

PALESTRA 7.7

A INCONSTITUCIONALIDADE DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.516

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*

1
10296

A Medida Provisória nº 1.516/96 é de manifesta inconstitucionalidade. Pretende transformar uma aquisição de disponibilidade do Fisco em fato gerador do imposto sobre a renda, nada obstante a proibição de dedução da referida contribuição do lucro real implicar indisponibilidade econômica para o contribuinte.

O art. 1º do mencionado texto demonstra inequivocamente que, apesar de o Presidente da República ter declarado, quando de sua posse, que a carga tributária era insustentável e que não poderia ser elevada, por não ter conseguido fazer o óbvio, que é reduzir despesas - apenas aumentou-as em seu governo - optou por fazer o mais fácil, que é apenar o contribuinte com mais tributos.

Está assim redigido o artigo 1º da mencionada Medida Provisória:

"Art. 1º - O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

§ único - Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo."

No governo de S. Exa., Fernando Henrique, a carga tributária chegou a 31% do PIB - recorde absoluto nos 496 anos da história do Brasil - e, muito embora elevada de 27 para 31%, o déficit público continua crescendo.

Os mais de 200 bilhões de dólares que o brasileiro entrega em tributos, todo o ano, para o Estado, sem receber qualquer contrapartida em serviços públicos - inexistentes ou de péssima qualidade - apenas são destinados a sustentar os detentores do poder, razão pela qual, nada obstante sua promessa de reduzir as imposições fiscais, S. Exa., o Presidente, só as tem aumentado, estando a M.P. 1.516/96 na linha desta sanha arrecadatória e de desrespeito à Constituição e à lei complementar.

Com efeito, reza o artigo 43 do CTN que:

"O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Inequivocamente, esclarece o legislador complementar que o fato gerador do imposto de renda é a "aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica", a doutrina interpretando que, por aquisição de disponibilidade, há de se entender o que se apura após a dedução das despesas necessárias para obtenção de recursos, representando o diferencial uma "disponibilidade".

Neste sentido, leia-se:

"O que é disponibilidade? Em português (excluídas as acepções inteiramente incompatíveis com a acepção em que foram empregadas na Lei as expressões em exame), eis o conceito de disponibilidade e alguns conceitos semelhantes a ele: 'Disponibilidade s.f. 1 - Qualidade ou estado do que é disponível... 5 - Qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo de um comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerários... 7 - Jur. Faculdade de dispor de seus bens. Disponibilidade de caixa. Dinheiro de contado disponível'.

Por 'disponível' entende-se: 'Disponível - adj. 1 - De que se pode dispor. 2 - Livre, desimpedido, desembaraçado. 3 - Que se pode negociar (títulos e mercadorias) e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador'.

Em inglês, o conceito de disponível corresponde ao de *disposable, available, ready for use*.

Por *disposable*, em inglês, entende-se: *ready for use when needed. 2. easily disposed of*.

Eis o conceito contábil de 'ativo circulante disponível': 'É o numerário à disposição da companhia de imediato, depositado em instituições financeiras ou na própria firma. Algumas aplicações financeiras de liquidez imediata, também são consideradas nesta subdivisão'.

A análise científica feita por Sergio Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbke revela elemento essencial do conceito de disponibilidade: '... não haja restrições para o uso imediato' (nosso o grifo).

(Gustavo Miguez de Mello, Caderno de Pesquisas Tributárias nº 11, Co-edição Res. Tributária/CEEU, 1986, p. 177/182) (grifos meus).

Comentando o art. 43 do CTN ('Direito Tributário nº 3', ed. Bushatsky, 1975), Tilbery frisa: 'A redação definitiva do CTN não se limita ao emprego do termo genérico 'aquisição de riqueza nova', mas distingue entre 'aquisição da disponibilidade econômica' (isto é, a 'percepção efetiva' de rendimentos em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro) e 'aquisição da disponibilidade jurídica' (isto é, o 'nascimento do direito de receber' o rendimento).

É neste mesmo sentido que Horácio Garcia Belsunce entende essas expressões, quando considera o sistema da disponibilidade econômica como o do 'crédito percebido' e o método da disponibilidade jurídica o do 'crédito devengado'.

Modesto Carvalhosa adere à mesma conceituação, quando interpreta como 'disponibilidade jurídica' a outorga efetiva de direitos creditícios que representam acréscimo patrimonial.

Essa distinção está intimamente ligada aos conceitos da 'realização' e 'separação' da renda, que foram focalizadas por Edwin R. Seligman, partindo do exemplo de árvores em pé e da madeira cortada' (págs. 86/87).

Mais adiante, completa Tilbery seu raciocínio, dizendo: 'A disponibilidade jurídica de acordo com dispositivo citado ocorre desde o momento em que o beneficiário, pessoa física, estiver em condições de exigir o pagamento, por exemplo, quando for lhe creditado por pessoa jurídica. Entendemos, porém, que deve haver um crédito identificado a favor do beneficiário: a *inclusão da despesa aproximada ou estimada dentro de uma 'Provisão', coletivamente com outros itens, ainda não coloca a receita à disposição do eventual beneficiário'* (pág. 92) (Gilberto de Ulhôa Canto, Estudos sobre o Imposto de Renda, ed. Res. Tributária, 1994, p. 40) (grifos meus).

"Antes de se passar aos problemas específicos da legislação brasileira, é interessante fazer um resumo do conceito mais abrangente de renda como acréscimo patrimonial porque é a ele que a nossa lei adere. Seguindo a lição de John F. Due, renda é a soma algébrica do consumo da pessoa durante o período e do acréscimo patrimonial líquido no mesmo período, ambos expressos em dinheiro. Ainda seguindo John F. Due, por outras palavras a renda consiste (1) *no montante total recebido de terceiros durante o período, menos as despesas necessárias para a obtenção deste total*; (2) no valor

do consumo da pessoa, excluído o que for pago com a utilização do montante recebido de terceiros no período. Este valor inclui itens como o valor de uso dos bens duráveis de consumo, como a casa própria, e o valor dos bens ou serviços de produção própria; (3) no acréscimo do valor dos ativos possuídos no período.

De modo geral, e por motivos práticos, as legislações interpretam o conceito de renda em relação ao fluxo de riqueza, aos ingressos monetários ou em espécie. Assim, de modo geral, o acréscimo de valor patrimonial só é tributável quando se realiza" (Alcides Jorge Costa, Estudos sobre o Imposto de Renda, ob. cit., p. 23) (grifos meus).

Ora, o que pretende a MP 1.516/96 é declarar que uma "indisponibilidade econômica" seja considerada, por ficção jurídica, como "disponibilidade econômica", visto que a disponibilidade jurídica, mesmo admitindo a lata interpretação dos artigos 116 e 117 do CTN, não poderia ser chamada a res-paldar o notório confisco tributário.

Com efeito, se para produzir riqueza uma empresa é obrigada a pagar os tributos estabelecidos pela legislação, entre os quais a contribuição social sobre o lucro, a parcela correspondente a essa contribuição não lhe resta disponível, mas sim disponível para o Fisco. Não representa, pois, uma aquisição, nem uma disponibilidade econômica para a empresa, mas uma "não aquisição" e uma "indisponibilidade econômica", que não podem conformar o fato gerador do imposto de renda.

Por esta razão, quando de sua criação, a contribuição social era dedutível, visto que o diferencial entre a "entrada" de recursos e a "saída" que o contribuinte é obrigado a proceder para adquiri-los é que conforma a "aquisição de disponibilidade econômica", isto é, aquilo que, no encontro das contas, fica à disposição do contribuinte.

Nem há de se confundir a indedutibilidade do imposto sobre a renda, conceito plasmado no artigo 43 do CTN, com o lucro, que não é definido em lei complementar para efeitos de apuração do fato gerador. O lucro só ocorrerá no encontro de contas entre as receitas e despesas, entre elas aquelas com os tributos, razão pela qual não só a própria contribuição é deduzida de sua base de cálculo para que o lucro se equipare à renda, como é dedutível da renda a ser tributada para que seja apenas tributada a renda "disponível".

Por esta razão, é que excluído o imposto sobre a renda (conceito esculpido na legislação explicitadora da Constituição), todos os demais tributos são dedutíveis, inclusive a contribuição social sobre o lucro, pois são "desaquisições" de disponibilidade econômica e, por esta razão, não tributáveis. São gastos necessários para a "aquisição de renda" e, por conseguinte, não constituem "renda".

Espero que a Ordem dos Advogados do Brasil, a Procuradoria Geral da República ou outra entidade de âmbito nacional suscite, junto ao Pretório Excelso, no devido tempo para caracterização do *periculum in mora*, já que o *fumus boni juris* é evidente, a pertinente ação direta de inconstitucionalidade, com medida cautelar para evitar mais este assalto ao sofrido contribuinte, que sustenta uma Federação maior do que o PIB brasileiro, repondo-se o respeito ao direito e à Constituição nos patamares que pertinem a um Estado democrático.

Enquanto a França reduz o imposto sobre a renda de pessoas físicas, à luz do princípio de que "muito imposto mata imposto", objetivando crescer, o Brasil, na contramão da história, aumenta a carga tributária para elevar o "Custo Brasil" e perder a batalha da competitividade.

* Professor Emérito das Universidades Mackenzie e Paulista e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército. Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de S. Paulo.