DOUTRINA

RENDIMENTOS DA EMPRESA E IMPOSTO DE RENDA NO DIREITO BRASILEIRO (*)

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO

Diretor da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo;
Professor de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

EXPLICAÇÃO PRELIMINAR

O Coordenador do Seminário, Professor Franco Gallo, (II Universidade de Roma), ao expor as diretrizes que deveriam ser observadas para elaboração dos relatórios nacionais, tomou como parâmetro o quadro fornecido pelo direito positivo da Itália. Neste País, a legislação fiscal, mais especificamente o artigo 51 do Texto Único sobre Imposto de Renda, ao referir-se ao conceito de "atividade comercial", para fins de determinação da renda tributável das empresas, faz remissão expressa ao artigo 2.195, do Código Civil.

Em consequência, a interpretação da norma fiscal está, acima de tudo, centrada no problema de estabelecer-se se a noção de "atividade comercial" ali assumida é a mesma da legislação civil, ou se, ao contrário, é "própria" do preceito tributário.

O fato de haver remissão expressa ao Código Civil levaria, à primeira vista, a pensar-se em uma identidade de conceitos que, entretanto, é contestada por parte da doutrina e da jurisprudência que se inclina pelo reconhecimento de uma noção fiscal mais "restrita", especialmente pelo que se refere ao reconhecimento do requisito peculiar do intuito econômico que, então, não seria indispensável aos fins fiscais para definir o exercício de empresa comercial.

Diante destas premissas, a questão nuclear colocada diz respeito à possível existência de problema análogo nos diversos Países participantes do Seminário.

Coube-nos a honra de trazer, para o importante evento, que contou com a participação de representantes de dez países da América Latina e Europa, a experiência fornecida pelo Direito Brasileiro.

Nosso relatório foi apresentado na sessão do Seminário realizada em 3 de julho de 1992, sob a presidência do Professor Diego Corapi (II Universidade de Roma), concomitantemente com a apresentação do relatório da Itália, a cargo do Professor Augusto Fantozzi (Universidade de Roma, "La Sapienza").

(*) - Síntese do Relatório apresentado pelo Autor no Seminário promovido pela II Universidade de Roma, Instituto Latino-Americano de Derecho Tributario e Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latino Americano, nos dias 2 e 3 de julho de 1992, sobre "La Tecnica Normativa Nel Diritto Tributario: Principi, Casistica e Rapporti con il Diritto Civile. Esperienze di Paesi Latini, Americani ed Europei, a confronto."

1. INTRODUÇÃO

No sistema tributário brasileiro a competência para instituição do imposto sobre a renda é da União Federal.

Este sistema também prevê a existência de lei de caráter nacional (lei complementar) com a função de estabelecer "normas gerais" em matéria de legislação tributária, incluindo a definição das hipóteses de incidência, bases imponíveis e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição[1].

Concretamente, trata-se do Código Tributário Nacional.

Sem que se torne necessário abrir discussão quanto ao limite de validade destas "normas gerais", matéria a respeito da qual não existe consenso na doutrina, pode-se assentar que elas têm por finalidade sistematizar regras e princípios constitucionais a respeito da tributação, agindo como elemento de integração entre estes e a legislação ordinária, verdadeiramente instituidora dos tributos, produzida pelas pessoas de direito público interno dotadas da necessária competência (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Por outras palavras, o Código Tributário Nacional não cria (não institui) tributos, mas apenas descreve seus traços característicos, que irão servir de modelos para as leis tributárias federais, estaduais e municipais, tendo como limite o que, a propósito de cada espécie tributária, dispuser a Constituição.

Quanto ao imposto sobre a renda, a Constituição, ao atribuir competência à União para sua instituição, refere-se a "rendas e proventos de qualquer natureza"[2].

Submete o exercício desta competência, como, de resto, o faz com relação aos demais impostos, ao princípio da capacidade contributiva, e permite à autoridade administrativa identificar "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes"[3].

O imposto deve, ainda, conformar-se à regra da uniformidade em todo o Território Nacional, bem como à da igualdade de tratamento entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, "proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"[4].

2. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional identifica os aspectos essenciais da hipótese de incidência do imposto da seguinte maneira:

a) materialidade: a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendido os acréscimos patrimoniais de outras origens[5];

b) contribuintes: os titulares das disponibilidades acima mencionadas, poden-

do a lei atribuir esta condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou de proventos tributáveis[6];

c) base imponível: o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis[7].

3. MATERIALIDADE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

A distinção entre aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de renda tem sido objeto de críticas, pois, no entendimento de alguns especialistas, as situações se confundem:

> *"Não pode existir disponibilidade econômica de renda sem que, simultânea ou previamente, também exista a disponibilidade jurídica da renda. É logicamente impossível falar em disponibilidade econômica de renda independentemente da sua disponibilidade jurídica; esta é um pressuposto lógico para a própria existência de uma renda. Caso contrário, poder-se-ia conceituar e tributar como "renda" economicamente disponível o recebimento, pelos bancos, de dinheiro para depósito; o recebimento de dinheiro a título de empréstimo, etc"*[8].

Essencialmente, entretanto, pode-se indicar que a aquisição da disponibilidade jurídica da renda e proventos de qualquer natureza é presumida por força de lei, caracterizando-se pela "obtenção de direitos de crédito não sujeitos a condição suspensiva", enquanto que a disponibilidade econômica se dá "pela obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico"[9].

Por outro lado, a legislação tributária não contém definição do que deva ser entendido por "renda", já que se prende ao critério de estabelecer enumeração sempre taxativa dos "rendimentos" sujeitos ao tributo, sendo este, na verdade, o conceito fundamental adotado pelo direito tributário brasileiro:

> *"Para a legislação do imposto, por conseguinte, o conceito fundamental é o de rendimento, e a renda sempre é o somatório dos rendimentos. Além disso, embora a lei contenha a definição de rendimento, esta está construída em termos que excluem a aplicação do imposto em função de conceitos genéricos. O*

imposto não incide sobre todo e qualquer rendimento, segundo definição geral, mas apenas sobre as categorias ou espécies de rendimentos taxativamente enumerados em lei.''(10)

Estas categorias ou espécies de rendimentos serão adiante indicadas, quando se tratar da base imponível do imposto.

4. CONTRIBUINTES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

O Código Tributário Nacional, ao tratar do sujeito passivo da obrigação tributária, distingue o contribuinte do responsável.

Contribuinte é quem tem a relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato imponível; responsável é aquele cuja obrigação decorre de lei, sem revestir a condição de contribuinte.(11)

Não nos ocuparemos aqui dos responsáveis no contexto da legislação do imposto sobre a renda. Quanto aos seus contribuintes, são definidos em função (a) do domicílio ou residência no país ou no exterior; e (b) da personalidade natural ou jurídica.

A partir desses critérios pode-se estabelecer três classes de contribuintes do imposto: as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no país, as pessoas jurídicas com sede no país e as pessoas físicas ou jurídicas com domicílio ou sede no exterior.

5. BASE IMPONÍVEL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Para as pessoas físicas domiciliadas no país a base imponível, em regra, consiste na soma dos rendimentos percebidos, deduzida pelo valor de determinados abatimentos.

Tanto os rendimentos tributáveis como as deduções autorizadas são fixados e determinados em lei.

Para as pessoas jurídicas com sede no país a base imponível é genericamente referida como "lucro", que pode decorrer de três modalidades de apuração:

a) lucro real: tem como base de apuração a escrita comercial dos contribuintes, de onde decorre o seu lucro líquido, que se afasta do conceito de "lucro comercial", já que é ajustado por adições, exclusões ou compensações prescritas em lei;

b) lucro presumido: é modalidade simplificada pela qual se determina o "quantum" do imposto, independentemente da manutenção, pelo contribuinte, de escrituração mercantil, sendo, assim, própria de empresas de menor porte; corresponde à aplicação de coeficientes sobre a receita bruta resultante da venda de produtos ou serviços;

c) lucro arbitrado: é o que decorre da fixação do seu montante, por parte da autoridade tributária, em face de ações ou omissões do contribuinte que possam justificar ou a desconsideração dos lançamentos constantes de sua escrita comercial, ou o seu desenquadramento do regime de lucro presumido.

Finalmente, para as pessoas físicas e jurídicas domiciliadas ou com sede no exterior, a tributação incide sobre os rendimentos auferidos no país, e é, em regra, subordinada ao regime de arrecadação na fonte.

6. IMPOSTO SOBRE A RENDA E EMPRESA COMERCIAL

O direito brasileiro não estabelece legislativamente o conceito de empresa. Esta expressão, no texto da Constituição, identifica-se com a idéia de sociedade.

Assim, e para efeitos de atribuição de regime legal diferenciado, a Constituição refere-se a "empresa brasileira", a constituída sob leis do Brasil, e que tenha no país sua sede e administração, e a "empresa brasileira de capital nacional", aquela que, além dos requisitos mencionados, tenha também o seu controle entregue a pessoas físicas domiciliadas e residentes no país ou a entidades de direito público interno.(12)

Em outro contexto a Constituição refere-se ainda a "empresa privada", e "empresa pública", com o objetivo de reservar às primeiras a responsabilidade essencial pela exploração de atividades econômicas, deixando às últimas, possibilidades apenas de atuar suplementarmente nessa área.(13)

Para os fins do presente relatório adotamos o conceito doutrinário de empresa como sendo a "atividade econômica organizada, exercida profissionalmente pelo empresário, através do estabelecimento".(14)

Neste conceito estão identificados os três elementos básicos que normalmente associam-se à idéia de empresa, a saber, o empresário, o estabelecimento e a atividade.

A relevância de cada um destes elementos no campo da legislação do imposto de renda será a seguir brevemente analisada.

7. EMPRESÁRIO E IMPOSTO SOBRE A RENDA

A legislação do imposto sobre a renda adota conceito próprio de pessoa jurídica para fins de considerá-la contribuinte do tributo.

Assim, e para os efeitos em questão, são pessoas jurídicas não só aquelas como tal definidas pelo direito privado(15) mas também as filiais, sucursais, agências ou representações no país, das pessoas jurídicas com sede no exterior, e ainda os comitentes domiciliados no exterior quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no país.(16)

São igualmente contribuintes do imposto empresas públicas e sociedades de economia mista, quando na exploração de atividade econômica.(17)

Finalmente, a legislação inclui também na categoria dos contribuintes, equiparando-as a pessoas jurídicas, as chamadas empresas individuais, que são

aquelas exercidas por firmas individuais ou pessoas físicas que se dediquem habitualmente ao exercício de atividade econômica.

A qualificação dos contribuintes é feita sem consideração quanto ao objeto ou fim de suas atividades.

8. ESTABELECIMENTO E IMPOSTO SOBRE A RENDA

A relevância que a legislação brasileira do imposto sobre a renda dá à figura do estabelecimento repousa essencialmente na consideração de que cabe ao contribuinte a escolha daquele que irá centralizar suas operações no país para efeitos de manutenção da escrita comercial, e consequentemente da apuração do lucro a ele sujeito.

Estabelecimentos distintos pertencentes à mesma pessoa jurídica não são autonomamente considerados contribuintes do imposto.

Nesta qualidade agem apenas como responsáveis em relação às obrigações que possam incorrer como fontes pagadoras.

9. ATIVIDADE ECONÔMICA E IMPOSTO DE RENDA

Conforme já foi atrás salientado, a natureza da atividade exercida pelo contribuinte, em princípio, é irrelevante para o efeito de submeter os resultados positivos delas provenientes, ou seja, os respectivos "rendimentos" à incidência do imposto de renda.

Tanto isto é certo que, de longa data, assentou-se como prevalente o entendimento segundo o qual, desde que expressivos de capacidade contributiva, os resultados emergentes do exercício de atividades ilícitas devem ser normalmente submetidas à tributação, inclusive pelo imposto sobre a renda, sem que deste fato possa resultar o reconhecimento de um possível "resgate"da legitimidade dos atos ou fatos praticados.

Trata-se da consagração da regra do "non olet":

> *"Deve-se admitir a tributação de tais atividades eticamente condenadas e condenáveis. O que importa não é o aspecto, mas a CAPACIDADE ECONÔMICA dos que com elas se locupletam. Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-las imunes dos tributos exigidos das atividades úteis, lícitas e eticamente acolhidas."*(18)

A seu turno, a noção de "atividade econômica" no plano constitucional é extraída por processo de exclusão.

Por outras palavras, a Constituição não diz o que seja atividade econômica, e sim, o que não se enquadra neste conceito, que são serviços públicos, vale dizer,

aqueles prestados pelo Estado, ou diretamente ou através de concessão ou permissão e as atividades sujeitas ao regime de monopólio.(19).

Tudo o mais é, por exclusão, "atividade econômica", possível de ser explorada dentro do regime de competição, cujos resultados, em tese, são abrangidos pelo campo de incidência do imposto sobre a renda.

Mesmo em se tratando de empresas públicas, sociedades de economia mista, e outras entidades estatais que explorem atividades econômicas, sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive às obrigações tributárias.

Finalmente, deve ser salientado, sem prejuízo das noções já expostas, que o conceito de "atividade comercial", no Brasil, não deixa de trazer consequências importantes no tocante à determinação e qualificação dos rendimentos da empresa sujeitos ao tributo.

Todavia, e segundo nosso entendimento, este conceito opera mais como referencial de que o legislador se vale no processo de elaboração de lei fiscal, do que como instrumento para sua interpretação.

Assim é a partir de sua consideração que a legislação ordinária institui isenções para entidades sem fins lucrativos, e a própria Constituição cria imunidades em benefício de instituições com este perfil, como as de educação ou de assistência social.(20)

10. CONCLUSÕES

1ª) - O direito brasileiro não define abrangentemente empresa comercial no sentido de submeter suas rendas ao tratamento específico no campo do imposto que sobre estas incide.

2ª) - Para efeitos de incidência do imposto sobre a renda, em regra geral, o que se leva em consideração é o resultado das atividades econômicas desenvolvidas pelos contribuintes e não sua natureza, embora esta tenha relevância, como elemento de política fiscal, no campo específico das isenções e das imunidades impositivas.

3ª) - O direito brasileiro adota, para efeitos tributários, não propriamente o conceito de renda, e sim o de rendimentos. Rendimentos tributáveis, a seu turno, são apenas os taxativamente indicados em lei, o que acentua a natureza formal do conceito adotado.

NOTAS:

(1) Constituição Federal, artigo 146.
(2) Constituição Federal, artigo 153, III.
(3) Constituição Federal, artigo 145, § 1º
(4) Constituição Federal, artigos 151, I, e 150, II.
(5) Código Tributário Nacional, artigo 43.

(6) Código Tributário Nacional, artigo 45.

(7) Código Tributário Nacional, artigo 44.

(8) Alfredo Augusto Becker, "Teoria Geral do Direito Tributário", Saraiva, São Paulo, 1963, pág. 361.

(9) "Caderno de Pesquisas Tributárias", nº 12, CEEU/Resenha Tributária, São Paulo, 1987, págs. 412/413.

(10) José Luiz Bulhões Pedreira, "Imposto de Renda", JUSTEC Editora Ltda., Rio de Janeiro, 1971, 2.10.

(11) Código Tributário Nacional, artigo 121.

(12) Constituição Federal, artigo 171.

(13) Constituição Federal, artigo 173.

(14) Waldirio Bulgarelli, "Sociedades Comerciais", 3ª edição, Atlas, São Paulo, 1987, pág. 22.

(15) Código Civil Brasileiro, artigos 13 a 16.

(16) Lei nº 4370/58, artigo 76; Lei nº 4131/62, artigo 42; Lei nº 6264/75, artigos 1º e 3º.

(17) Constituição Federal, artigo 173, § 1º.

(18) Aliomar Baleeiro, citado "in" Revista de Direito Tributário, 43/190 e segs.

(19) Constituição Federal, artigos 175 a 177.

(20) Constituição Federal, artigo 150, VI.