justificada ou se teve por objetivo manipular ou tumultuar o procedimento, causando prejuízo à arrecadação. Comprovada a má-fé do sujeito passivo, que se demonstra, a nosso ver, pela deliberada e injustificada omissão na apresentação dos documentos solicitados mediante intimação regular, não há que se anular ato legítimo. Uma atitude manipuladora e de má-fé não pode desconstituir um ato administrativo produzido dentro da legalidade.
38. O lançamento (por arbitramento ou não) é um ato administrativo e, para ser anulado, precisa estar desconforme à lei. Conformando-se com a lei que o determinou ou autorizou, o ato é válido.
39. Deve ser levada em conta a moralidade e a boa-fé do contribuinte. Deve-se considerar se sua omissão no procedimento fiscal foi justificada ou se teve por objetivo manipular ou tumultuar o procedimento, causando prejuízo à arrecadação. Demonstrada a má-fé do sujeito passivo, não há que se anular ato legítimo.
40. Para anular o lançamento por arbitramento, entendemos necessário haver prova de que o ato (norma individual e concreta) foi praticado em desacordo com o que, abstratamente, previram as normas que lhe serviram de fundamento. Seja por motivos de ordem formal, tais como o lançamento feito por agente incompetente ou pela não observância das normas que regem o procedimento fiscal, seja porque o fato ou relação jurídica não se subsumem na norma de arbitramento, por não se sustentarem nas provas produzidas pelas partes durante a ação fiscal.
41. O fato de o julgador administrativo, no controle da legalidade do lançamento, considerar que a prova consubstanciada nos livros e documentos comerciais e fiscais apresentada somente no momento da impugnação, demonstrando lucro tributável diferente do lucro arbitrado, ou prejuízo fiscal, não é relevante

para os fins pretendidos pelo contribuinte (de desconstituir o lançamento), e manter o arbitramento, não constitui cerceamento do direito de defesa, haja vista que (i) o sujeito passivo teve oportunidade de apresentar essa documentação no curso da ação fiscal e, deliberadamente e injustificadamente, não o fez; e (ii) a referida documentação por si só não comprova a ilegitimidade na produção do lançamento.

42. Uma vez constituído, com base na lei, ante deliberada falta de apresentação dos livros e documentos comerciais e fiscais, o lançamento do imposto sobre a renda por arbitramento não pode ser desconstruído pela simples exibição dos referidos documentos no momento da impugnação. Para a sua desconstituição, é necessária a demonstração da ilegitimidade do ato administrativo do lançamento, seja por motivos de ordem formal ou porque o fato ou relação jurídica não se subsumem na norma de arbitramento, por não se sustentarem nas provas produzidas pelas partes durante a ação fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 2. ed, revista. São Paulo: Saraiva, 1998.
- APOCALYPSE, Sidney Saraiva. Imposto de renda. Período-base. Deve ser anual? *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, (60): 106-108.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de Debates I. São Paulo, 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, (63): 15-39.
- _____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, (77): 103-119.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11.ed, revista e atualizada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 15.ed, rev. e atualiz. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 13.ed., revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional 31, de 14.12.2000. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. As presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias. Presunções no Direito Tributário*, v. 9. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1991. p. 186-250.
- BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: delimitação da competência impositiva. In: *II Congresso Brasileiro de Estudos Tributários. Segurança Jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 769-796.
- _____. Imposto de renda – pessoa jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

- BIANCO, João Francisco. Imposto de renda da pessoa jurídica: uma visão geral. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, ZILVETI, Fernando Aurélio, Mosquera, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3.ed. revista. São Paulo: Edipro, 2005.
- _____. *Teoria geral do direito*. Tradução de Denise Agostinetti. Revisão da tradução de Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.ed, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. *Pessoa jurídica – perguntas e respostas 2004*.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias. Presunções no Direito Tributário*, v. 9. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1991. p. 1 - 33.
- CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. Tradução: A. Rodrigues Queirós e Artur Anselmo de Castro. Rio de Janeiro: Âmbito Cultural, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n.º 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, (34): 104- 116.
- _____. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, (37): 118-143,
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6.ed. revista. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *Direito Tributário; linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. IPI – Comentários sobre as regras gerais de interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, (12): 42-60.
- _____. O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, (76): 5-14.
- _____. Parecer. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, (33): 142-166.
- CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda. Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público*. São Paulo, 1 (1): 188-96.

- CATURELI, Emerson. *Arbitramento do lucro no lançamento do imposto sobre a renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- DELLEPIANE, Antonio. *Teoria da prova*. Campinas: ME Editora e Distribuidora, 2001.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 307-33.
- _____. *Presunções no Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 4.ed, rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003.
- FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3.ed. São Paulo: Annablume, 2007.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 12.ed, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007.
- GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto de renda – o artigo 43 do CTN e a lei complementar 104/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, (67): 109-16, 2001.
- _____. *Imposto sobre a renda; pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. E., GUARINONI, Ricardo U. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1985.
- HOFFMANN, Suzy Gomes. *Teoria da prova no Direito Tributário*. Campinas: Copola, 1999.
- HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e autolançamento*. São Paulo: Dialética, 1997.
- IVO, Gabriel. A incidência da norma jurídica. O cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, (79): 187-97.
- _____. A produção abstrata de enunciados prescritivos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 125-72.
- JARACH, Dino. O fato imponible. Teoria geral do Direito Tributário substantivo; tradução de Dejalma de Campos. In: *Coleção textos de Direito Tributário*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989. v. 15.

- KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 7.ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo moderno*. 11.ed, revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias. Capacidade contributiva*, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989. p. 141-68.
- MENDES, Sonia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007.
- NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007
- OLIVECRONA, Karl. *Linguagem jurídica e realidade*. Tradução de Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de pesquisas tributárias. Presunções no Direito Tributário*, v. 9. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1991. p. 275-330.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: 1997. (207): 379-404.
- _____. *Imposto sobre a renda; pessoas jurídicas*. 2 v. Rio de Janeiro: Justec, 1979.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Regulamento do imposto de renda anotado e comentado*. 2.ed. São Paulo: MP, 2009.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário. Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 223-60.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *A regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda*, 2001. 564 p. (Tese de doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo).
- RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Parte geral, v.1. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- _____. *Lançamento tributário*. 2.ed, rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- _____. Imposto sobre a renda: análise da possibilidade da opção pelo lucro arbitrado por iniciativa do contribuinte e aspectos penais. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: 2007. (137): 24-37.

- SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público*. São Paulo, (14): 339-346.
- _____. *Pareceres – 3: Imposto de Renda*. Ed. póstuma. Coordenação: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- _____. O ônus/dever da prova no processo administrativo tributário. In: *// Congresso Brasileiro de Estudos Tributários – Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- VILANOVA, Lourival. Analítica do dever-ser. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*, v.2, p. 45-92. São Paulo: Axis Mundi:Ibet, 2003.
- _____. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2005.
- _____. Níveis de linguagem em Kelsen. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*. v.2, p. 203-47. São Paulo: Axis Mundi:Ibet, 2003.
- XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6.ed, reformulada e atualizada até julho de 2003. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- _____. *Do lançamento no Direito Tributário brasileiro*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. *Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed., totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998.