

JULIO BRANDINO RODAS
A RESOLUÇÃO DE CONTROVERSAS DO MERCOSUL

REVISTA JURÍDICA

EXEMPLAR DE ASSINANTE
VENDA PROIBIDA

consulex

ANO VIII - Nº 179

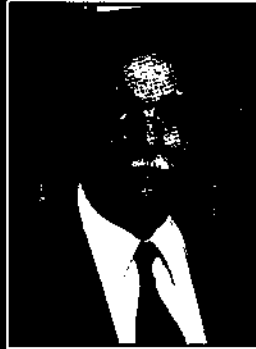
30 DE JUNHO DE 2004

WWW.CONSULEX.COM.BR

R\$ 12,80
ISSN 1519-8065
9 771519 806061



Impostos aumentam pelo sétimo ano consecutivo



Segundo o Ministro do STJ
Benedito Francisco Neto,
"há a presença de
uma única pessoa
ocorrendo nos quadros da
magistratura para formar
o órgão julgador,
portanto capcioso".



Almir Pazzianotto Pinto
mantém a decisão do
TJ/SP que condenou o
Estado de São Paulo a
indenizar, em mais de
nove milhões de reais,
o proprietário de uma
fazenda invadida
pelo MST.



Sérgio Ramos
questiona a
defesa do Governo
e do Ministro
José Dirceu
falta pelo PT
no caso
Waldemir Diniz.

E MAIS: PODE O STF JULGAR CONTRA A CONSTITUIÇÃO?

sumário

Entrevista

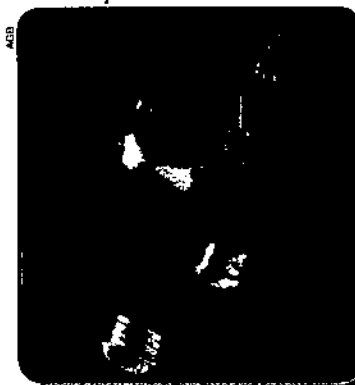


EUGÊNIO NOVAIS

Mercosul: controvérsias e solução

7 Em entrevista exclusiva à *Revista Jurídica CONSULEX*, o Doutor João Grandino Rodas, atual Presidente do Cade – Conselho Administrativo de Defesa Econômica e Juiz do Tribunal Administrativo do Sistema Econômico Latino-Americano – Sela, tem percucientes considerações sobre os principais problemas que afetam as relações no seio do Mercosul, bem como adverte quanto à necessidade de maior conhecimento do Direito Comparado como fator indispensável para uma convivência internacional.

Capa



ACB

Brasil: exacerbação tributária

24 Nos últimos 7 anos, em que pese o exercício do governo por pessoas e partidos diferentes, o povo brasileiro vem sendo onerado com impostos que provocariam inveja no mais absoluto dos governantes da antiguidade. Mas o pior é que esses recursos não retornam à sociedade em forma de bem-estar social. Conclusão: somos campeões em tributos e malversação. Em ampla matéria, insignes mestres analisam e apontam esses desvios que fazem do Brasil um caso *sui generis*.

Conjuntura

Cinco teses sobre o financiamento da competição política e a proposta da respectiva reforma

■ Bruno Wilhelm Speck **35**

Observatório Jurídico

Pode o STF julgar contra a Constituição?

■ José Alberto Couto Maciel **38**

Contexto

Advogado e Coronel

■ Saulo Ramos **43**

Enfoque

Prescrição antecipada: acertos e desacertos

■ Sérgio Habib e Fabiano Pimentel **46**

Portal Jurídico

Controle externo da magistratura heterogêneo

■ Domingos Franciulli Netto **48**

SEÇÕES

Almanaque Consulex	22
Carta ao Leitor	4
Cartas e Críticas	11
Consulex PontoNet	18
Crítica e Autocrítica	6
Direito e Bioética	16
Expressões Latinas	23
Gestão de Escritório	12
Indicadores Econômicos...	10
Painel Econômico	13
Painel do Leitor	17
Painel da Redação	14
Ponto de Vista	66
Propostas e Projetos	15
Voz Universitária	64

DESTAQUE

AS INVASÕES DE TERRAS E O GOVERNO

■ Almir Pazzianotto Pinto..... 44

DOCTRINA

BREVES QUESTIONAMENTOS AO INSTITUTO DA COISA JULGADA

■ Luciano Marinho de B. e Souza Filho..... 55

DIREITO AGROAMBIENTAL: DESAFIO POLÍTICO AOS OPERADORES DO DIREITO E À UNIVERSIDADE

■ Marcos Colares..... 59

PENHORABILIDADE DO BEM DE FAMÍLIA

■ Enéas Castilho Chiarini Júnior..... 62

A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

por Luís Eduardo Schoueri

Em decorrência da abertura econômica promovida pelo Brasil, foram necessárias alterações na legislação tributária, dentre as quais, a previsão de regras de controle dos preços de transferência. Sobre o assunto, o Ministro da Fazenda reconheceu, na Exposição de Motivos da Lei nº 9.430, de 1996, que essas regras basearam-se na experiência internacional, particularmente no modelo indicado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com a adoção do *arm's length principle* – ou princípio da ficção de independência. Tal reconhecimento, posto que valioso, não seria necessário, haja vista a estrutura da lei e seu pressuposto de constitucionalidade, fundado no conceito constitucional de renda e no princípio da igualdade.

Com base nesta premissa, o presente artigo pretende registrar as principais questões que se vêm levantando acerca da legislação brasileira sobre controle dos preços de transferência.

AJUSTES PERMITIDOS

O controle dos preços de transferência, quando adotado o *arm's length principle*, tem por base a comparação dos preços praticados em operações controladas (entre empresas vinculadas) com aqueles utilizados em operações independentes. Por força disso, os preços a serem comparados devem apresentar as mesmas características e condições, devendo ser procedidos todos os ajustes necessários para tanto. Alguns desses ajustes já foram arrolados pelas normas brasileiras, nos arts. 9º, § 1º e 15, § 1º da Instrução Normativa SRF (IN) nº 243/02. Entretanto, além daqueles expressamente previstos, deveriam ser considerados quaisquer outros que exerçam influência na formação do preço, de acordo com análise funcional e de risco, como, por exemplo, o risco do estoque nos casos de uma operação de compra e venda ou de uma operação de consignação de mercadoria.

ANÁLISE TRANSACIONAL

Para uma comparação mais adequada, também será preciso considerar as variantes que influenciam na formação do preço entre partes independentes, o que não ocorre na IN nº 243/02, ao exigir a análise comparativa produto a produto (art. 4º, § 2º). Isso porque partes não relacionadas regularmente negociam seus produtos em grupos (*basket approach*), de forma que os lucros de um compensem o prejuízo de outros, ou em operações em que são previstas vantagens de preços/condições de pagamentos recíprocas (*intentional set offs*), garantindo a margem de lucro para as partes. Portanto, a legislação deveria adequar-se a essas práticas possíveis de mercado, permitindo que a análise dos preços de transferência considerasse transações, e não a restringir à verificação produto a produto.

PERÍODO DE APURAÇÃO

A realidade dos mercados e das transações comerciais é bastante dinâmica, podendo apresentar inúmeras oscilações durante o ano-calendário. Ao determinar a legislação que a análise de comparabilidade e adequação das transações entre pessoas vinculadas seja por período de apuração dos tributos sobre o lucro,

poderá se divorciar da realizada no caso das pessoas jurídicas que optarem por bases anuais. Assim, caso a análise por período anual não resulte satisfatória, análises por períodos mais curtos deveriam ser permitidas.

BENS E SERVIÇOS INTANGÍVEIS

Na prática internacional, as normas sobre preços de transferência são aplicadas a todo tipo de transações, quer elas tenham por objeto bens, serviços ou direitos, tangíveis ou intangíveis. Todavia, em seu art. 18, § 9º, a Lei nº 9.430, de 1996, veda a aplicação das normas sobre preços de transferência nas hipóteses de *royalties* e outros serviços intangíveis, mantendo a aplicação das regras anteriores de dedutibilidade (art. 355, RIR/99), que limitam a remessa a um percentual fixado pelo Ministro da Fazenda. Com isso, a legislação afasta-se do *arm's length principle*.

CONTROLE DOS JUROS

A estrutura da legislação brasileira sobre preços de transferência demonstra a adoção do *arm's length principle* na medida que permite a revisão das margens de lucro preestabelecido com vistas a identificar as condições do mercado. Porém, ao contrário do que acontece nas operações com bens, serviços e direitos, conforme disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 1996, no caso dos juros não há a mesma previsão legal para alteração quer da taxa indicada quer do montante relativo ao *spread*. Em decorrência disso, também no controle dos juros as regras brasileiras afastam-se das condições praticadas pelo mercado (*arm's length principle*).

MARGEM DE LUCRO E ELEMENTOS DE PROVA

A Lei nº 9.430, de 1996, permite ao contribuinte demonstrar que cumpre as condições de mercado (*arm's length principle*) nas suas transações controladas, na medida em que admite a possibilidade de utilização de margens de lucro diversas daquelas legais (art. 21, § 2º). Contudo, a documentação exigida para fazer prova dos seus alegados (art. 29 e no art. 34 da IN nº 243/02), inclusive da distorção apresentada pela margem de lucro legal, onera sua produção ou até mesmo a torna impossível.

Com objetivo de efetivar a comparação das transações entre empresas associadas e o mercado e, por conseqüência, a aplicação das regras de preços de transferência, seria adequado que a legislação permitisse todos os meios lícitos e pertinentes de prova além de aceitar preços e margens que se mostrem adequadas.

Neste último sentido, as margens de lucro poderiam ser estabelecidas com base na política de formação de preços, ou seja, considerar-se-ia o nível de lucratividade habitual praticado pela empresa. Ou a legislação poderia permitir que as autoridades fiscais aceitassem margens condizentes com "critérios de razoabilidade", os quais seriam discutidos e acordados entre o contribuinte e a Administração Tributária, de forma individual ou por setor da economia.

A razoabilidade seria estabelecida a partir de uma discussão baseada na boa-fé, onde não seria exigido esforço excessivo seja dos contribuintes seja das autoridades fiscais, para que, com os menores custos possíveis, se chegasse a um resultado.

SILEIRA DE PREÇOS

ARRECAÇÃO EM R\$ BILHÕES DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS

2002
2003

FEDERAIS

Imposto de Renda	90,47	99,58
Pessoas Físicas	4,09	4,74
Pessoas Jurídicas	31,88	32,52
Retido na fonte	54,51	62,32
Imposto sobre Produtos Industrializados	19,62	19,57
Imposto sobre Operações Financeiras	4,00	4,42
Cofins	50,81	58,14
CPMF	20,26	22,99
CSLL	12,43	18,15
Contribuição Previdenciária	71,63	80,73
FGTS	22,42	24,96
Cide	7,58	8,41
Contribuição Previdenciária dos Servidores Públicos Federais	4,42	4,45

ESTADUAIS

ICMS	105,23	119,73
IPVA	7,01	7,73
Contribuição Previdenciária Estadual	7,97	9,07

MUNICIPAIS

ISS	7,89	8,78
IPTU	8,50	8,98
Contribuição Previdenciária Municipal	1,96	2,23

Fonte: Secretaria da Receita Federal

MÉTODO PRL NA PRODUÇÃO NACIONAL

No início do ano de 2000, foi editada a Lei nº 9.959, que teve sua origem na Medida Provisória nº 1.924, de outubro de 1999, a qual explicitou a possibilidade de aplicação do método PRL para os bens importados aplicados à produção local.

A edição da referida lei serviu para trazer mais um argumento favorável à adoção do método PRL aos casos de produção local, ainda que antes de sua publicação.

Com efeito, buscando fundamentar o entendimento anterior à publicação desta lei, dado pela IN SRF nº 38/97 (já revogada), as autoridades fiscais alegavam que a vedação do emprego do método PRL aos casos de produção local estaria no próprio texto legal que, empregando o termo "revenda", teria excluído qualquer caso em que não houvesse mera revenda. Neste sentido, a produção local implicaria inexistir revenda, propriamente dita.

Se fosse correto tal entendimento, então não haveria como explicar que o legislador tenha continuado a se referir ao método do "preço de revenda menos lucro", enquanto expressamente refere-se à produção local. Ou seja: o legislador de 1999 confirma que não há incompatibilidade entre um método de revenda e uma produção local.

O que se deu em 1999 foi, simplesmente, um desdobramento do método, que passou a contemplar margens diversas, conforme ocorra, ou não, produção local.

Conforme o novo texto, a margem de lucro estabelecida passava a ser de 60% nos casos de agregação local de valor. Mas, assim como as demais margens fixadas pelo legislador, também aqui não se encontra qualquer indicação da razão pela qual se determinou um lucro de 60%.

Entretanto, é de se notar que, em verdade, o texto legal não exige que o importador tenha um lucro de 60% em suas operações. A "margem" a que se refere o legislador não se calcula sobre o preço de revenda (bruto ou líquido), mas sobre o referido preço, diminuído "do valor agregado no País". Deste modo, quanto maior o valor agregado no País, menor será a margem exigida pelo legislador. A racionalidade econômica da referida margem será discutida adiante.

REVENDA INTERNA AINDA DENTRO DO GRUPO ECONÔMICO

A importação de determinado bem pode ser efetuada por empresa ligada à exportadora que, em seguida, o revende para outra empresa do mesmo grupo, ou seja, as operações de importação e revenda são realizadas entre pessoas vinculadas. Em sendo impossível, por qualquer motivo, a utilização do Método dos Preços Independentes Comparados - PIC e do Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL, não há esclarecimento na legislação de como aplicar o método PRL nesses casos, se, por exemplo, deve ser efetuado algum tipo de ajuste no preço ou na margem de lucro.

PREFERÊNCIA NOS MODOS DE COMPARABILIDADE

O contribuinte, eventualmente, pode identificar condições *arm's length* (entre pessoas independentes) tanto no mercado ▷

interno como no mercado internacional. Nessa hipótese, a legislação silencia acerca da preferência entre essas condições. Contudo, pode-se, a princípio, entender que a escolha fica a critério do contribuinte considerando aquela que lhe for mais favorável, na forma da permissão legal para a escolha do método mais conveniente.

ADVANCED PRICING AGREEMENT

Seguindo o exemplo da doutrina e da legislação internacionais, o sistema brasileiro poderia disciplinar mecanismos de Acordo Prévio de Preços (*Advanced Pricing Agreement*), em que contribuinte e Autoridade Fiscal concordassem no paradigma de preço (*arm's length*) e na margem de lucro para efeito de preços de transferência. A introdução de "critérios de razoabilidade" na determinação das margens de lucro e nos meios de produção da sua prova (item 6), seria uma abertura de espaço para essa forma de negociação, com vistas a promover uma tributação sobre o lucro adequada e calçada na realidade empresarial.

INTERPRETAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 243/02

Em novembro de 2002, a Secretaria da Receita Federal revogou a IN nº 32/01, editando a Instrução Normativa nº 243/02.

Primeiramente, em relação a esta instrução normativa, deve-se salientar que esta diverge, em diversos aspectos, da própria lei que pretende regulamentar, a já mencionada Lei nº 9.430/96.

Apesar de consolidar novamente a matéria dos preços de transferência, uma das mudanças mais significativas da IN nº 243/02 constou do capítulo referente ao cálculo do método PRL, notadamente para as hipóteses de bens importados seguidos de produção local.

A referida instrução normativa, em seu artigo 12, parágrafo 11, assim dispôs quanto ao cálculo da margem de lucro de 60% para o método PRL:

"§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:

I – preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II – percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III – participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV – margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a 'participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido', calculado de acordo com o inciso III;

V – preço parâmetro: a diferença entre o valor da 'participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido', calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV."

A diferença das formas de cálculo utilizadas pela Lei nº 9.430/96 e pela IN nº 243/02 é tamanha que, utilizando-se o critério da IN é necessário que se faça um ajuste, oferecendo à tributação uma parcela do custo que seria dedutível caso fosse

seguida a sistemática da referida lei.

A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

• *cálculo da "margem de lucro"*: A divergência dos resultados da Lei nº 9.959/00 e da IN nº 243/02 decorre, em parte, porque a lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da "margem de lucro", determina que o percentual de 60% incida sobre o valor do integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país, ou seja, contempla, além do custo do bem importado, a chamada "margem de lucro econômica" (vide o exemplo anterior).

Já a IN nº 243/02, para o cálculo da mesma "margem de lucro", determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor.

Na hipótese legalmente prevista, o cálculo da "margem de lucro" de 60% para apuração do preço de transferência não faz distinção entre o valor agregado no Brasil e a parcela dos bens, serviços ou direitos importados, distinção essa que foi exigida pela IN nº 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à lei.

• *cálculo do "preço parâmetro"*: A expressão "preço parâmetro" é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada "controlada".

O "preço parâmetro" é obtido de forma diversa na Lei nº 9.959/00 e na IN nº 243/02. Enquanto na lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a instrução normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.

As diferenças entre a lei e a instrução normativa, portanto, acabam por chegar, para o mesmo cálculo do preço de transferência, segundo o método PRL com produção local, resultados distintos, gerando despesas que são dedutíveis segundo uma sistemática, e indedutíveis segundo outra.

Diante deste cenário, deve-se notar, porém, que no Direito Tributário brasileiro, em atenção ao princípio da estrita legalidade, as leis devem prevalecer sobre as instruções normativas em caso de conflito, como a interpretação inovadora trazida pela Instrução Normativa nº 243/02.

PREVALÊNCIA DOS ACORDOS INTERNACIONAIS SOBRE A LEI INTERNA

Embora o Código Tributário Nacional, no seu artigo 98, seja expresso quanto à prevalência dos acordos internacionais, devidamente ratificados pelo Brasil, sobre a legislação tributária interna, esse não é o entendimento das autoridades administrativas. Exemplo disso é o teor da Decisão nº 12, de 2000, que contraria frontalmente o CTN, estabelecendo que os tratados internacionais não prevalecem sobre a legislação brasileira que disciplina o controle dos preços de transferência.

Esse entendimento, além de ilegal, impede a correta aplicação das Convenções sobre Dupla Tributação assinadas pelo Brasil, especialmente no tocante à regra do artigo 9º, que cuida do relacionamento entre empresas associadas. ■

LUÍZ EDUARDO SCHOUERI é professor titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária, da Faculdade de Direito da USP, professor dos cursos de pós-graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie, professor do Departamento de Fundamentos Sociais da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – EA-ESP/FGV, vice-presidente do IBDT/USP e advogado em São Paulo.

A CORREÇÃO DO IR E O MÍNIMO EXISTENCIAL

“No Congresso Nacional discute-se a correção da tabela do Imposto de Renda. Esquece-se, entretanto, que apenas uma pequena parcela, cerca de 2% (dois por cento) da população economicamente ativa, tem renda superior a R\$ 2.000,00 por mês. Assim, a correção da tabela do Imposto de Renda de R\$ 1.058,00 deve ser vista com sérias ressalvas.”

por Fernando Aurélio Zilveti

A sociedade brasileira está cada vez mais consciente da importância da família, principalmente em tempos difíceis de constante debate acerca de valores efetivamente relevantes para o indivíduo, aturdido com as rápidas alterações no campo político-ideológico e pelos avanços tecnológicos. Também para a comunidade é de grande serventia a figura da família na condução e solução de problemas sociais como a segurança pública, o desemprego, a saúde e etc.

Deixando de lado os atributos de cunho cívico e religioso da família, no âmbito econômico, a família representa, principalmente nos países pobres, um valor intimamente ligado à expectativa de sobrevivência e chance de permeabilidade social. Da família depende o indivíduo muito mais do que do Estado, omissos em seu papel garantidor de direitos sociais fundamentais. De fato, a família tem em países como o Brasil um papel muito importante para o indivíduo. Ele se agrega não mais em razão puramente de relações de afeto ou parentesco, mas principalmente em função da necessidade de compartilhar custos e garantir o mínimo existencial.

Na Europa este fenômeno social é denominado de família *patchwork*, o que, numa tradução livre poderia ser denominada como família “colcha de retalhos”. Tal estrutura familiar tem crescente importância também no cenário nacional. Aquele que visitar as famílias das classes menos abastadas poderá constatar que existe no país um fenômeno de agregação familiar por questões meramente econômicas. Isso tem como consequência a soma de rendimentos e o compartilhamento de custos, além da união em torno de problemas comuns como desemprego, que aumenta a dependência do indivíduo em relação à família.

No Congresso Nacional discute-se a correção da tabela do Imposto de Renda. Esquece-se, entretanto, que apenas uma pequena parcela, cerca de 2% (dois por cento) da população economicamente ativa, tem renda superior R\$ 2.000,00 por mês. Assim, a correção da tabela do Imposto de Renda de R\$ 1.058,00 deve ser vista com sérias ressalvas. De concreto tem-se notícia que os representantes do Governo defendem a revisão da tabela apenas a partir de 2005, mas parlamentares e sindicalistas querem alguma correção ainda neste ano. Está sendo estudado um reajuste de 11,32% (isenção de R\$ 1.178), o que traria, segundo a Receita perda de R\$ 2 bilhões ao governo em 12 meses. Parece



que nesse debate somente se leva em conta o apelo político de uma correção na tabela de desconto *versus* a necessidade de cumprir metas de arrecadação para fins macroeconômicos.

Estudos estatísticos têm sido levantados para avaliar a tributação suportada pelas pessoas jurídicas e físicas e os resultados demonstraram que enquanto aumenta a carga tributária diminui a participação das pessoas jurídicas no seu custeio o que, por outro lado, significa logicamente aumento de participação das pessoas físicas na arrecadação total. Esse fenômeno é conhecido como regressão ou progressão negativa. Diante desse quadro, a correção da tabela do IR não tem papel tão relevante. O que importa para a análise do respeito ao mínimo existencial é o reflexo da tributação sobre o orçamento familiar.

A distribuição de carga tributária está concentrada nos assim denominados tributos sobre consumo, tais como ICMS, PIS, Cofins, CPMF e ISS, que têm participação de 58% nos gastos da classe média. Além desses tributos, o IPVA, o IPTU (5%), a Previdência Social (33%) são responsáveis pela maior carga sobre os gastos essenciais da família com renda de R\$ 3.748,80. O IR tem somente 4% de reflexo sobre os gastos da família. Os tributos consuem, portanto, 30% da renda familiar com o consumo de bens necessários à sobrevivência. (Fonte: FGV e Price Waterhouse-Coopers, OESP, Editoria Caderno de Economia, São Paulo, 8/6/2003, p. 2).

O artigo 7º, IV, da Constituição Federal, estabelece como mínimo existencial as necessidades vitais do homem e da família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. Reconhecido que a Receita Federal estabeleceu como mínimo existencial R\$ 1.058,00 e o Executivo como salário mínimo R\$ 260,00, para fazer frente à previsão constitucional de mínimo existencial seria necessário somar rendimentos de trabalhadores agregados nas famílias “colcha de retalhos” até o patamar da classe média.

O mínimo existencial de R\$ 1.058,00 deveria servir, então, não só de IR, mas também para todos os tributos diretos e indiretos, mais precisamente, sobre o reflexo da tributação sobre o consumo de bens de primeira necessidade, nos limites constitucionais acima descritos. No Brasil, em razão da renda *per capita* ser tão baixa, é natural que seja levada em consideração a renda coletiva, da família “colcha de retalhos” até o nível do essencial para o custeio das despesas básicas previstas no artigo ▶

7º, IV, da CF. Como fazer isso? Esse é um desafio que aqueles dedicados ao estudo da tributação têm pela frente.

O mínimo existencial tem previsão expressa na CF. As dignidades da pessoa humana impedem que se submeta à tributação aquelas pessoas que não superem o mínimo existencial, ou seja, que não manifestem capacidade contributiva. Há, portanto, a conjugação dos artigos 7, IV e 145, § 1º, da Constituição Federal. Na prática, tais dispositivos operam unidos, uma vez que a determinação da renda disponível exigida pela dignidade humana constitui um aspecto imprescindível para a determinação da capacidade contributiva. O simples interesse arrecadatório não pode justificar a tributação que não leve em consideração o mínimo existencial e a capacidade contributiva.

Se a renda obtida pelo contribuinte individual ou pela família não supera o valor de suas necessidades básicas existenciais, não há riqueza disponível passível de ser submetida à tributação. Não há qualquer outro direito constitucional que justifique gravar aqueles indivíduos que carecem de renda disponível. O amparo ao mínimo existencial tem fundamento na dignidade humana, constante de diversos textos constitucionais como a Norma Fundamental de Bonn, a Constituição de Portugal, a Constituição Espanhola e a Constituição Federal. Aqui interessa analisar o chamado *status* negativo e positivo do mínimo existencial, ou seja, o que impede a constrição do Estado, via impostos cobrados sobre o mínimo existencial da família e do cidadão, e o que o Estado dá ao cidadão para o resgate da dignidade.

O princípio foi objeto da preocupação de grandes juristas, como Rui Barbosa, que há mais de um século preconizava o respeito ao mínimo existencial, admitindo que a tributação deveria respeitar, ainda que não utilizasse o termo, a capacidade contributiva. Há mais de século se falou em capacidade contributiva como critério da repartição dos impostos. Pelo princípio dever-se-ia procurar, por meio da isenção de uma receita mínima necessária à existência (*existenz minimum*), alcançar a igualdade na tributação. Defende-se o princípio da capacidade contributiva com a isenção até o limite do mínimo existencial, uma condição de inferioridade. "Não pagam impostos somente os pobres, os vencidos da vida, os que não têm capacidade contributiva" (Castro, A. O., Viveiros de, *Tratado dos Impostos*, Rio de Janeiro, 1910, p. 159 e seg.).

O direito fundamental da igualdade, expresso por meio do respeito ao mínimo existencial na apuração da capacidade contributiva, deve limitar o poder de tributar do Estado. Esta seria a realização da justiça no campo do Direito Tributário. Não obstante, o maior problema do mínimo existencial, seja em seu *status* negativo, seja em seu *status* positivo, que postula as prestações assistenciais aos excluídos, é a sua quantificação.

Ricardo Lobo Torres reconhece que determinar o mínimo existencial é tarefa quase impossível (Torres Ricardo Lobo, *A Metamorfose dos Direitos Sociais em Mínimo Existencial*, in *Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado*, organizado por Sarlet, Ingo Wolfgang, Rio de Janeiro, Renovar, 2003, p. 30). A Corte Constitucional alemã apreciou o tema em relação ao imposto de renda, para reconhecer que a quantificação do mínimo existencial dos filhos é possível se forem levados em conta

dados estatísticos, ou normas que o governo utiliza para pagamento das mesmas necessidades (BverGE 82:94). O Brasil não tem, todavia, em nível de STF, histórico nesse sentido. Outros países preferem a dedução na base ou combinam essas deduções com outras deduções por quotas específicas, como dependentes, também baseadas em estatísticas (Antón, Fernando Serrano, *Derecho Comparado: Panorâmica General, in El Mínimo Personal y Familiar en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 57/69).

Proponha-se, então, seguir o exemplo alemão, para afirmar a possibilidade de mensuração de mínimo existencial de acordo com a realidade estocástica, preferência nacional em matéria de política fiscal. Assim, se a Receita Federal estabeleceu estatisticamente um mínimo existencial de R\$ 1.058 para o *status* negativo, e o próprio Governo é incapaz de garantir equivalente no *status* positivo, tome-se a primeira como base para desconto do imposto de renda, o que já é feito. Estenda-se, ainda, essa possibilidade para aqueles contribuintes que, individualmente, não atinjam esse valor, mas coletivamente sim, nas chamadas famílias "colcha de retalhos". Cadastrados os contribuintes de renda inferior com CPF, esses poderiam isentar-se da carga tributária sobre os gastos do orçamento familiar global, ou diante da impossibilidade material, poderiam receber prestações referentes ao *status* positivo no valor estatisticamente correspondente ao suporte fiscal sobre o consumo, como forma de resgate de dignidade.

Portanto, se os tributos incidentes sobre o gasto de acordo com a renda forem da ordem de 25%, para aqueles que ganhem R\$ 200,00, nada mais justo que ele receba prestação positiva equivalente, posto que não atinge sequer limite de desconto padrão. Enquanto a renda individual ou coletiva for baixa e, conseqüentemente, sofrerem mais com a incidência fiscal sobre os gastos essenciais, seriam feitas prestações positivas. Superado o mínimo existencial fixado pela Receita Federal, seriam autorizados descontos. Assim, quando os tributos incidentes sobre o gasto forem da ordem de 15%, por exemplo, para as rendas superiores a R\$ 10.000,00, poderiam esses contribuintes descontar igual percentual do imposto de renda a pagar.

Concluindo, para mensurar o mínimo existencial estatisticamente deve se tomar em conta a realidade estocástica levantada por institutos de pesquisa oficiais, aferidos por outros de notória especialização. Em caso de dúvida, o Judiciário deve exercer seu papel. O mínimo existencial mais justo será aquele estatisticamente determinado por meio da incidência tributária sobre os gastos com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social (art. 7º, IV, da CF). Apurado esse montante em percentuais, segundo faixa de renda individual ou coletiva, poderá ser levada a cabo a operação sugerida no parágrafo anterior. O mínimo existencial estaria, então, respeitado não só em relação ao IR, mas também em relação aos demais tributos, efetivando-se a igualdade prevista no artigo 145, § 1º, da CF, ou seja, será feita a tão esperada justiça fiscal. ■

FERNANDO AURELIO ZILVETI é bacharel e mestre pela Faculdade de Direito da USP, coordenador do curso de especialização em Direito Tributário da GVLaw - EDESP-SP e advogado em São Paulo.