

O CONCEITO DE RELEVÂNCIA E INFLUÊNCIA PARA DETERMINAÇÃO DO REGIME JURÍDICO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL EM EMPRESAS COLIGADAS.

Ives Gandra da Silva Martins (*)

Lei n. 6.404/76. PN 78/78. Atuação do legislador: limites. Investimentos relevantes. Participação na empresa. Fato gerador. Disponibilidade de renda.

A equivalência patrimonial tem sua origem na Lei 6.404/76, cujo art. 248⁽¹⁾ reza o seguinte:

«No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (art. 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas: I. o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta lei, na mesma data, ou até 60 dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas; II. o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada; III. a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o n. III, e o custo de aquisição corrigido monetariamente, somente será registrada como resulta-

(*) Professor Emérito da Universidade Mackenzie e Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo.

do do exercício: a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada; b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos; c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no n. I».

Como se percebe, a lei comercial faz referência a dois conceitos, ou seja, ao de *relevância* e ao de *influência*.

O Parecer Normativo n. 78/78, ao explicitar a lei comercial e a lei fiscal (PC 1.192/77), em seu inciso 3.1. esclarece que:

«A lei não manda avaliar indiscriminadamente segundo um (equivalência patrimonial) ou outro (custo de aquisição) critério; antes, discrimina os investimentos segundo sua importância relativa. *Importância na capacidade de inversão da investidora, originando o conceito de relevância, e importância no conjunto dos recursos aplicados no empreendimento, gerando o conceito de influência*»(2).

A *relevância*, portanto, diz respeito

«à capacidade de inversão da investidora».

Por outro lado, a *influência* concerne

«à importância no conjunto dos recursos aplicados».

A própria Receita Federal, portanto, através de seu órgão técnico de maior densidade, já conformou o que seja *relevância* e *influência*. Nos dois conceitos, não há a menor referência a ter, a empresa investidora, um diretor na empresa coligada.

O que mais impressiona, todavia, é que o parecer citado pelos dignos agentes fiscais autuantes realça que os conceitos de *relevância* e *influência* são aqueles expostos no PN 107/78, estando assim veiculado o inciso 4:

«O DL 1.648/78 entrou em vigor em 19 de dezembro de 1978, data de sua publicação. Assim sendo, de conformidade com ele devem ser elaboradas todas as demonstrações financeiras que apoiarão as declarações de rendimentos cuja apresentação deva ser feita em 1979. Seja sociedade por ações, seja sociedade por quotas ou de qualquer outro tipo, seja mesmo firma individual, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real que tenha investimento relevante e influente (*ver definição desses conceitos no PN citado*) está, em face do que dispõe o artigo

O Conceito de Relevância

67, item XI, do DL 1.598/77, obrigada a avaliá-lo em função do valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada» (grifos meus) (3).

Ora, é o próprio PN 107/78 que declara que o:

«investimento relevante e influente»

exige que se veja:

«a definição desses conceitos no PN citado».

O PN 78/78, portanto, não faz menção a diretores da investidora na coligada para caracterizar a *influência* mas ao *conjunto de recursos aplicados*, se o PN 107/78 reitera tal perfil legal, se o art. 248 da Lei das S/As não se refere a tal necessidade, nem o fazendo o art. 258 do RIR. Não procede, assim sendo, exegese de setores da fiscalização federal que pretendem que participar da administração da empresa é que caracteriza a influência (4)? Está, o art. 258 do RIR, assim redigido:

«Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei 6.404/76, art. 248, e DL 1.598/77, art. 67, XI): I. em sociedades controladas; e II. em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% ou mais do capital social.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% ou mais, do capital da outra, sem controlá-la (Lei 6.404/76, art. 243, § 1º).

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger maioria dos administradores (Lei 6.404/76, art. 243, § 2º).

§ 3º Considera-se relevante o investimento (Lei 6.404/76, art. 247, parágrafo único): a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora; b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora».

Não há, pois, qualquer sustentação legal à pretensão da exegese que condicione tal tratamento a participar da direção da empresa(5).

O que não está na lei não obriga, principalmente, em matéria tributária(6).

Não apenas em nível de legislação ordinária é correta tal inteligência dos dispositivos analisados. Também, em nível de direito constitucional, a interpretação oficial é violadora do texto supremo.

De início, pela atual Constituição, não é admissível tratamento diferenciado entre contribuintes situados na mesma posição.

Reza, o art. 150, inciso II, da Constituição Federal, o seguinte:

«Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...

II — instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos».

Sobre o mesmo escrevi:

«Equivalente» é um vocábulo de densidade ôptica mais abrangente do que «igual». A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor, etc.).

Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária — o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de «maiores tributos, menores direitos» —, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo «pagador de tributos») aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais, em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o

tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade.

Compreende-se assim porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes. Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória»⁽⁷⁾

Como se percebe, o princípio da equivalência é mais amplo que o princípio da igualdade, pois equipara situações que podem ser heterogêneas na espécie e homogêneas na quantificação. Materialmente diversas e quantitativamente idênticas.

Ora, se se examinar os referidos princípios, à luz do que disposto está no art. 258, inciso II, há de se concluir que tal dispositivo afronta o art. 150, inciso II.

O princípio da equivalência patrimonial é um conceito de natureza patrimonial e não de natureza gerencial. Em outras palavras, o reflexo na imposição de renda decorre de uma concepção aquisitiva de disponibilidade econômica e não de capacidade gerencial para influir nas decisões de uma empresa.

Por essa razão, o PN 78/78 cuidou, de forma objetiva, que a «influência» apenas poderia ser de natureza patrimonial (conjunto de recursos aplicados) e não de natureza gerencial (possuir a investidora um diretor na empresa). E interpretou adequadamente, o parecerista, o DL 1.598/77.

Ora, se prevalecesse a tese da Receita Federal, uma mesma situação patrimonial implicaria tratamento diverso, não equivalente, desisonômico, vale dizer, se uma investidora tivesse 10% de uma coligada e uma outra também 10%, mas com um diretor, esta poderia pagar menos imposto que a outra, na medida em que a reavaliação feita pela primeira nos termos da equivalência seria considerada *espontânea e tributada* pela redução da conta de correção monetária devedora a deduzir, com o que o tributo devido seria elevado, em decorrência.

Dessa forma, na interpretação, que não é a do PN 78/78, mas de setor da Receita Federal, idênticos investimentos, em absoluta equivalência patrimonial, sofreriam duas formas diversas de incidência, sendo uma mais onerosa do que a outra, em franca violação do art. 150, inciso II⁽⁸⁾. Não há, pois, como se sustentar, à luz do princípio da equivalência, a inteligência de alguns doutrinadores da Receita.

Mas não apenas por isso.

Reza o art. 43 do CTN que o fato gerador do imposto sobre a renda é aquisição de disponibilidade econômica, estando assim redigido:

«O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior»⁽⁹⁾.

Já o comentei da forma que se segue:

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

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

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

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

Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldades em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica.

Temos nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação «jurídica» é tornar o gênero, espécie»⁽¹⁰⁾

Se se admitisse que a tese fiscal fosse procedente, à nitidez, a tese implicaria a tributação sobre uma «não-renda», na medida em que a avaliação espontânea não representaria uma aquisição de disponibilidade econômica, apenas

admissível na realização do lucro, o que, de resto, ocorreria também no regime da equivalência patrimonial.

Ora, pretender tributar por reavaliação espontânea, o que reavaliação espontânea não é, mas mero reflexo do patrimônio equiparado da coligada, sem realização imediata da «aquisição de disponibilidade» é tributar uma «não-renda» como fato gerador de imposto sobre a renda, a partir de «manipulação oficial» da conta de correção monetária para redução do patrimônio líquido da empresa, como ocorreu na peça vestibular. E por ela tem-se por realizado lucro inexistente e não realizado⁽¹¹⁾.

Ora, já o Tribunal Federal de Recursos (hoje STJ) decidiu que notas promissórias *pro soluto* não constituem «renda» mas «promessa de renda», razão pela qual insuscetível de incidência pelo tributo em questão. Tal decisão transitou em julgado ao não admitir o STF recurso extraordinário, julgando correta a formulação pretoriana do Tribunal Inferior.

Gustavo Miguez de Mello escreve:

«Para encerrarmos a análise da disponibilidade (econômica ou jurídica) da renda, invocaremos a lição do eminente Min. Aldir G. Passarinho (então vice-presidente do TFR) em r. despacho de 30/06/82, no qual ele indeferiu o seguimento de recurso extraordinário de decisão da 5ª Turma do TFR, no qual são apreciadas características essenciais dos conceitos de disponibilidade de renda: «Despacho. Trata-se de RE manifestado pela União Federal, com fundamento no art. 119, inc. III, letra a da CF, contra acórdão da E. 5ª Turma deste Tribunal, cujo enunciado proclama: «— Tributário. IR. Disponibilidade de renda. Inteligência do art. 43 do CTN.

A disponibilidade econômica ou jurídica implica a possibilidade de entrega da coisa (arts. 675 e 676 do C. Civil), pressuposto indispensável à interpretação do art. 43 do CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, mas não possui renda».

...

O Sr. Min. Relator Justino Ribeiro, no seu voto contrário à União Federal, no qual se reporta a dois arestos de que foi relator, transcreve, como ponto fulcral de sua argumentação, após reproduzir o art. 43 do CTN, o tópico de pronunciamento seu, anterior, na AC 46.904-RJ, pois embora os fatos fossem outros, era o mesmo o tema de direito discutido:

«Vê-se que o Código fala em disponibilidade de renda. Ora, mesmo que se possa extrair alcance prático da distinção doutrinária entre disponibilidade *jurídica* e *econômica*, é certo que qualquer delas só se compreende com a possibilidade, que lhe é imanente, da entrega da

coisa (arts. 675 e 676 do C.C.) o que pressupõe, no disponente, a posse dessa mesma coisa. Não é este o caso dos autos.

...

Antes disso, tinha ela apenas o direito de crédito a essas parcelas, título certamente disponível mas que não se confunde com o conceito de renda de que trata o CTN. Quem apenas possui título de crédito está em condições de vir a possuir renda, não possui renda».

A diferença é que, no caso, se trata de valores não recebidos, decorrentes de créditos por serviços prestados.

A meu entender, deu o v. acórdão recorrido a melhor solução.

Nos autos se encontra excelente parecer do ilustre e saudoso tributarista Aliomar Baleeiro que dá amplo respaldo à tese defendida pelo ora recorrido, e no qual sustenta não ter havido, no caso, ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

...

Não vejo, na verdade, como pretender-se que venha a ser cobrado da autora imposto de renda sobre parcelas relativas à remuneração de seus serviços realizados na intermediação de financiamentos, se essa remuneração decorre do pagamento das prestações, e tal pagamento não é feito, por inadimplência do comprador. J.L. Bulhões Pedreira, em seu excelente *Imposto sobre a Renda* (Justec, 1979) bem examina o que deve ser compreendido como «disponibilidade jurídica» para efeito da incidência do tributo, e ressalta que a jurisprudência sempre enfatizou «que o crédito em conta corrente somente caracterizava a percepção quando o rendimento encontrava-se à disposição do creditado, no sentido de que este tinha o poder de obter a disponibilidade econômica do rendimento; e que a presunção de que o rendimento creditado estava disponível admitia prova em contrário». E observa: «A expressão disponibilidade jurídica surgiu, portanto, na nossa legislação do imposto, para designar essa modalidade de «percepção» do rendimento construída pela jurisprudência administrativa, que não se caracterizava pela posse efetiva e atual do rendimento, em moeda ou equivalente, mas pelo ato da fonte pagadora do rendimento que o colocava à disposição do beneficiário: se este tinha poder de adquirir a posse do rendimento, havia a possibilidade jurídica (pág. 119).

E acrescenta logo adiante: «A designação dessa modalidade de disponibilidade como «jurídica» — embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força da lei não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de «disponibilidade de direito» e não de renda; ou seja que requer apenas a aquisição do «direito de receber» a renda sem aquisição do «poder de dispor da renda» (pág. 120) (nosso o grifo).

Ora, dos autos resultou que a autora, ora recorrida, embora pudesse fazer jus às parcelas remuneratórias sobre as quais foi taxada com o imposto de renda, não as recebeu e nem se encontravam elas à sua disposição, embora ainda em poder de terceiros. No caso, os prazos foram vencidos e não houve pagamento à autora pelos serviços por ela prestados, o que vem a mostrar a inexistência da «disponibilidade jurídica» para efeito de considerar-se existente o fato gerador, que não se há de confundir, como se viu, com o direito à percepção da remuneração.

...

Pelo exposto, estou em que o v. acórdão recorrido deu à lide adequada solução, pelo que, invocando a Súmula 400-STF, nego seguimento ao apelo excepcional. Publique-se.

Brasília, 30 de junho de 1982 — Ministro *Aldir G. Passarinho*, Vice-Presidente» (47) (a União não recorreu deste Despacho)»⁽¹²⁾.

Ora, se não há uma «aquisição» de disponibilidade econômica, visto que, tanto na reavaliação espontânea quanto na equivalência, não há *realização* do lucro, como pretender tratar diferentemente contribuintes em idêntica situação, gerando uma tributação, de rigor, sobre uma «não-renda», ou sobre uma «expectativa» de renda, no dizer do TFR, confirmado pelo STF.^{(13)?}

Como se percebe, por todo o exposto, não há a menor sustentação jurídica na pretensão da exegese oficial.

(1) Luiz Eduardo Lopes da Silva e Newton de Lucca sobre o art. 248 escrevem: «A intenção do legislador foi criar critério para melhor demonstração das variações do patrimônio da sociedade controlada ou coligada.

Entendeu-se, assim, insuficiente o princípio da demonstração pelo custo da aquisição corrigido monetariamente.

Buscou-se, como alternativa, o critério que se pode expressar pelo reajuste periódico do preço de aquisição dos investimentos, em função dos lucros ou prejuízos das sociedades em que se investiu» (*Comentários à lei das sociedades por ações*, volume 1, co-edição IASP/Resenha Universitária, 1978, pág. 200).

(2) Tal definição decorreu da imprecisão da lei. O Ministério da Fazenda houve por bem esclarecer o que era vago. Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro já alertavam sobre a imprecisão: «Duas observações devem ser feitas a respeito. Em primeiro lugar, não define a lei o que se deva entender por influência na administração da coligada. A expressão é vaga e imprecisa, ensejando incertezas práticas» (*Das sociedades anônimas no direito brasileiro*, vol. 2, J. Bushatsky, 1979, pág. 719).

(3) Tem o art. 67, inciso XI do DL 1.598/77 a seguinte dicção: «Este DL entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas: ... XI. o lucro líquido

do do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976».

- (4) Pelo princípio da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta da lei formal, o que não está na lei não existe no mundo jurídico-tributário. Yonne Dolácio de Oliveira lembra que: «Na criação e alteração dos tributos, o Legislativo dos entes de governo, por força da norma constitucional que lhes outorga a competência impositiva (e que é norma de organização da atribuição de poderes), recebe o poder para traçar na lei de incidência, o fato-tipo legal, a que vai ligar, como consequência ou estatuição, o tributo. Tal atribuição assegura ao legislador ordinário, com exclusividade, a opção para a escolha dos fatos tributáveis, o poder de proceder à qualificação tipológica, isto é, a seleção de tais fatos de acordo com os fins por ele objetivados para defini-los na hipótese de incidência. Também, com exclusividade, toca-lhe o poder de determinar o *quantum* do tributo (base de cálculo e alíquota) e o sujeito passivo.

Essa competência atribuída pela Constituição, por exigência desta, quando exercida deve observar a norma geral do art. 97 do CTN, isto é, o legislador ordinário deve proceder à definição exaustiva dos elementos do fato-tipo legal ou hipótese de incidência, do sujeito passivo, e dos elementos da quantificação do tributo — a base de cálculo e a alíquota.

Visto esse poder de legislador ordinário de proceder a uma qualificação tipológica ou tipificação normática (44) que transpõe para a hipótese de incidência da norma, cumpre anotar seus limites previstos na Constituição e leis complementares, entre elas o CTN. Naturalmente o legislador deve observar os marcos da atribuição rígida das competências aos entes de governo; e, ainda que o tributo se inclua no âmbito da sua competência, deve observar as normas gerais de organização, da Constituição e das leis complementares que, em encadeamento sistemático, definem em maior grau de abstração na escala conceitual, os limites circundantes da atuação normativa do legislador ordinário» (grifos meus) (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 6, coedição CEEU/Res. Tributária, 1991, págs. 503/504).

- (5) É de se lembrar que, pelos arts. 109 e 110 do CTN, não há possibilidade de as leis tributárias alterarem conceitos próprios do direito privado, estando assim redigidos: «Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias» (grifos meus).

- (6) Escrevi sobre o princípio da legalidade em direito tributário que: «Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, pág. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier que esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., pág. 39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o

órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento (os grifos são nossos).

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (*«Legislação tributária, tipo legal tributário»*, in *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, pág. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (*«O princípio da legalidade tributária»*, in *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, pág. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja, e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (*Res. Trib.*, 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)» (*Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1982, págs. 57/58).

(7) *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 17, CEEU/Resenha Tributária, 1992, págs. 19/20/21.

(8) Pinto Ferreira lembra que: «O princípio da uniformidade tributária (art. 150, II) é uma resultante do federalismo e do municipalismo, pressupondo igualdade político-jurídica dos Estados-Membros e dos Municípios.

Neste tocante, incide o princípio da isonomia, pois todos os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes merecem tratamento igual, tendo direito a mandado de segurança para defesa de seus direitos.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II).

Os tributos federais devem ser uniformes em todo o território nacional, tendo por âmbito de incidência a totalidade desse território, bem como a mesma base de cálculo» (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5º volume, Saraiva, 1992, págs. 316/317).

(9) O saudoso mestre Henry Tilbery esclarece: «O art. 43 do CTN, que ora comentamos, parece fornecer-nos uma definição do fato gerador do «Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza», geralmente chamado imposto de renda.

Convém lembrar, que a função deste artigo na verdade não é a de dar uma definição legal do fato gerador (aliás da mesma forma como é o caso de diversos outros artigos do CTN, que aparentemente «definem fatos geradores»).

O Código Tributário Nacional, como lei complementar à Constituição, apenas para fins de discriminação de rendas, estabelece os limites, dentro dos quais o legislador ordinário pode estabelecer o fato gerador. O CTN como Lei sobre Leis tributárias apenas marca os contornos do campo de incidência para os diversos impostos» (*Direito Tributário* 3, José Bushatsky, 1975, pág. 81).

(10) *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 11, Res. Tributária/CEEU, 1986, págs. 265/267.

(11) José Luiz Bulhões Pedreira ao distinguir «fluxo» de «acréscimo» identifica o «acréscimo» como «acumulação» e não como «entrada». Em verdade, a «acumulação» (visão estática) e a «entrada» (visão dinâmica) representam, sob o aspecto temporal, isto é, no momento de sua ocorrência, um *acréscimo*, vocábulo inclusive utilizado pelo legislador complementar para definir o suporte fático do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Assim se expressa o eminente jurista: «O sentido vulgar de renda é o produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão «proventos» é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão «renda» quanto a «proventos» implica a idéia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são da renda como fluxo, e não de acréscimo (ou acumulação) de poder econômico ou de patrimônio líquido» (*Imposto de Renda*, APEC, págs. 2 a 21).

(12) *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 11, ob. cit., págs. 197/203.

(13) No mencionado voto é citado parecer de Aliomar Baleeiro versado nos seguintes termos: «Parece-nos que o intrincado da operação quadrangular e complexa induziu em equívoco não o autuante, em sua brevíssima caracterização das alegadas infrações, mas também as autoridades e órgãos administrativos jurisdicionais que as admitiram como existentes, usando de igual laconismo. Voltamos ao caso: — uma loja vendeu à vista aparelhos eletrodomésticos a várias pessoas, que, por intermédio da Serco, obtiveram de Empresa Financiadora empréstimos com os quais os compradores se quitaram com a vendedora. As promissórias, foram emitidas pelos Compradores com aval da Serco em favor da Financiadora, que tem o direito de exigir além da garantia solidária, variados serviços da faturizadora como gestão, cobrança nas lojas, estabilização, transferência do numerário, etc.

Ora, o autuante e os órgãos administrativos jurisdicionais teimam em que os créditos não pagos pertencem à Serco e constituem parcelas integrantes de sua receita bruta.

O equívoco é flagrante. Quem é credora, porque empresta dinheiro para a compra e recebeu do comprador a promissória correspondente ao empréstimo e juros? Inquestionavelmente, a Financeira.

Ela é a titular das promissórias, credora do montante do empréstimo e dos juros.

Se o comprador incorre em mora, a Financiadora continua tão credora do Comprador quanto já o era antes. Apenas pode exigir que a Serco lhe pague o débito como avalista. Então, a Serco além de ficar privada de sua receita específica — a comissão ou taxa, única remuneração de seus serviços — ainda perde o que vier desembolsar para honrar seu aval. Há prejuízo e não receita bruta.

Não teve receita bruta nas operações com os inadimplementos. Ficou privado de fazer jus a essa receita porque a mora do comprador não lhe permite ultimar a série de serviços a que se obrigou; se não teve a receita bruta, única que lhe toca, e não pode tê-la juridicamente enquanto durar o impasse, não pode obter aquele lucro operacional, que é o resultado final e positivo, filtrado de custo, despesas operativas etc., no conceito da lei e do RIR. Se não recebeu a receita bruta, que é a comissão, não tem de onde extrair o lucro operacional e fixar, enfim, o lucro real, base de cálculo do imposto sobre a renda.

Esses raciocínios simples evidenciam que não há como se possa enquadrar o prejuízo vultoso da Serco na receita bruta para travesti-lo em lucro operacional» (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 11, ob. cit., págs. 250/251).