

**A INCONSTITUCIONALIDADE DAS BASES DE CÁLCULO
ARBITRADAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS
JURÍDICAS, PREVISTAS NO ARTIGO 51, II A VIII, DA LEI N.
8.981/1995, EM FACE DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE
RENDA***

*Sergio de Araújo Lopes.***

RESUMO:

Neste artigo analisam-se as normas jurídicas construídas a partir do artigo 51, II a VIII, da Lei n. 8.981/1995, que dispõem sobre as bases de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas ("IRPJ"), na modalidade "Lucro Arbitrado". Adota-se a premissa da existência de um conceito constitucional pressuposto de renda. Utilizando-se da Regra-Matriz de incidência, modelo teórico desenvolvido por CARVALHO (2013), demonstra-se que as referidas bases de cálculo não confirmam o critério material do imposto sobre a renda. Ao final, conclui-se pela inconstitucionalidade destes dispositivos legais por não encontrarem fundamento de validade no conceito constitucional pressuposto de renda.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; Linguagem; Regra-matriz; Imposto sobre a renda.

ABSTRACT:

In this article, we analyze the legal rules built from Article 51, II to VIII of Law n. 8.981/1995, which provide the basis of calculations for Corporate Income Tax in the form of "Arbitrated Profit." Rule-incidence matrix, the theoretical model developed by Carvalho (2013), shows that the basis for calculation does not meet the substantive criteria for income tax. Finally, we conclude the unconstitutionality of these legal contrivances for not finding validity in the constitutional concept of assumption of income.

KEYWORDS: Tax Law; Language; Rule-incidence matrix; Income Tax.

* Artigo recebido em: 16/10/2013.
Artigo aceito em: 19/12/2013.

** Mestrando em Direito Tributário pela PUC-SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Possui graduação em Direito pela PUC-GO(1999). Atualmente é advogado da Marques, Magalhães e Lopes Adv. Ass. SS e professor de seminário na Especialização em Direito Tributário do IBET. Tem experiência na área de Direito Tributário, Direito Processual Civil e Direito Civil.

SUMÁRIO

1. Introdução.
2. Considerações preliminares sobre o conhecimento, o sistema de referência adotado, delimitação do objeto e tecnologias metodológicas.
3. O conceito de norma jurídica.
4. O conceito pressuposto de renda na Constituição Federal de 1988.
5. A regra-matriz de incidência tributária.
- 5.1. A importância da base de cálculo para a regra-matriz de incidência tributária
6. Os deveres instrumentais no direito tributário.
7. Das diversas regras-matriz do imposto sobre a renda da pessoa jurídica
 - 7.1. O “IRPJ Lucro Real”.
 - 7.2. O “IRPJ Lucro Presumido”.
 - 7.3. O “IRPJ Lucro Arbitrado”.
 - 7.3.1. Do dever do sujeito passivo constituir o crédito tributário na modalidade “IRPJ Lucro Arbitrado”, quando conhecer sua receita bruta.
 - 7.3.2. A base de cálculo do “IRPJ lucro arbitrado”, quando desconhecida a receita bruta.
 - 7.3.3. O dever de fundamentar a escolha da base de cálculo do “IRPJ Lucro arbitrado” nos lançamentos de ofício.
8. Da inconstitucionalidade das bases de cálculo previstas no art. 51, II a VIII, da Lei n. 8.981/1995.
9. Considerações finais.
10. Referências.

1. Introdução

Partimos do pressuposto de que direito é objeto cultural,¹ construído pelo homem como instrumento de organização do Estado. Para que o Estado

¹ A teoria geral dos objetos, elaborada por Edmund Husserl, aponta a existência de quatro regiões ônticas, nas quais o ser humano é o ponto central e a partir do qual os objetos são considerados: a) objetos naturais, b) objetos ideais, c) *objetos culturais* e d) objetos metafísicos. Maria Helena Diniz esclarece que os *objetos culturais* são reais, vez que têm existência no tempo e no espaço, e, por conseguinte, podem ser conhecidos pela experiência (conhecimento empírico); são possíveis de valoração, positiva ou negativa. Acrescenta Paulo de Barros Carvalho que “o direito posto, enquanto

funcione e cumpra com seus objetivos são necessários recursos financeiros. O tributo é o meio instrumental criado para possibilitar a arrecadação desses recursos.

A Constituição, por sua vez, é a norma fundamental de toda sociedade moderna. As demais normas devem buscar nela seu fundamento de validade.

A rigidez de nosso sistema constitucional vigente, que decorre da vontade popular manifestada na Assembleia Constituinte, não permite a criação de normas jurídicas sem observar os comandos constitucionais, especialmente as que tenham por núcleo mandamental a limitação à liberdade ou propriedade, a exemplo da instituição de tributos.

Por uma opção política, o constituinte brasileiro discriminou de forma rígida e restrita as competências para instituição de tributos. Para tanto, estipulou, no próprio texto constitucional, o seu núcleo mínimo. O legislador infraconstitucional está, assim, adstrito a observar essas regras no momento de exercer as competências que lhe foram atribuídas na Lei Maior.

Em matéria tributária, predominam em no nosso ordenamento os princípios da estrita legalidade tributária e da tipicidade, razão pela não se admite que a Administração Tributária possa presumir a prática de certos atos para considerar ocorrido o fato imponible e constituir a relação obrigacional tributária.

Nesse contexto, observamos que o art. 51, incisos II a VIII, da Lei n. 8.981/1995, estabeleceu alternativas de bases de cálculo, para a modalidade de

conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade que ver realizados” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 15).

apuração por arbitramento do imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ, as quais são incompatíveis com o conceito constitucional pressuposto de renda.

Pretendemos apresentar uma interpretação sobre os referidos dispositivos, com a finalidade de demonstrar que as alternativas bases de cálculo arbitradas do IRPJ não encontram fundamento de validade na Constituição Federal ou no Código Tributário Nacional.

Não é nossa pretensão apresentar a correta interpretação dos referidos enunciados legais, muito menos interpretação que corresponda a uma verdade objetiva.² O direito se apresenta na forma de linguagem e a possibilidade de interpretações variadas é ínsita ao próprio conceito de linguagem. A realidade será constituída por linguagem, levando-se em conta sempre as experiências do intérprete e seus valores.

2. Considerações preliminares sobre o conhecimento, o sistema de referência adotado, delimitação do objeto e tecnologias metodológicas

A decisão de falar sobre determinado objeto, sobre um tema, é o reflexo de uma inquietação, de uma sensação de incompletude, de uma realidade incompleta. A motivação de escrever já foi definida como o ato de “ordenar as próprias ideias ou informar aos outros”.³

² Na linha da “filosofia da linguagem”, marcada pelo giro-linguístico, a verdade é uma correspondência entre palavras, isto é, entre dois termos linguísticos. Não há uma verdade única ou imutável. A verdade é uma construção linguística e dependerá do contexto e do modelo referencial adotado por quem emite a proposição, sujeita, portanto, a refutação por outras proposições, conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé (in *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 15-17).

³ Essa observação é feita por Norval Baitello Júnior (in *O leitor número 69 ou o Marco Zero de um Futuro Flusser*. FLUSSER, Vilém, *Língua e Realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007. p. 25.)

A ordenação das ideias, que antecede a transmissão de informação, é própria do espírito humano, o qual tem a necessidade de organizar suas sensações, de estabelecer uma ordem das coisas, sem a qual o mundo seria um caos incompreensível. Ao estruturar o caos, avança-se da *aparência* para uma *realidade*, como escreveu com vigor Vilém Flusser.⁴

No processo de construção do *mundo real*, o homem faz escolhas, do que ordenar e como ordenar, na intenção de reduzir complexidades e possibilitar o avanço no conhecimento do objeto bruto. A própria escolha de objeto de estudo é parte desse processo de redução de complicações do mundo real.

Dentro da premissa, que adotamos, é preciso reconhecer que, se escrever é pôr em ordem o caos de sensações, em forma de ideias, é inevitável concluir que essa *realidade* ordenada é apenas a realidade de quem escreve, permitindo que outras realidades sejam (re)escritas sobre um mesmo objeto. Assim, o estudo de um tema é, portanto, apenas um dos ângulos possíveis de conhecimento do objeto. Em outras palavras, uma das interpretações possíveis que se pode dar ao objeto, superando o caos para a tranquilidade da *realidade*.

Conhecimento, em sentido amplo, é toda forma de apreensão de consciência sobre um determinado objeto. O conhecimento científico é a atribuição de significados a um objeto de acordo com pressupostos pré-estabelecidos, que conduzem a uma construção sistematizada e com mais rigor. Entre esses pressupostos, destacamos quatro: a escolha de um sistema

⁴ FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007. p. 31-32.

de referência; a delimitação do objeto; a indicação da metodologia utilizada; e a aproximação entre teoria e prática.

A adoção de um sistema de referência é imprescindível para inferir a verdade ou falsidade das proposições sobre o objeto de estudo. A esse respeito Paulo de Barros Carvalho é enfático: “*A ideia de sistema de referências toma posição dominadora em todo o conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento, como ensina Goffredo Teles Júnior*”.⁵

Assim, nossas interpretações serão realizadas a partir do *sistema de direito positivo* e sobre ele, o que exclui a análise sob o ponto de vista de outros sistemas sociais, também relevantes, mas organizados sob outros critérios unificadores, a exemplo do subsistema da política jurídica, da sociologia, da economia etc. Com isso, queremos enfatizar que não vamos discutir se as escolhas do legislador são economicamente viáveis ou justas, ou mesmo se decorre de motivações históricas ou políticas.

A segunda premissa decorre da necessidade de superar aquela complexidade natural do mundo fenomênico de que falamos acima. O conhecimento de qualquer objeto impõe necessariamente um corte, uma *delimitação do objeto* que se pretende apreender. É o primeiro passo para a construção do conhecimento científico, como bem observa a jovem e brilhante Aurora Tomazini de Carvalho:

A realidade é complexa: infinita e não demarcada, requer cortes que indicam os limites da atividade cognoscitiva, delimitando a experiência. Os cortes são realizados mediante um processo denominado de abstração, pelo qual o sujeito cognoscente renuncia partes do todo, canalizando sua atenção a um ponto

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2.

específico e, embora importem perda da totalidade, aduzem especificidade ao conhecimento.⁶

Esse também é o caminho traçado por Paulo de Barros Carvalho, quando assevera:

Ora, como a demarcação do objeto científico é apenas o “corte” inicial do *continuum* heterogêneo da realidade circundante, para propiciar o *descontinuum* homogêneo de cada ciência em particular (Rickert), dentro deste último, muitos outros cortes e recortes podem ser traçados, dependendo das metas e dos objetivos de aprofundamento que o agente se proponha alcançar, preservada a condição de que permaneça aberta a via do retorno à esquematização inicial, e seja sempre possível ao sujeito cientista combinar as classes e subclasses do domínio total, dentro, é claro, dos limites que a lógica do sistema permitir.⁷

Pois, neste estudo, os recortes metodológicos partiram do objeto maior, o sistema do direito positivo posto, para chegar ao objeto menor, a norma jurídica que regula uma específica hipótese de apuração do IRPJ na modalidade de lucro arbitrado e a inconstitucionalidade das alternativas de bases de cálculo arbitradas previstas no art. 51, II a VIII, da Lei n. 8.981/1995.

Ademais, além de estabelecer qual o sistema de referência adotado e delimitar o objeto do estudo, é necessário explicitar a **tecnologia metodológica** utilizada.

Nesse passo, devemos admitir que não é mais novidade a afirmação segundo a qual o direito positivo, assim entendido o conjunto de normas jurídicas válidas,⁸ em um determinado espaço de tempo e lugar, aparece

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 39.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 195.

⁸ A norma jurídica será válida se existir e pertencer a um determinado sistema normativo. Não se trata, portanto, de uma qualidade da norma, mas de uma relação de pertinência entre a norma e o ordenamento jurídico, como bem sintetiza Tárek Moysés Moussallem (*Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Noeses, 2006. p. 170). Paulo de Barros Carvalho, adotando o modelo teórico de Kelsen, diz que

sempre na forma de um discurso linguístico, invariavelmente escrito. Aceita a premissa de que o direito materializa-se pela linguagem, é consequência natural admitir que o objeto de estudo da ciência do Direito será sempre um corpo de linguagem (prescritiva).

Assim, tomado como um corpo de linguagem, um dos métodos possíveis para se conhecer o direito positivo é o analítico, decompondo-o em seus aspectos: semântico (sentido), sintático (estrutural) e pragmático (uso). Outro é o constructivismo lógico-semântico, assentado na ideia fundamental de que as características do conhecimento são uma atividade de construção realizada pelo próprio sujeito cognoscente. Vale dizer, o conhecimento não é meramente a descrição do objeto, mediante a *assimilação de forma*, mas uma construção do ser humano.

Pelo método do constructivismo lógico-semântico, a construção do conhecimento sobre o objeto de estudo (normas jurídicas, no caso) é feita a partir de uma análise lógica e semântica, ou seja, análise da estrutura do objeto e dos seus sentidos, para, ao final, atribuir sentido ao texto, construir suas significações, como ensina com propriedade Fabiana Del Padre Tomé.⁹

Por fim, é importante destacarmos que a importância da *teoria* e a *prática*. Ambas estão voltadas para um mesmo fim: o conhecimento do objeto. Não procede, assim, a oposição entre teoria e prática. Teoria e prática são conceitos distintos, mas indissociáveis. Não há conhecimento sem teoria científica. A teoria, por intermédio da linguagem própria, estabelecerá

“será considerada norma válida aquela produzida por órgão credenciado pelo sistema e na conformidade com o procedimento também previsto pela ordenação total” (*Fundamentos Jurídicos da Incidência*. p. 59).

⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. “Vilém Flusser e o Constructivismo Lógico-Semântico”. In: Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho. Org. Florence C. Haret e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009. p. 324-325.

condições para que seja possível verificar ou confirmar (*na prática*) suas proposições.

A esse respeito o iluminado jurista Pontes de Miranda apregoava que não há diferença entre a teoria e a prática, mas aquilo que existe é o conhecimento do objeto: ou se conhece o objeto ou não se conhece o objeto, como recordado por Paulo de Barros Carvalho.¹⁰

Neste artigo, propomos revisar conceitos teóricos com a finalidade de analisar uma situação concreta (*o caso prático*) presente em nosso sistema: as hipóteses de bases de cálculo arbitradas previstas no art. 51, II a VIII, da Lei n. 8.981/1995, para, ao final, estabelecer se encontram fundamento de validade na Constituição Federal.

3. O conceito de norma jurídica

Norma jurídica é expressão carregada de ambiguidade,¹¹ pois é empregada para designar indiscriminadamente as unidades do ordenamento jurídico, ou seja, os textos de lei em sentido amplo (suportes físicos) e em sentido estrito (sentido).¹²

Em sentido estrito, a norma jurídica é a proposição de natureza prescritiva (proposição jurídica), resultado do juízo, ou noção, que o intérprete realiza a partir da leitura dos textos de lei (*normas jurídicas em sentido amplo*), podendo decorrer de um só enunciado prescritivo ou de vários.

É consenso geral na doutrina e jurisprudência contemporânea que não se confunde o enunciado prescritivo com a norma jurídica. Os enunciados

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos Jurídicos da Incidência. p. 5.

¹¹ A ambiguidade é característica de palavras ou sentenças que ensejam no receptor da mensagem margem para mais de uma interpretação, isto é, podem ser empregados em sentidos diversos. A eliminação da ambiguidade, ou seja, a atribuição do sentido ao termo ambíguo será dada de acordo com o sistema de referência adotado pelo usuário da linguagem ou pelo contexto.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*, linguagem e método. p. 128.

prescritivos são as orações, sentenças, contidos nos suportes físicos, e, a partir deles, é possível ao intérprete construir as proposições jurídicas (normas jurídicas). O sentido de ambos será construído pelo intérprete, mas o primeiro é apenas uma frase, oração ou sentença com sentido lógico-semântico. Isoladamente, pode ou não formar uma norma em sentido estrito, desde que preencha os requisitos lógicos necessários.

A construção da norma jurídica tem início com o contato do sujeito com o texto prescritivo (suporte físico) cujos signos são relacionados a enunciados prescritivos (significado), que, por sua vez, suscitam a norma jurídica (significação).

Quando um enunciado prescritivo, ou conjunto de enunciados, estruturado na forma hipotética-condicional, for hábil a modalizar deonticamente uma conduta, será possível construir a norma jurídica em sentido estrito.

No plano sintático, ou seja, lógico, a norma jurídica será sempre estruturada na forma hipotético-condicional, que diz: se ocorrer a hipótese, deve ser o surgimento de uma consequência jurídica. Em linguagem formal: $H \rightarrow C$ ("Se H deve ser C").

Dando um enfoque privilegiado no aspecto sintático da norma, é correto dizer que um elemento fundamental para o funcionamento do direito positivo reside na presença do vector *dever-ser*. Para direcionar as condutas intersubjetivas às finalidades desejadas, o legislador utilizará sempre das formas proibido, obrigado ou permitido. O direito não diz como as condutas são, mas sim como *devem ser*.

No plano pragmático, a norma jurídica é uma proposição abstrata observada pelo ser humano no seu interagir com os demais seres humanos, sob pena de sofrer uma sanção.

Este artigo se debruça especificamente sobre a norma jurídica de incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, que tem no seu elemento quantitativo a base de cálculo arbitrada pela autoridade fiscal. Essa norma é construída através dos múltiplos enunciados prescritivos presentes no ordenamento jurídico que cuida do imposto sobre a renda, entre tais os da Lei n. de 8.981/1995.

4. O conceito pressuposto de renda na Constituição Federal de 1988

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é tributo cuja competência para a instituição foi atribuída à União, segundo o art. 153, III, da Lei Maior.¹³

É consenso na doutrina e jurisprudência pátrias que o legislador constitucional originário utilizou da técnica de repartir a competência tributária impositiva pela referência ao critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Por conseguinte, é incontestável que, quando outorgou competência ao legislador complementar ou ordinário para instituir determinado tributo, a exemplo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a Constituição impôs limites (negativos e positivos,¹⁴) ao destinatário da norma de competência.

¹³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[..]
III - renda e proventos de qualquer natureza;

¹⁴ A respeito dos limites negativos e positivos ao poder de tributar, confira-se ÁVILA, Humberto (*Sistema Constitucional Tributário*, 5. ed., São Paulo: Saraiva, 2012).

Segue-se que não assiste ao legislador infraconstitucional, ao elaborar a lei instituidora de um tributo, outro dever senão buscar o real sentido e alcance das expressões – e aqui se cuida dos termos *renda* e *proventos* – definidoras, e também delimitadoras, das competências tributárias previstas na Constituição Federal.

Com razão, se por um lado o Diploma Fundamental conferiu competências tributárias às várias pessoas políticas de direito público interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, por outro, estabeleceu um plexo de normas que consistem em verdadeiros limites que se impõem aos legisladores ordinários dessas entidades tributantes no exercício de suas respectivas competências, cuja inobservância implicará em vício de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo.

Oportuna, a lição do saudoso jurista Josaphat Marinho, citado por José Artur Lima Gonçalves:

A ampliação excessiva de normas tributárias nas Constituições mutila a competência do legislador ordinário [...]. A Constituição brasileira é manifestamente ampla e rígida na disciplina do sistema tributário, e por isso mesmo restritiva da competência do legislador ordinário [...] (“Princípios Constitucionais Tributários”, in *Estudos de Direito Público em Homenagem a Aliomar Baleeiro*, UNB, 1976).¹⁵

E nem poderia ser diferente, pois, caso contrário, não haveria qualquer garantia dos cidadãos-contribuintes de que situações ou fatos a eles relacionados estariam sujeitos à tributação na medida e nos limites exatos das competências tributárias conferidas pela Lei Fundamental àquelas pessoas políticas.

¹⁵ GONÇALVES. José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo. Editora Malheiros, 2002, p. 171.

É dizer que estariam os cidadãos-contribuintes sujeitos a incidências tributárias a serem construídas pelo legislador ordinário segundo sua livre interpretação de tipos constitucionais abertos¹⁶, o que se traduziria mesmo em admitir que não haveria qualquer razão para a fixação e delimitação das competências tributárias pela Lei Maior.

Ora, se a Constituição brasileira se refere ao critério material da hipótese de incidência tributária para delimitar as competências tributárias, não se pode negar que o conceito de *renda e proventos de qualquer natureza* foi utilizado para esse fim. Nesse ponto, irretocável a conclusão de José Artur Lima Gonçalves:

A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de renda por ela – Constituição – pressuposto.

[...]

Não há outra solução lógico-sistemática para essa questão. Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos linguísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência.¹⁷

Na mesma linha de pensamento, José Luiz Bulhões Pedreira, também citado por José Artur Lima Gonçalves, assevera:

A noção de renda que nos interessa não é a utilizada pela ciência econômica nem a que teoricamente seja a mais perfeita para as finanças públicas, mas que se ajusta ao sistema tributário nacional definido na Constituição Federal em vigor. Esse é o conceito que permitirá conhecer os limites da competência da União ao definir a base impositiva do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e que servirá de padrão para apreciar, em cada caso, a constitucionalidade das leis tributárias federais, estaduais e municipais.¹⁸

¹⁶ Por imposição do sistema constitucional pátrio, as competências deferidas ao legislador ordinário para instituir tributos estão rigidamente previstas na Constituição. Assim, a hipótese de incidência é determinada previamente e fechada, não havendo espaço para ampliação das suas materialidades pelo legislador infraconstitucional.

¹⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. p. 171.

A afirmativa da existência de um conceito pressuposto de renda contido no texto constitucional firma-se na ideia da supremacia constitucional, destaca Eduardo Pugliese Pincelli:

Esse modo de pensar firma-se na idéia de supremacia constitucional. Percebemos o sistema jurídico brasileiro como uma unidade hierarquizada, em que o fundamento-último de validade de todas as demais normas é a Constituição. A hierarquia não é resultado de critérios lógicos, mas axiológicos. Primeiro o sistema se organiza hierarquicamente; depois, formam-se as relações lógicas de coordenação e de subordinação, ensina Lourival Vilanova. Por esse motivo, pode-se afirmar que a supremacia constitucional é um valor, uma estimativa construída pelo sujeito de conhecimento.¹⁹

Ainda a respeito da existência de um conceito constitucional pressuposto de renda e proventos, pertinentes são os ensinamentos de Luís César Souza de Queiroz:

Portanto, levando em conta a necessidade de se considerar que a Constituição da República utiliza palavras com o fim de transmitir uma mensagem com sentido, com o propósito de designar algum conceito, o qual possui limites máximos, mesmo sendo conceito do tipo indeterminado, considerando a existência do rígido sistema constitucional de repartição da competência tributária existente no Brasil, pode-se asseverar que há uma necessidade lógico-jurídica de se conceber que:

Um – a Constituição da República prescreve um conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” como base tributável, isto é, existe um conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”, que poderá ser constituído em critério material do antecedente (“fato gerador”) e em parte do critério material do consequente (“base de cálculo” da norma do respectivo imposto; e

Dois – o conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza” como base tributável (como todo e qualquer conceito) apresenta *limites máximos, insuperáveis, de modo a permitir que ele seja diferenciado de outros conceitos que igualmente servirão como base tributável (“fato gerador” e “base de cálculo”) de outros impostos.*²⁰

¹⁸ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*, Justec, Ed. Rio, 1971, p. 2-6 (in GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. p. 174.)

¹⁹ PINCELLI, Eduardo Pugliese. *A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes* in Congresso do IBET, III. *Interpretação e Estado de Direito*, São Paulo: Editora Noeses, 2006. p. 139-140.

²⁰ QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto Sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional*. Editora Forense: Rio de Janeiro. 2003, p. 210/211.

Levando-se em conta os parâmetros mínimos contidos na Constituição Federal, é forçosa a conclusão de que o conceito de *renda e proventos de qualquer natureza*, expressão contida no art. 153, III, da CF, consiste em *um ganho patrimonial (acréscimo patrimonial) efetivo*.

Levando-se em consideração a premissa da existência de um conceito pressuposto de renda na Constituição, cumpre-nos fazer uma apreciação acerca das alternativas de bases de cálculo previstas no art. 51, II a VIII, da Lei n. 8.981/1995, para demonstrar se estão, ou não, em consonância com a regra constitucional que trata do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Necessário, porém, tecermos breves considerações sobre a entidade da *regra-matriz de incidência tributária* e sobre a *base de cálculo*, que integra seu critério quantitativo, sobre os *deveres instrumentais* e, ainda, sobre as principais modalidades de apuração do IRPJ, por serem conceitos e definições úteis às nossas conclusões.

5. A regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é um novo passo no caminho de redução de complexidades, assinala Paulo de Barros Carvalho²¹. Trata-se de instrumento científico que objetiva conhecer melhor o fenômeno jurídico da norma jurídica tributária. Para tanto, reduziu-se a norma à estrutura mínima necessária para a formação do comando prescritivo.

A regra-matriz representa a estrutura mínima de significação, construída no campo da ciência do Direito. Assenta-se, como premissa, que toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, interligado por

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. p. 146-150.

um conseqüente jurídico (relação deôntica), desde que acontecido o fato previsto no antecedente. Fala-se, por isso, em antecedente e conseqüente.

As condutas normativas são estipuladas tendo em vista os acontecimentos do mundo social. Para prever a ocorrência de um evento, são oferecidos critérios e identificação. Estes critérios mínimos foram divididos entre o antecedente e o conseqüente da norma jurídica. No antecedente estão presentes os critérios material, espacial e temporal. Juntos, são suficientes para identificar a ocorrência de um evento relevante para o mundo jurídico²², aptos a fazer nascer a relação jurídica obrigacional tributária. O conseqüente, por sua vez, será composto pelos critérios pessoal e *quantitativo*, este último formado pela *base de cálculo* e a alíquota.

A regra-matriz do imposto sobre a renda da pessoa jurídica é das mais complexas, pela multiplicidade dos elementos que constituem suas hipóteses de incidência, seus critérios espaciais e temporais. Essa complexidade também está presente no conseqüente da norma. O legislador ordinário elegeu variadas bases de cálculo para apuração do *quantum* devido a título do imposto sobre a renda, especialmente quando o sujeito passivo é a pessoa jurídica.

Considerando a proposta inicial desse artigo, vamos tecer algumas considerações introdutórias sobre a *base de cálculo* do IRPJ, parte integrante do critério quantitativo da sua regra-matriz.

²² Evento que o Código Tributário Nacional denomina, algumas oportunidades, de “fato gerador”.

5.1 A importância da base de cálculo para a regra-matriz de incidência tributária

A *base de cálculo* é parte do critério quantitativo constante do consequente da regra matriz de incidência tributária. Acompanhada da alíquota, permite apontar com exatidão a quantia devida a título de tributo.

Com razão, a base de cálculo tem a função de quantificar a intensidade econômica do comportamento previsto na materialidade do fato jurídico, para, em conjunto com a alíquota, informar o valor da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo.

A respeito da base de cálculo, valiosas são as lições de Geraldo Ataliba:

A perspectiva dimensional da h.i. se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é ínsita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional. Ela fornece critério para determinação do *quantum* tributário.²³

A seu respeito, Paulo de Barros Carvalho consigna que “*paralelamente, tem a finalidade de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo*”²⁴.

A base de cálculo é uma exigência constitucional do liame jurídico tributário. Juntamente com a hipótese normativa a base de cálculo é um dos critérios utilizados para classificação dos tributos.

Firmes nesses ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, podemos afirmar que são três as funções da base de cálculo na regra matriz de

²³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 13. ed., 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 108.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 319.

incidência tributária: a) medir as proporções reais do fato (*função mensurada*); b) compor a específica determinação da dívida (*função objetiva*); e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da normal (*função comparativa*).

Em relação à *função comparativa*, a base de cálculo permite verificar a compatibilidade entre o dimensionamento econômico do fato jurídico e o critério material do fato jurídico tributário. Sempre que essa grandeza econômica for compatível com o núcleo da hipótese tributária, a base de cálculo irá confirmá-la. Se, entretanto, ocorrer incompatibilidade entre essa grandeza e o evento descrito na norma, a base de cálculo irá infirmar o critério material eleito. E, por derradeiro, afirmar o critério material nas hipóteses de ausência de clareza na formulação legal.

É impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base impositiva uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência, afirmava acertadamente Geraldo Ataliba²⁵.

No caso discutido, entendemos que as *bases de cálculo arbitradas* postas à disposição da autoridade fiscal para apuração do *quantum* devido a título do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, infirmam seu critério material – auferir renda –, o qual exige necessariamente a nota acréscimo patrimonial num período específico.

Antes de voltarmos nossa atenção para a matéria atinente à regra-matriz de incidência do IRPJ, suas bases de cálculo, bem como sua incompatibilidade com as regras constitucionais, é necessário tecer algumas

²⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. p. 91.

observações sobre os deveres instrumentais e sobre as respectivas normas introdutoras no direito positivo.

6. Os deveres instrumentais no direito tributário

As relações jurídicas tributárias são suscetíveis de avaliação econômica ou não. As primeiras são denominadas relações obrigacionais, cujo objeto constituir pecúnia; as segundas são relações não obrigacionais cujo objeto consiste em um fazer algo ou não fazer.

A legislação tributária infraconstitucional prescreve diversos comportamentos consistentes em um fazer ou não fazer, que podem coexistir ou não com as obrigações tributárias. A finalidade da normatização desses comportamentos é tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo, como observa Paulo de Barros Carvalho²⁶.

Os deveres instrumentais têm o papel de meio apuração, investigação e conhecimento das circunstâncias em que se deu o evento previsto na norma geral e abstrata.

No que diz respeito à incidência do IRPJ, o legislador infraconstitucional estabeleceu uma série de deveres instrumentais para os sujeitos passivos, que, se descumpridos, podem levar à modificação da modalidade jurídica de apuração do referido imposto, especificamente da base de cálculo.

Nesse sentido, os incisos I a VII do art. 47 da Lei n. 8.981/1995 estabelecem que o descumprimento dos deveres instrumentais lá previstos resultam na obrigação de as pessoas jurídicas adotarem uma específica forma

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. p. 159.

de apuração do IRPJ, denominado comumente de “IRPJ Lucro Arbitrado”, cuja *base de cálculo será arbitrada* – pelo próprio sujeito passivo ou pela autoridade fiscal –. Dessa matéria cuidaremos logo adiante.

Pois bem, as normas jurídicas podem ser divididas em *normas introdutoras* e *normas introduzidas*. As normas introduzidas são aquelas que têm o condão de direcionar as condutas intersubjetivas, a exemplo das normas que cuidam da incidência do IRPJ. As normas introdutoras têm a função e capacidade de introduzir outras normas no sistema positivo. É o que Paulo de Barros Carvalho denomina de “instrumento introdutor de normas” ou “veículo introdutor de normas”. Esses instrumentos são classificados em primários (a lei constitucional, a lei complementar, lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto-legislativo e resoluções) e secundários (decreto regulamentar, instruções ministeriais, circulares, portarias, ordens de serviço, outros atos normativos estabelecidos por autoridades administrativas)²⁷.

Os deveres instrumentais são normas que restringem a liberdade e a propriedade. Por conseguinte, em atenção ao primado constitucional da legalidade, previsto no art. 5º, II, CF (*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*) devem ser introduzidas por instrumento primário (lei e outras normas do mesmo nível) e não por outro ato legal infraconstitucional de hierarquia inferior – os instrumentos secundários ou derivados, a exemplo dos decretos regulamentadores, as instruções ministeriais, as portarias, circulares, ordens de serviço etc. –, conforme leciona com propriedade Paulo de Barros Carvalho²⁸.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 67-90.

²⁸ Ob. cit. p. 67-90.

Tal imposição deve-se à característica do nosso sistema jurídico, no qual só a lei pode obrigar, dado que ninguém pode ser constrangido senão pela lei.²⁹

Ademais, em relação às obrigações ou deveres de índole tributária, o princípio da legalidade foi reforçado pela regra do art. 150, I, da CF, ao qual se denomina princípio da estrita legalidade.

O princípio da estrita legalidade, formal e material, tem alcance sobre qualquer ato que implique um ônus ao sujeito passivo, assim entendido uma restrição à sua liberdade ou propriedade. Assim, tal princípio volta-se tanto para as relações jurídicas obrigacionais quanto para os deveres instrumentais.

7. Das diversas regras-matriz do imposto sobre a renda da pessoa jurídica

O legislador complementar determinou qual o critério material do imposto sobre a renda no art. 43 do CTN:

Art. 43. 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.

A base de cálculo do imposto sobre a renda também está disciplinada de forma genérica no art. 44 do CTN, o qual prescreve que “*A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*”.

²⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*. p. 54.

A interpretação sistemática da legislação ordinária que disciplina o IRPJ leva à conclusão da existência de mais de uma regra-matriz para este imposto, em razão da existência de bases de cálculos diversas.

Com efeito, a boa doutrina entende que existem três regras-matriz para o IRPJ³⁰, as quais tomam como critério diferenciador as bases de cálculos possíveis, previstas no art. 26 da Lei n. 8.981/1995³¹, denominadas de “IRPJ Lucro Real”, “IRPJ Lucro Presumido” e “IRPJ Lucro Arbitrado”.

A incidência de uma dessas regras-matriz do IRPJ será obrigatória para algumas situações, vedadas em outras ou permitidas para algumas, tudo a depender da atividade desenvolvida, do volume da receita bruta auferida pelo sujeito passivo ou ainda o cumprimento ou não de alguns deveres instrumentais previstos na legislação tributária.

Em atenção ao corte metodológico proposto, interessa-nos neste trabalho a análise das bases de cálculo possíveis para o “IRPJ Lucro Arbitrado”, com a finalidade de confrontá-las com o conceito pressuposto de renda.

Não obstante, como forma de facilitar a compreensão do estudo, é relevante fazer uma breve síntese das demais previsões de base de cálculo para o IRPJ.

³⁰ Esse o entendimento da professora Júlia de Menezes Nogueira (in *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, aula proferida no Curso de especialização em direito tributário, do IBET-Ribeirão Preto, em dezembro/2010. Disponível em <http://www.parasaber.com.br/palestras/aula-sobre-imposto-sobre-a-renda-pessoa-juridica-irpj/>, acessado em 15/09/2013.

³¹ Art. 26. As pessoas jurídicas determinarão o Imposto de Renda segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

7.1. O “IRPJ Lucro Real”

A expressão *lucro real*³² aparece inicialmente no art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/77³³. Por sua vez, o art. 247 do Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) estabelece o que se considera como *lucro real*, o qual remete ao conceito de *lucro líquido*, previsto no art. 248 do mesmo regulamento.

A norma de tributação do IRPJ cuja base de cálculo é o *lucro real* incidirá em relação àquelas pessoas cujas receitas brutas forem superiores a determinados limites estabelecidos em lei, bem como para as pessoas jurídicas que exercem determinadas atividades econômicas, consoante previsão dos incisos I a VI do art. 14 da Lei 9.718/1998. Para os demais sujeitos passivos será optativa, desde que tenham observado o cumprimento de todos os deveres instrumentais.

A aplicação da regra de incidência do IRPJ pelo *lucro real* exige, além do necessário enquadramento às hipóteses previstas na Lei 9.718/1998, que as pessoas jurídicas realizem e mantenha a escritura contábil completa e regular, que deverá observar os requisitos estabelecidos no mencionado no Decreto n. (RIR/99), como chama a atenção Edmar Oliveira Andrade Filho³⁴.

O descumprimento desses deveres instrumentais resultará na alteração da modalidade de tributação do IRPJ, isto é, na modificação na forma

³² Observa-se que a expressão *lucro real*, considerada como base de cálculo dessa regra-matriz de IPRJ, remete à ideia ontológica do montante efetivamente ou verdadeiramente devido do imposto e que reflete a situação econômica e financeira do contribuinte. Não obstante, o lucro real, como de resto todos os institutos jurídicos, é uma ficção criada pelo direito positivo com uma finalidade útil, e não se confunde com a realidade ontológica – o dado bruto que não se tem acesso direto –.

³³ Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

³⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2008. p. 36-37.

de apuração da base de cálculo, que passará à modalidade *lucro arbitrado*, como veremos adiante.

7.2. O “IRPJ Lucro Presumido”

A expressão *lucro presumido* presta-se a designar não só a modalidade de tributação permitida para as demais pessoas jurídicas que não se enquadram na regra do “IRPJ Lucro Real”, mas também à própria base de cálculo adotada para essa mesma modalidade.

A base de cálculo do “IRPJ Lucro Presumido” será “o somatório de um percentual variável sobre a receita bruta e o valor de todas as demais receitas e dos ganhos de capital. O percentual da receita bruta que deverá compor a base de cálculo do lucro presumido varia de acordo com a atividade do contribuinte”, segundo Edmar Oliveira Andrade Filho³⁵.

A possibilidade legal de uma base de cálculo “presumida” não se amolda ao conceito pressuposto de renda, cuja nota reveladora é a existência de um “acréscimo patrimonial”. De efeito, a base de cálculo do lucro presumido não leva em consideração o confronto entre entradas e saídas, o que poderá resultar na tributação de uma “renda” inexistente. Exatamente por isso, sua aplicação somente é possível quando decorrer de uma opção do sujeito passivo.

A circunstância de o direito criar suas próprias realidades, podendo estabelecer conceitos jurídicos e definições que não se ajustam à realidade ontológica, não significa um livre arbítrio ao legislador, o qual está sempre condicionado às regras previstas na Lei Fundamental.

³⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. p. 508.

7.3. Do “IRPJ Lucro Arbitrado”

A escolha da modalidade tributação do IRPJ pelo “lucro real” é obrigatória para aqueles sujeitos passivos eleitos pela lei, enquanto que a tributação pelo “lucro presumido” é permitida para os demais sujeitos passivos. Essas duas modalidades de apuração impõe ao sujeito passivo uma série de deveres instrumentais.

No que diz respeito ao tema aqui tratado, os deveres instrumentais têm por finalidade o controle, pela administração tributária, dos eventos relacionados à atividade dos sujeitos passivos e, principalmente, aos fatos jurídicos relativos aos elementos que compõem e os que serão deduzidos da base de cálculo do IRPJ.

Se o sujeito passivo deixar de observar os deveres instrumentais instituídos em lei, relativamente ao “IRPJ Lucro Real” ou “Presumido”, deverá, obrigatoriamente, observar a modalidade de tributação do “IRPJ Lucro Arbitrado”. Nesse sentido, o art. 47, I a VII, da Lei n. 8.981/1995, disciplina as hipóteses nas quais o sujeito passivo obriga-se a submeter ao regime de tributação do “lucro arbitrado”. Confira-se:

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 n. 2.397, de 1987, 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 único;

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 1958;

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.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e §2º do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

A norma jurídica em comento contém um *dever-ser* modalizado por um operador deôntico na forma *obrigatória*, o que exclui a opção pelo sujeito passivo, o qual está impedido de submeter a renda auferida às demais modalidades de tributação – lucro real ou lucro presumido.

A administração tributária, por seu turno, está vinculada a aplicar a referida modalidade de tributação no procedimento de constituição do crédito por força do art. 142 do CTN³⁶, uma vez que o *caput* do art. 47 da Lei n. 8.981/1995 não lhe confere qualquer poder discricionário para agir de modo diverso.

Quando a receita bruta do sujeito passivo enquadrado nas hipóteses do art. 47 da Lei n. 8.981/1995 supra for conhecida, a base de cálculo será a soma da receita bruta, outros ganhos, rendimentos, receitas e resultados positivos, auferidos no mesmo período, acrescidos de 20% (vinte por cento) para as pessoas jurídicas em geral ou 45% (quarenta e cinco por cento) para as instituições financeiras, nos termos do disposto no art. 27, I e II, da Lei n. 9.430/1996 e art. 16 da Lei n. 9.249/1995.

³⁶ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Essas, portanto, as hipóteses obrigatórias de aplicação da regra de incidência do IRPJ a qual deverá observar a base de cálculo arbitrada.

7.3.1. Do dever do sujeito passivo constituir o crédito tributário na modalidade “IRPJ Lucro Arbitrado”, quando conhecer sua receita bruta

Constatada a ocorrência dos eventos previstos no art. 47 da Lei n. 8.981/1995, ou seja, o *descumprimento dos deveres instrumentais*, mais a ocorrência do evento *auferir renda*, o sujeito passivo deverá necessariamente submeter-se ao regime de tributação do “IRPJ Lucro Arbitrado”, como visto.

Nessa hipótese, a constituição do crédito ficará a cargo tanto do sujeito passivo - situação denominada de *lançamento por homologação* ou simplesmente *autolançamento*, prevista no art. 150 do CTN³⁷ - ou mediante o procedimento de lançamento de competência privativa da administração tributária – denominado de *lançamento de ofício*, fundado no art. 149, I, do CTN³⁸.

A constituição do crédito deverá ser obrigatoriamente realizada pelo sujeito passivo – *autolançamento* – quando este conhecer sua receita bruta, segundo previsão do §1º do art. 47 da Lei n. 8.981/1995:

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

[...]

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.”

³⁷ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

³⁸ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
[...] I - quando a lei assim o determine”.

Muito embora o enunciado do §1º do art. 47 utilize o termo *poderá*, cuja acepção inicial é “*ter a faculdade*”³⁹ ou, na linguagem da lógica jurídica, ter a permissão para fazer ou não fazer alguma coisa, a interpretação sistemática das normas do IRPJ revela que se trata de verdadeira *obrigação* e não mera *faculdade* do sujeito passivo. Por conseguinte, o sujeito passivo está obrigado a constituir o crédito tributário, observando as respectivas regras do “IRPJ Lucro Arbitrado”, ou seja, a tributação incidirá sobre o montante da receita bruta, acrescida de vinte ou quarenta e cinco por cento, conforme dito acima, sob pena de sofrer a aplicação de uma multa tributária.

Como se sabe, pela lei lógica da subcontrariedade, o que está permitido fazer também está permitido não fazer, situação não presente nesta hipótese, uma vez que a não constituição do crédito e o não pagamento espontâneo do “IRPJ Lucro Arbitrado”, quando conhecida a receita bruta, nos termos do §1º do art. 47 da lei n. 8.981/1995, implicará a aplicação de uma penalidade (multa tributária) pela não constituição do crédito tributário.

Por outro lado, a interpretação desta regra como uma obrigação leva à aplicação de outra lei da lógica, a da subalternação deôntica, segundo a qual o que é obrigatório está permitido. Vale dizer, se o sujeito passivo está obrigado a observar a base de cálculo do “IRPJ Lucro Arbitrado”, também está permitido a fazê-lo.

Não fosse assim, o sujeito passivo poderia deixar de constituir o crédito tributário, quando sujeito ao regime do “IRPJ Lucro Arbitrado” e conhecida a receita bruta, e, mesmo assim, não estaria sujeito a nenhuma sanção tributária.

³⁹ *Novo Dicionário Eletrônico Aurélio*, versão 7.0. 5. ed. do Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa. Curitiba: Editora Positivo, 2010.

Dessarte, na hipótese aqui tratada, se o sujeito passivo não constituir o crédito tributário, tomando como base de cálculo o “lucro arbitrado”, ficará sujeito ao lançamento de ofício e à incidência da norma de sanção pecuniária prevista na legislação tributária federal (art. 44, da Lei n. 9.430/96⁴⁰).

7.3.2. A base de cálculo do “IRPJ lucro arbitrado”, quando desconhecida a receita bruta

Diferentemente da hipótese anterior, quando o sujeito passivo desconhecer sua receita bruta, a constituição do crédito tributário deverá ser realizada através de procedimento fiscal pela autoridade administrativa, o *lançamento de ofício*, o qual determinará a base de cálculo arbitrada mediante uma das oito alternativas previstas nos incisos I a VIII do art. 51 da Lei n. 8.981/1995:

“Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (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, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (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;

⁴⁰ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

- VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;
VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.”

Nas hipóteses elencadas acima, as opções de base de cálculo postas à disposição da autoridade fiscal são alternativas e não cumulativas. A lei também permite à autoridade fiscal limitar as alternativas previstas nos incisos V, VI e VII do art. 51 da Lei n. 8.981/1995, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços (§1º do art. 51).

Igual redação consta do art. 535 do regulamento do imposto sobre a renda (RIR/99), na parte atinente ao regime de tributação do “IRPJ lucro arbitrado”, quando desconhecida a receita bruta.

A primeira questão controvertida na referida norma jurídica diz respeito à discricionariedade da autoridade administrativa na escolha das alternativas de base de cálculo e suas consequências jurídicas. Veja-se.

7.3.3. O dever de fundamentar a escolha da base de cálculo do “IRPJ Lucro arbitrado” nos lançamentos de ofício

Como visto, o legislador federal deixou ao arbítrio da autoridade lançadora a escolha da base de cálculo no regime de tributação do “IRPJ Lucro Arbitrado” quando não conhecida a receita bruta auferida pelo sujeito passivo no período submetido à fiscalização.

Essa discricionariedade da autoridade fiscal é reconhecida pela jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo Tributário Federal (CARF):

ARBITRAMENTO DE LUCROS. RECEITA NÃO CONHECIDA. Para a realização de arbitramento do lucro do contribuinte nas hipóteses de receita bruta não conhecida, o agente fiscal possui certa discricionariedade para a escolha de uma das alternativas previstas no art. 535 do RIR/99. Referido

dispositivo não determina ordem sequencial ou de preferência entre as alternativas nele arroladas.⁴¹

Assim, no procedimento tendente a realizar o ato de lançamento, a autoridade fiscal poderá escolher uma das hipóteses arroladas no art. 51 da Lei 8.981/1995, para determinar a base de cálculo aplicável a cada caso concreto. Não obstante, o poder conferido à autoridade administrativa encontra limites na própria natureza do ato de lançamento tributário.

Com efeito, tomamos o ato de lançamento do crédito tributário como ato administrativo o qual se submete às regras do direito administrativo. Celso Antônio Bandeira de Melo afirma que o ato administrativo pode ser visto sob o aspecto de seus *elementos* ou *pressupostos*. Os elementos (internos) seriam apenas dois: o *conteúdo* (objeto) e a *forma*.⁴² No caso do lançamento tributário, o conteúdo do ato é a própria norma jurídica individual e concreta, então exarada, a qual identifica o sujeito passivo, determina a base de cálculo e a alíquota aplicável. A forma, por sua vez, é a escrita⁴³.

Segundo Estevão Horvath os pressupostos do ato administrativo são *subjetivos* e *objetivos*. Os *subjetivos* são o *sujeito* – quem produz o ato – e a *vontade*. Sobre a *vontade* no ato de lançamento tributário afirma o ilustre jurista:

A vontade é o conteúdo direcionado a certo fim. A vontade subjetiva do agente administrativo não tem relevância jurídica no caso do lançamento tributário, pois não há espaço para qualquer consideração volitiva na composição do ato

⁴¹ Ministério da Fazenda. CARF. Recurso Voluntário. Processo n. 13520.000200/2002-13. Acórdão n. 103-22997, Relator: Antônio Carlos Guidoni Filho. Data da Sessão: 26/04/2007. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

⁴² MELO, Celso Antônio Bandeira de. *Ato Administrativo e Direito dos Administrados*. São Paulo: RT, 1981, p. 36-37 *apud* Estevão Horvath, in *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 61.

⁴³ HORVATH, Estevão, *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*. p. 62.

tal, haja vista que se trata de ato de conteúdo integralmente vinculado; portanto, a vontade está na lei.⁴⁴

Ainda na lição de Estevão Horvath os pressupostos objetivos são o *motivo* e os *requisitos procedimentais* do ato. Sobre o motivo do ato de lançamento tributário, discorre:

Motivo é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato. No lançamento tributário, sempre teremos como motivo de sua prática a ocorrência, no mundo fenomênico, daquele fato previsto hipoteticamente na norma jurídica tributária, isto é, o fato imponível. A ocorrência do fato imponível é, portanto, a situação que deve ser tomada em conta para a prática do ato administrativo de lançamento. Em rigor, o motivo está na lei, na necessidade de obedecer a lei; o fato é ocasião, ensejo ou pretexto necessário à prática do ato.⁴⁵

Se o motivo é pressuposto de fato que impõe ou permite a prática do ato de lançamento tributário, é forçoso reconhecer que ele é um ato externo ao lançamento tributário e não seu elemento.

Nos atos vinculados o motivo vem expresso em lei, razão pela qual o agente deverá justificar a existência do motivo, sob pena de invalidade; nos discricionários sua prática se insere no critério de conveniência e oportunidade do administrador, admitindo-se que seja expedido sem expressa motivação, mas, caso a autoridade pública venha a fazê-la, a validade do ato ficará submetido aos motivos aduzidos.⁴⁶

⁴⁴ Ob. cit. p. 62.

⁴⁵ Ob. cit. p. 63.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 372.

Não se pode negar que a escolha de umas das bases de cálculo possíveis, previstas no art. 51 da Lei n. 8.981/1995 poderá significar um maior ou menor *quantum* devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, circunstância suficiente para se exigir do agente fiscal a motivação completa das razões que o levou a optar por uma daquelas bases de cálculos possíveis.

A indicação dos motivos, vale dizer, a motivação dos atos administrativos, é corolário dos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LIV, da CF), bem como da legalidade (art. 5º, II, CF).

Sobre a motivação dos atos administrativos, Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, p. 150 e 181), citado por José Artur Lima Gonçalves, deixou valiosa lição:

Tratando-se de atos vinculados ou regradados, impõe-se à administração o dever de motivá-los, no sentido de evidenciar a conformação de sua prática com as exigências e requisitos legais que constituem pressupostos necessários de sua existência e validade.

A motivação, portanto, deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo bem como o dispositivo legal em que se funda.⁴⁷

Com razão, não há espaço, no sistema positivo brasileiro, para conferir à autoridade fiscal discricionariedade no curso do procedimento de lançamento tributário tendente a constituir o crédito tributário, mesmo na hipótese do “IRPJ Lucro Arbitrado”.

A ausência de motivação da escolha da base de cálculo conduzirá à nulidade ou, pelo menos, à anulação, do ato de lançamento.

Em síntese, é nosso entendimento que a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício implica a necessidade de motivar a escolha de uma das hipóteses de bases de cálculos prevista no art. 51 da Lei

⁴⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. p. 99.

n. 8.981/1995, uma vez que não se admite a discricionariedade na formação do conteúdo do ato de lançamento tributário.

Além da necessária motivação do ato administrativo de instrumentalização do lançamento tributário, também entendemos que as alternativas previstas nos incisos II a VIII do art. 51 da Lei n. 8.981/1995 não se prestam à finalidade de compor a base de cálculo do IRPJ, por não guardarem qualquer relação com o “acréscimo patrimonial”, nota essencial do conceito constitucional de renda, que, por sua vez, constitui o critério material da regra-matriz de incidência do IRPJ.

Por conseguinte, temos por inconstitucionais tais dispositivos, o que nos propomos a demonstrar, por fim, no tópico seguinte.

8. Da inconstitucionalidade das bases de cálculo previstas no art. 51, II a VIII, da Lei n. 8.981/1995

O art. 51 da Lei n. 8.981/1995 estipulou oito possíveis hipóteses de arbitramento da base de cálculo do IRPJ quando desconhecida a receita bruta do sujeito passivo.

Todavia, dentre essas hipóteses, entendemos que as previstas nos incisos II a VIII, do art. 51 da Lei n. 8.981/1995 não guardam qualquer relação com nota acréscimo patrimonial, necessária à configuração da materialidade auferir renda, prevista na Constituição, acolhida no CTN e repetida nas leis instituidoras do IRPJ.

De efeito entendemos que todas as hipóteses tomam como elementos para apuração da base de cálculo do IRPJ eventos de possível ocorrência completamente divorciados das notas essenciais à configuração da renda.

As sete hipóteses mencionadas (incisos II a VIII) tomam como referência para apuração da renda auferida no período eventos distintos, a saber: o “*ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente*” (inciso II); o “*capital social*” (inciso III); o “*patrimônio líquido*” da pessoa jurídica (inciso IV); o “valor das compras de mercadorias efetuadas no mês” (inciso V); a soma dos “valores da folha de pagamento dos empregados e compras das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem” (inciso VI); a “soma dos valores devidos no mês a empregados” (inciso VII), e, por fim “o valor mensal do aluguel devido” (inciso VIII).

Não encontram fundamento de validade na Constituição Federal a adoção de qualquer um desses elementos para compor a base de cálculo do IRPJ.

A composição dos *ativos* da pessoa jurídica encontra disciplina nos incisos I, II e IV do art. 179 da Lei n. 6.404/1976, que dispõe sobre as sociedades anônimas.

Essas normas são claras ao expressar que os *ativos circulante, realizável a longo prazo e permanente* incluem caracteres que não possuem qualquer relação com a definição de acréscimo patrimonial, a exemplo do ativo permanente – que integra o ativo não circulante e inclui investimentos, ativo imobilizado e o ativo intangível, conforme regra do art. 178, §1º, II, da Lei n. 6.404/1976⁴⁸.

O valor do *capital social* da pessoa jurídica, hipótese prevista no inciso II, do art. 51 da lei em análise, é a soma das contribuições patrimoniais dos sócios ou acionistas, em pecúnia ou outra espécie de bens suscetíveis de

⁴⁸ Alteração introduzida pela Lei n. 11.941/2009.

avaliação pecuniária – cuja finalidade é possibilitar o início das atividades empresariais da pessoa jurídica –, mas também dos valores obtidos pela própria pessoa jurídica que são incorporados ao seu capital social. Sé é assim, não se presta a caracterização do acréscimo patrimonial em determinado período.

O *patrimônio líquido*, referido no inciso III do art. 51 da Lei n. 8.981/1995, é a soma do capital social, das reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados (art. 178, §2º, III, da Lei n. 6.404/1976). Fácil concluir pela sua total incompatibilidade com o conceito de renda tributável, pois não reflete acréscimo patrimonial.

Igualmente, as hipóteses previstas nos incisos V a VIII do art. 51 da Lei n. 8.981/1995 revelam, quanto muito, a ocorrência de uma movimentação econômica na pessoa jurídica num dado período, não se prestado, todavia, a demonstrar qualquer espécie de “acrécimo patrimonial”. Ao contrário, são situações que representam um decréscimo de eventual patrimônio.

O arbitramento é empregado pela legislação tributária em três acepções, segundo ensina Maria Rita Ferragut.⁴⁹

A primeira é no sentido de *ato administrativo de apuração da base de cálculo fundamentado em indícios*, cuja finalidade é apurar a grandeza econômica do fato jurídico descritor do evento (conhecido ou desconhecido diretamente). Nessa modalidade, apura-se a base de cálculo originária prevista na regra-matriz de incidência, ainda que indiretamente. As hipóteses de base de cálculo do art. 47 e do art. 51 da Lei 8.981/95, que fazem referência à

⁴⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, p. 260-262.

receita bruta ou lucro real, para arbitramento da base de cálculo, apontam nesse sentido e não afrontam o conceito pressuposto de renda. Ainda que indiretamente, respeita-se a base de cálculo possível do IRPJ.

A segunda acepção citada pela jurista é a *base de cálculo substitutiva*, cuja finalidade é possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico, quanto impossível prova-la diretamente, a exemplo da inexistência de documentos ou de outros critérios. A hipótese do inciso I do art. 51 da lei em comento parece que bem se amolda a esta acepção. Toma-se o lucro real do exercício anterior com parâmetro para apuração da base de cálculo do período objeto do lançamento.

A terceira acepção possível diz respeito à *impossibilidade de utilização da segunda espécie*, situação suficiente para permitir que a administração tributária considerasse fatos diversos com reflexos econômicos (os dispositivos legais em discussão consideraram, por exemplo, o *valor do capital social*, do *ativo* ou do *patrimônio líquido*) para apurar-se a base de cálculo do tributo.

É justamente esta a acepção que se pode conferir aos incisos II a VIII do art. 51 da Lei n. 8.981/95.

Nessa terceira acepção, entendemos que há clara violação constitucional ao conceito de renda, uma vez que a grandeza estipulada da base de cálculo arbitrada aproveita de elementos que não guardam nenhuma correspondência com a materialidade prevista na regra matriz do IRPJ – auferir renda, isto é, ter um acréscimo patrimonial –. Há um nítido desrespeito aos

princípios constitucionais da tipicidade tributária e da capacidade contributiva, este último previsto expressamente no art. 145, §1º, da Carta Maior⁵⁰.

Novamente, socorremo-nos das lições de José Artur Lima Gonçalves, o qual, ao empreender estudo entre a relação determinante entre critérios quantitativo e material, asseverou:

A Constituição – ao referir os fatos tributáveis (no caso, aludindo à renda) – preestabelece, prefixa (de forma inafastável pela legislação infraconstitucional) a definição legal da base de cálculo do tributo. A lei não pode adotar outra dimensão como base, sob pena de desviar-se do padrão constitucional.

É que o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária – no pertinente à base de cálculo – e tem a virtude de descaracterizar o próprio critério material, quando com ele for incompatível.

[...]

Destarte, quando o legislador pretender instituir imposto sobre a renda, estará constitucionalmente obrigado a prever que o cálculo do tributo se faça exclusivamente sobre o *montante* da renda *efetivamente* verificada.

[...]

Qualquer que seja o conceito de renda adotado, dúvida não pode haver, repita-se, quanto à necessidade de que ocorra um *ganho patrimonial* (acréscimo patrimonial) *efetivo* pelo sujeito passivo, sob pena de não se configurar a hipótese constitucional do imposto sobre a renda.⁵¹

As bases de cálculos arbitradas, previstas na norma jurídica criticada, infirmam⁵² o critério material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, cujos sujeitos passivos são as pessoas jurídicas. Em verdade elas apontam para uma hipótese de incidência tributária, cuja materialidade não foi contemplada pela Constituição Federal.

⁵⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁵¹ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. p. 190-192.

⁵² Paulo de Barros Carvalho ressalta que a base de cálculo possui três funções distintas, entre elas a de “c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma” (*Curso de Direito Tributário*. p. 319).

É importante ressaltar a lei admite o arbitramento apenas quando há uma presunção da ocorrência do fato previsto no antecedente da norma de incidência do IRPJ, conforme bem lembra Florence Haret:

Sobre o assunto importante fazer uma ressalva. O sentido presuntivo aqui não está no arbitramento, como regime de tributação, posto ordinariamente à disposição da fiscalização e quando procedido o ilícito pelo contribuinte. O arbitramento, em verdade, é consequência de uma presunção anterior: a da ocorrência do fato antecedente da regra-matriz. Mediante procedimento fiscalizatório, descoberta a ausência de declaração ou a menor, em primeiro, o Fisco presume ocorrência em face das documentações encontradas; para depois, diante do caráter pecuniário de toda a prestação tributária, proceder à quantificação do valor do tributo, mediante técnica de apuração chamada *arbitramento*. Logo, o arbitramento em si mesmo não é presunção, nem sanção: é forma de apuração do valor a título de tributo que tem por causa conduta ilícita.⁵³

Portanto, o arbitramento somente é admissível se houve a presunção da ocorrência do fato jurídico previsto no antecedente da regra-matriz de incidência do IRPJ.

Na hipótese posta à prova, as possibilidades de base de cálculos arbitradas previstas no art. 51, II a VIII, não guardam relação com o critério material da hipótese de incidência do IRPJ, que consiste em auferir renda.

Assim, é imperativo reconhecer a inconstitucionalidade das bases de cálculos arbitradas informadas nos incisos II a VIII do art. 51 da Lei n. 8.981/1995, por elegerem critérios que não confirmam a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cujos sujeitos passivos são as pessoas jurídicas.

9. Considerações finais

Se a Constituição traz um conceito pressuposto de renda, é certo afirmar que o legislador ordinário está adstrito a observar esse conceito no

⁵³ HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 209.

momento de eleger os eventos do mundo social que se subsumem a este conceito.

Por outro lado, não é suficiente eleger uma hipótese de incidência que se adéque ao conceito de renda. Também a base de cálculo escolhida deverá guardar relação com esse conceito pressuposto de renda. Vale dizer, é necessário que a base de cálculo reflita um *ganho patrimonial efetivo* (acréscimo patrimonial) pelo sujeito passivo.

Na hipótese apresentada para estudo, as alternativas de base de cálculo previstas nos incisos II a VIII do art. 51 da Lei n. 8.981/1995 não resultam em ganho patrimonial. Ao contrário, representam uma situação econômica estática do sujeito passivo e, por conseguinte, são imprestáveis para compor o critério da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Portanto, são inconstitucionais os incisos II a VIII do art. 51 da Lei n. 8.989/1995, uma vez que definem possíveis bases de cálculo do IRPJ que não são compatíveis com o conceito constitucional pressuposto de renda, vez que não revelam qualquer acréscimo patrimonial.

10. Referências

ADEODATO, João Maurício. *Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*. 13ª ed. 6ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FLUSSER, Vilém, *Língua e Realidade*. 3ª ed., São Paulo: Annablume, 2007.

GONÇALVES, José Artur Lima, *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2006.

PINCELLI, Eduardo Pugliese. *A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes*. In *Congresso do IBET, III*. Interpretação e Estado de Direito, São Paulo: Editora Noeses, 2006.

QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto Sobre a Renda: Requisitos para uma Tributação Constitucional*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. "Vilém Flusser e o Constructivismo Lógico-Semântico". In: Vilém Flusser e Juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho. Org. Florence C. Haret e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009.