

LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y EL IMPUESTO A LA RENTA DE BRASIL

Constitutional supremacy and income tax in Brazil

Hugo de Brito Machado *

Profesor Titular de Derecho Tributario
de la Universidad Federal de Ceara
(Traducido por Alejandro Altamirano)

RESUMEN: El autor analiza los problemas presentados en Brasil respecto del impuesto a la renta, considerando la discusión doctrinal producida sobre la materia, además de considerar que en dicho país no existe en materia de impuesto a la renta un respeto a las disposiciones constitucionales.

PALABRAS CLAVE: Derecho constitucional tributario. Tributos. Impuesto a la renta. Supremacía constitucional.

ABSTRACT: The author analyzes the problems generated in Brazil with the income tax, considering the legal doctrine on the matter. It is argued that in Brazil there is no respect for the Constitution when it comes to the income tax.

KEY WORDS: Constitutional tax law. Taxes. Income tax. Constitutional Supremacy.

1. INTRODUCCIÓN

La más importante de todas las cuestiones jurídicas, en todos los tiempos y en todos los lugares, consiste en la interpretación de las prescripciones normativas. Por

* Presidente del Instituto Cearense de Estudios Tributarios. Juez jubilado del Tribunal Regional Federal de la 5ª Región. Brasil. Recibido el 15 de junio y aprobado el 22 de agosto de 2007.

esto mismo, es precisamente el dominio de la *hermenéutica* que distingue al jurista del inexperto. Y todo jurista sabe que las soluciones de las cuestiones hermenéuticas no pueden ser simplistas y generalizadas.

La cuestión fundamental de la interpretación consiste en el hecho de que las palabras utilizadas en la elaboración de las normas son polisémicas. Esa problemática se torna más difícil en la medida en que la doctrina jurídica no consiga superar las divergencias en torno al significado de determinadas palabras, como acontece con la palabra *renta*, utilizada en la definición de la hipótesis de incidencia de uno de los más importantes tributos del mundo capitalista actual.

2. LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL

Todos hablan de la supremacía de la Constitución. En los tratados y en las escuelas de derecho todos enseñan, y todos aprenden, que la Constitución es ley de leyes. La ley suprema. En la práctica, sin embargo, la situación es otra.

Así es como muchos continúan sustentando la no conveniencia del contradictorio y la amplia defensa en la indagatoria policial, a pesar de las reglas claras del art. 5º, incs. LV y LXIII, y el propio Supremo Tribunal Federal (STF) sigue denegando la acción penal privada cuando el Ministerio Público deja de promover la acción penal pública, no obstante la norma del art. 5º, inc. LIX. Siguen prevaleciendo, en ambos casos, leyes ordinarias puestas en nuestro sistema jurídico por la dictadura de Vargas.

Otra forma por la cual muchos no tienen en cuenta, sin decirlo, la supremacía constitucional, consiste en sustentar la necesidad de leyes para *reglamentar* disposiciones de la Constitución, y en la afirmación de la naturaleza meramente programática de mucha de sus normas.

Innumerables ejemplos pueden ser citados, en los cuales se niega la supremacía constitucional, sea por el simple menosprecio de la norma de la Constitución, sea por argumento de que tal norma depende de reglamentación, o aun de que tal norma es meramente programática. En la práctica son muchos los casos en los cuales es evidente que valen mucho más las leyes, y hasta las normas infralegales, que la Constitución. La supremacía de ésta, por lo tanto, ha sido simplemente retórica.

Es importante, sin embargo, modificar esa mentalidad, porque la supremacía constitucional es el camino más adecuado para la realización del principio de igualdad, el más fundamental de todos los principios jurídicos, y para la preservación de la propia unidad del sistema jurídico.

Aun cuando la norma de la Constitución sea simplemente programática, tiene que considerarse como elemento valioso en la interpretación. Los valores incorporados en las normas de la Constitución deben servir como marco para el intérprete de toda y

cualquier norma del sistema jurídico. *Del mismo modo en forma genérica o programática, la norma constitucional goza, en algún grado, de eficacia y operatividad.*¹

La supremacía constitucional es la única garantía que el Derecho puede ofrecer contra el arbitrio del Estado, especialmente cuando éste se expresa a través de la ley. Con entera propiedad asevera el ministro Celso De Mello, del Supremo Tribunal Federal:

*El poder absoluto ejercido por el Estado, sin ningún tipo de restricciones ni controles, impide, en una comunidad estatal concreta, la práctica efectiva de las libertades y del ejercicio de los derechos y garantías individuales o colectivos. Es preciso respetar, de modo incondicional, los parámetros de actuación delineados en el texto constitucional. Una Constitución escrita no configura una mera obra jurídica, ni es una estructura simple de normatividad ni puede caracterizar un irrelevante accidente histórico en la vida de los pueblos y de las naciones. Todos los actos estatales que rechacen a la Constitución se exponen a la censura jurídica de los tribunales, especialmente porque son íritos, nulos y desprovistos de cualquier validez. La Constitución no puede someterse a la voluntad de los poderes constituidos, ni al imperio de los hechos y de las circunstancias. La supremacía de la cual se reviste –mientras sea respetada– constituirá la garantía más efectiva de que los derechos y las libertades no serán jamás ofendidos. Al Supremo Tribunal Federal le incumbe la tarea, magna y eminente, de velar para que esa realidad no sea alterada.*²

Más todavía: *El principio de inmediata incidencia de las reglas jurídico-constitucionales solamente puede ser exceptuado, inclusive para efecto de su aplicación retroactiva, cuando expresamente así lo dispusiera la Carta Política.*³

No se debe, del mismo modo, dejar de aplicar la norma de la Constitución con el argumento de ser ella carente de reglamentación. Como enseña Zavascki, con entera propiedad, *dejar de observar la norma constitucional con el argumento de que no es auto-aplicable, porque carece de reglamentación infra-constitucional, implica atribuir al Poder Legislativo la culpa de la inconstitucionalidad por omisión.*⁴

Es preciso también citar la doctrina de Carlos Maximiliano, al sustentar *que todas las presunciones militan a favor de la constitucionalidad de la “omisión”, vale decir, a favor de la auto-aplicabilidad de los preceptos constitucionales. Si la falta de condiciones de inmediata aplicabilidad no estuviere por encima de toda la duda razonable, se interpreta y resuelve por la innecesaria acción legislativa. Entre dos exégesis posibles,*

¹ ALBINO ZAVASCKI, Teori, “El Ministério Público y la defensa de derechos individuales homogéneos”, *Revista Jurídica*, 189, p. 28.

² De la Enmienda del Ac en STF Pleno –ADIn 293-7600-DF-medida liminar– Rel. Min. Celso de Mello – juzgada el 6/6/90, D.J.U. del 16/4/93, p. 6429 e IOB 10/93, p. 193, texto 1/6203.

³ Ac um da 1º Turno del STF –AgRg en Ag 139647-5– SP Rel. Min. Celso de Mello, juzgada el 25/5/93, D.J.U. del 11/6/93, p. 11530, e IOB 13/93 p. 256, texto 1/6362.

⁴ ALBINO ZAVASCKI, Teori, *op. cit.*, en nota 1 .

*se opta por la auto-aplicabilidad. El Supremo Tribunal Federal sólo declarará la inconstitucionalidad por omisión cuando fuere evidente, sin lugar a dudas, la necesidad de norma que reglamente el precepto mayor. Entre dos interpretaciones razonables, se opta por la que afirme la ausencia de inconstitucionalidad por omisión. Para bien de la armonía y del mutuo respeto que debe reinar entre los poderes, el Poder Judicial sólo proclamará la omisión del Poder Legislativo cuando ésta implicare evidentemente incumplimiento de su misión constitucional.*⁵

Al atender, pues, a la supremacía constitucional, hemos entendido que el legislador ordinario no es enteramente libre para formular el concepto tributario de renta, ni puede libremente determinar cuáles son los elementos materiales que deben ser considerados, o dejados de lado, en la determinación de la base de cálculo del impuesto sobre la renta. Pasamos a examinarlo.

3. EL CONCEPTO JURÍDICO TRIBUTARIO DE RENTA

La doctrina, elaborada especialmente por los economistas y financistas, pues se trata de un concepto de la ciencia económica, tienen apuntados diversos significados para la palabra *renta*. Las diversas teorías fueron resumidas por GIULIANI Fonrouge y Navarrine en tres grupos, a saber, a) teorías de fuente y de renta-producto; b) teoría de incremento patrimonial y de renta-ingreso, y finalmente, c) teoría de concepto legalista de renta.⁶

El notable maestro Rubens Gomes De Sousa es citado frecuentemente, en Brasil y en el extranjero, como uno de los exponentes de la doctrina que atribuye al legislador entera libertad para definir el significado de la palabra *renta*.⁷

Esa doctrina, producida en momento de rara infelicidad por el maestro y pionero de los estudios del derecho tributario en el Brasil, ha ejercido influencia en el Poder Judicial, como se puede ver en el decisorio del distinguido Tribunal Federal de Recursos, pronunciado en la AMS N. 114.287-RJ, de la cual fue relator el eminente ministro Ilmar Galvão.⁸

A nuestro modo de ver el concepto jurídico tributario de renta realmente ha de ser buscado en el derecho positivo. Ya no se puede admitir que el legislador *ordinario*

⁵ ALBINO ZAVASCKI, Teori, *op. cit.*, en nota 1.

⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., y NAVARRINE, Susana C., *Impuesto a la renta*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1973, pp. 23/27.

⁷ Cf. BALEIRO, Aliomar, *Una introducción a la ciencia de las finanzas*, 14ª edición, Forense, Río de Janeiro, 1987, p. 312; TALARICO RODRIGUES, Marilene, "Impuesto a la renta de la persona física", en *Curso de derecho tributario*, coordinación general de Ives Gandra Da Silva Martins, Saraiva, San Pablo, 1982, p. 237; FONROUGE y NAVARRINE, *op. cit.*, pp. 26/27; GARCIA BELSUNCE, Horacio A., *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1967, pp. 186/188.

⁸ *Revista del Tribunal Federal de Recursos*, 147, pp. 303/305.

disfrute de entera libertad para considerar *renta* todo cuanto pretenda tratar como tal para fines tributarios.

La Constitución federal establece un sistema rígido de distribución de competencias tributarias, de manera que el poder de tributar del Estado brasileño ha de ser ejercido con la observancia de los preceptos constitucionales respectivos, y no de manera enteramente libre.

Además, el simple hecho de tener la Constitución vigente un dispositivo que atribuye a la Unión competencia para establecer y cobrar impuesto sobre la *renta y rendimientos de cualquier naturaleza*, es bastante para autorizar la conclusión de que el legislador no disfruta de entera libertad para definir el contenido de esa expresión. *Renta y rendimientos de cualquier naturaleza* es una expresión que limita el ámbito de incidencia del impuesto federal. De no ser así, se tendría que leer la norma constitucional como si ella atribuyese competencia a la Unión para establecer y cobrar impuestos sobre *cualquier hecho, a criterio del legislador...* Y esto, evidentemente, no está escrito en la norma constitucional.

Es indudable que, en cualquier caso, si las palabras empleadas en las normas de la Constitución pudieran ser libremente definidas por el legislador común, la supremacía de la Constitución no sería más que simple ornamento de la literatura jurídica. A través de definiciones legales todos los dispositivos de la *ley mayor* podrán ser alterados por el legislador ordinario.

Como cualquier intérprete de normas jurídicas, el legislador, que es un intérprete de la constitución, goza de relativa libertad al interpretar cualquiera de sus dispositivos. De esta forma, goza de esa libertad relativa para formular el concepto de renta. Puede escoger entre los diversos conceptos proporcionados por los economistas y financistas, procurando alcanzar la capacidad contributiva y teniendo en vista consideraciones de orden práctico. No puede formular, arbitrariamente, un concepto de *renta*, o de *rendimientos de cualquier naturaleza*.

Ni hablar que el legislador puede establecer un concepto de *renta por ficción legal*. Como asevera Valdir De Oliveira Rocha, *ese hacer de cuenta no puede subsistir*.⁹ La mayor evidencia está en que si así no fuese se desmonstraría enteramente todo el sistema jurídico-constitucional.

Dado que la Constitución federal describe, al hacer la distribución de las competencias tributarias, el ámbito de cada impuesto, la libertad del legislador para definir la hipótesis de incidencia del impuesto sobre *renta y rendimientos de cualquier naturaleza* no va más allá de la libertad que tiene el intérprete para escoger una de las significaciones razonables de esta expresión. Si, en el ejercicio de esa libertad, el legislador traspasa

⁹ Repertório IOB de Jurisprudência, N° 7/88, p. 100.

ne el patrón, o marco, que la ciencia del derecho establece, definiendo como renta lo que no es renta, en cualquiera de sus significados aceptables, agrede la Constitución.

Como cualquier ley, también la que directa o indirectamente define el alcance de la expresión *renta y rendimientos de cualquier naturaleza*, está sujeta al control de constitucionalidad.

Además, es importante observar que el código tributario nacional define como renta al *producto del capital, del trabajo o de la combinación de ambos*, y como rendimientos de cualquier naturaleza a *los incrementos patrimoniales no comprendidos en el concepto de renta* (art. 43, ítems I y II). Adopta, por lo tanto, el concepto de renta *incremento*. Sin incremento patrimonial no hay, según el código, ni renta, ni enriquecimientos.

Como se ve, el código tributario nacional limita el ámbito de libertad del legislador ordinario, que no podrá definir como renta, o como rendimientos, algo que no sea en verdad un incremento patrimonial.

Resta saber qué es un *incremento patrimonial*, y una vez más se puede examinar la cuestión de si el legislador ordinario puede definir libremente qué se debe entender como tal. La solución ha de ser también negativa, por las mismas razones. Si el legislador *ordinario* tuviese total libertad para definir los conceptos empleados por el legislador *complementario* desaparecería, para efectos prácticos, la distinción entre ley reglamentaria y ley común, distinción relevante en nuestro sistema jurídico y que será más relevante, ciertamente, con el advenimiento de la Constitución federal en elaboración.

No se diga, para justificar la amplia libertad del legislador común en la definición del significado de *incremento patrimonial*, que se trata de una expresión de sentido vago, o ambiguo. Se puede decir realmente que tal expresión es vaga, o que es ambigua. *Afirmar que las palabras y expresiones jurídicas son, por regla, ambiguas e imprecisas no quiere decir, sin embargo, que no tengan significado determinable.*¹⁰ Por esto mismo, la afirmación de vaguedad, o ambigüedad, de una palabra, o expresión, utilizada en una norma jurídica, no se presta como fundamento para justificar la entera libertad de su intérprete, o del juzgador.

En el decir de Genaro Carrio, *Los lenguajes naturales contienen palabras vagas; con esto quiero referirme al siguiente fenómeno: muchas veces el foco de significado es único, y no plural ni parcelado, pero el uso de una palabra tal como de hecho se la emplea, hace que sea incierta o dudosa la inclusión de un hecho o de un objeto concreto dentro del campo de acción de ella. Hay casos típicos frente a los cuales nadie en su sano juicio dudaría en aplicar la palabra en juego. Hay casos claramente exclu-*

¹⁰ GRAU, EROS Roberto, *Derecho, conceptos y normas jurídicas*, Editora Revista de los Tribunales, San Pablo, 1988, p. 60.

*dos del campo de aplicación del vocablo. Pero hay otros que, a diferencia de los primeros y de los segundos, no están claramente incluidos ni excluidos.*¹¹

Según ese razonamiento, algunos hechos pueden ser seguramente incluidos en el concepto de incremento patrimonial; otros hechos, pueden ser excluidos de él. La libertad del legislador ordinario quedará, entonces, restringida a los hechos cuya inclusión, o exclusión, sea dudosa y deba ser, por esto mismo, objeto de decisión *política*.

Es admisible, también, la libertad del legislador para establecer normas reguladoras de la determinación del importe de la renta, tendientes a evitar prácticas fraudulentas. No puede él, empero, con ese pretexto, crear ficciones legales absolutas; ni puede, en modo alguno, regular la determinación de la base de cálculo del impuesto, de manera que éste termine siendo debido sin que haya acaecido el hecho *renta*, vale decir, *el incremento patrimonial*.

En conclusión, podemos afirmar que, en el sistema jurídico brasileño, (a) la expresión *renta y rendimiento de cualquier naturaleza* sólo abarca los hechos que puedan ser considerados como *incremento patrimonial*; y (b) el legislador ordinario no puede definir como *incremento patrimonial* aquello que evidentemente no lo sea, en el lenguaje común; y (c) cabe al Poder judicial, y en última instancia al Supremo Tribunal Federal, decir qué se ha de entender como *incremento patrimonial*, declarando la inconstitucionalidad del dispositivo de ley que estableciere en concepto diverso.¹²

4. TRIBUTACIÓN AUTÓNOMA DE OPERACIONES DE RENTA FIJA Y OPERACIONES EN BOLSAS

Las ganancias obtenidas en operaciones realizadas en las bolsas de valores, de mercaderías, de futuros y semejantes, así como las derivadas de la venta de acciones en el mercado particular, y de oro tenido como activo financiero, igualmente fuera de bolsa,¹³ y aun los resultados de las aplicaciones de renta fija,¹⁴ quedan sujetos al impuesto sobre la renta, independientemente del resultado operacional de la persona jurídica.

Los resultados de esas operaciones son verificados en sistemas aislados; no se integran en el sistema operacional de la persona jurídica, para fines tributarios.

Se cuida del artificio destinado a aumentar el impuesto, sin que haya habido aumento de renta sobre el cual deba incidir. Ese artificio viola la Constitución federal, y por esto mismo se halla desprovisto de validez jurídica.

¹¹ *Algunas palabras sobre las palabras de la ley*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 18.

¹² DE BRITO MACHADO, Hugo, "El Concepto Jurídico de Renta", en *Repertório IOB de Jurisprudência*, N° 15/88, 1ª q. ago/88.

¹³ L. 8541, 23 de diciembre de 1992, art. 29 y sus párrafos.

¹⁴ L. 8541, 23 de diciembre de 1992, art. 36 y sus párrafos.

No se trata de cuestionar la naturaleza especulativa, o no especulativa, de las operaciones que pasaron a tener tratamiento tributario autónomo. Esto es problema de política fiscal. Examinamos esa tributación separada desde el punto de vista rigurosamente jurídico, y es a la luz de los criterios jurídicos que se afirma su invalidez.

El profesor Ives Gandra Da Silva Martins ofreció su parecer a la administración federal, pronunciándose por la constitucionalidad de los arts. 29 y 36, que instituyeron la forma de tributación aquí comentada. Por más respetable que sean las manifestaciones doctrinarias de aquel eminente tributarista, sin embargo, no se puede dejar de vislumbrar en su aludido parecer un evidente equívoco.

En efecto, Silva Martins sustenta que, *desde el comienzo de la década del 80, un pequeño grupo de juristas, liderados por Luciano Da Silva Amaro, y entre los cuales él se incluye, tienen definido que la expresión adquisición de disponibilidad, en singular, no puede ser entendida como un complejo de adquisiciones de disponibilidades, pero sí como receptora de cada importe individualizado que implica tal “flujo aditivo” a la disponibilidad anterior, de manera que el hecho generador del impuesto sobre la renta deviene a la luz de cada “adquisición de disponibilidad y no cuando la determinación periódica de la suma de tales adquisiciones, como los factores reductores o no, pertinentes al cálculo de prestación a ser cumplida.*¹⁵

Nadie, todavía, sostuvo que el hecho generador del impuesto a la renta sea el resultado de una operación aislada. La tesis de *por Luciano Da Silva Amaro*, de las más consistentes, al parecer no fue bien comprendida por el profesor Silva Martins.

Luciano Da Silva Amaro se pronuncia, con razón, en contra de la idea según la cual el hecho generador del impuesto a la renta solamente acontece en el ultimo día del período en que se verifican los movimientos patrimoniales. Para él, todos los hechos que ocurren durante ese periodo son igualmente relevantes. El hecho generador del impuesto, así, acontece durante el periodo, y no al final del periodo. Se utiliza, en la expresión de su pensamiento, la comparación como un partido de fútbol, y sustenta que todos los hechos del partido son relevantes para la determinación del resultado, que no pueden ser tenidos como ocurridos sólo con el silbato final del árbitro. Dice él, con propiedad:

Se contesta afirmativamente que el hecho generador del impuesto a la renta ocurre a lo largo del periodo de imposición. Se acostumbra decir que, no obstante que una persona física obtenga ganancias en enero o en febrero, el hecho generador aún no habría acontecido, ya que, por ejemplo, la hospitalización de marzo puede consumir tales rendimientos. Sin duda, en el ejemplo del fútbol, sólo con el silbato final del árbitro el juego termina y el resultado se define, pero es obvio que ésta es fruto de todos los goles marcados (o perdidos) desde el primer momento del juego. El hecho

¹⁵ Opinión inédita, fs. 7 y 8.

*generador del impuesto a la renta es también la suma de todos los “goles”, a favor y contra, marcados durante el periodo. Negar que todos los hechos aislados (rendimientos, gastos, pérdidas) ocurridos a lo largo del año tengan incuestionable relevancia para la existencia del hecho generador equivale a afirmar que una suma algebraica existe sin los factores positivos y negativos que la determinan.*¹⁶

Luciano Da Silva Amaro sustenta, con razón, la relevancia de todos los hechos que forman el conjunto de operaciones de las cuales resulta el incremento *patrimonial*. Su tesis, por lo tanto, no autoriza la conclusión a que llegó el profesor Silva Martins, sustentando la posibilidad de tributación autónoma, por el impuesto a la renta, de resultados parciales de la actividad empresarial.

Realmente, el hecho generador del impuesto a la renta es, en los términos del art. 43 del Código Tributario nacional, el *incremento patrimonial* producido por el capital, por el trabajo, o por la combinación de esos dos factores. El patrimonio, del cual la persona jurídica es titular, es uno solo. Es inadmisibles, por lo tanto, el régimen jurídico que considere, para los fines de incidencia del impuesto, dos sistemas operacionales paralelos, de los cuales resulta el incremento para un mismo patrimonio.

El concepto de patrimonio es esencial a la idea de unidad. *En el sentido jurídico, sea civil o comercial, o también en el sentido de derecho público, por patrimonio se entiende el conjunto de bienes, de derechos y obligaciones, apreciables económicamente, esto es, en dinero, pertenecientes a una persona, natural o jurídica, y constituyendo una universalidad.*¹⁷

A cada persona corresponde un *patrimonio*. *La idea de patrimonio está íntimamente ligada a la persona, de modo que llegaron a considerarlo como la “prolongación de la personalidad”* (Raoul De La Grasserie).¹⁸

Por esto mismo es que fue creada, por ficción jurídica, la persona jurídica, destinada a viabilizar la figura de un patrimonio distinto de aquel de las personas naturales. Se pasa, entonces, a entender el patrimonio como universalidad de bienes, ligada a una persona natural, o a una persona jurídica.

Aunque se aparte de la idea civilista de persona, sin embargo, permanece la idea unitaria de patrimonio: *Unidad de cosas y derechos activos y pasivos, susceptibles de apreciación monetaria, de que es titular una entidad económica*. Como también: *Conjunto de todos los valores activos y pasivos de una administración económica.*¹⁹

¹⁶ DA SILVA AMARO, Luciano, “El hecho generador del impuesto sobre la renta y rendimientos de cualquier naturaleza”, en *Cuadernos de Recursos Tributarios*, Editora Reseña Tributaria, 11, p. 394.

¹⁷ DE PLACIDO E SILVA, *Vocabulario jurídico*, Forense, Río de Janeiro, 1987, vol. III, p. 330.

¹⁸ DE PLACIDO E SILVA, *op. cit.*, en nota 17.

¹⁹ NUNES, Pedro, *Diccionario de tecnología jurídica*, Freitas Bastos, Río de Janeiro, 1974, vol. II, p. 914.

Y es así porque, también en economía, como en contabilidad, la idea de patrimonio es idea de unidad. *En el sentido económico, patrimonio representa la posesión de bienes de una entidad económica, esto es, la base económica material de esa entidad.* Por esto, también en el sentido económico, se concluye *que el patrimonio ha de ser considerado un conjunto de derechos y obligaciones que constituyen el activo y el pasivo de una empresa o entidad.*²⁰ También en la contabilidad el patrimonio está definido como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones vinculado a una persona empresa.²¹

Ya fue dicho, y es sabido, el hecho generador del impuesto a la renta es el incremento patrimonial, en los términos del art. 43, del código tributario nacional, y como el patrimonio es uno, no se puede concebir la configuración de esa unidad. En otras palabras, operaciones realizadas en un mismo periodo, deben ser consideradas en conjunto. Si de unas resulta incremento, pero de otras resulta disminución, el resultado, positivo o negativo, ha de ser resultante, necesariamente, de la suma algebraica.

Por otro lado, el criterio de determinación de ganancia líquida, que es la base de cálculo del impuesto en ese sistema paralelo, es enteramente arbitrario. En esa determinación la ley no considera el costo del dinero aplicado, ni cualquiera de los costos indirectos que, en rigor, deberían ser imputados a tales operaciones. Por esto mismo, aún si se admitiese la validez de ese artificio legal de la tributación separada, no se podría admitir el criterio de determinación de la respectiva base de cálculo.

De todos modos, más importante que la consideración de los dispositivos legales en tela de juicio, aisladamente, es la consideración de qué pueden significar como precedente, como directriz para la administración tributaria.

Una vez aceptada la validez de la tributación de la persona jurídica, en función de determinadas operaciones, tratadas aisladamente del sistema de los resultados operacionales, la legislación del impuesto a la renta podrá evolucionar hacia un sistema complejo, en el cual todas las operaciones lucrativas serán tributadas aisladamente. Todos los costos indirectos serán imputados a un sistema de resultados formado por las operaciones no rentables, y la empresa, así, pagará impuesto, soportando incluso el perjuicio.

Es sabido que la empresa muchas veces realiza determinada operación, que no le deja lucro, pero le origina la disponibilidad de dinero para aplicar en otra, esta sí, rentable. Otras veces vende determinadas mercaderías, con perjuicio, apenas para atraer clientela. La tributación aislada de cada operación, con la ruptura del sistema operacional de la empresa, inviabilizará tales procedimientos, sin que esto contraría la libre iniciativa económica, además de ser desprovista de validez jurídica.

²⁰ SOUZA GOMES, Luís, *Diccionario económico y financiero*, 9ª edición, Editor Borco, Río de Janeiro, s/d, p. 173.

²¹ CARNEIRO, Eryma, *Diccionario de contabilidad*, Ediciones Financeiras, Río de Janeiro, 1967, p. 143.

5. LA CORRECCIÓN MONETARIA DE LAS DEMOSTRACIONES FINANCIERAS Y LA DEROGACIÓN DE LA L. 8.200

La corrección monetaria de las demostraciones financieras de las empresas tiene por finalidad excluir del lucro de éstas la parte derivada de la inflación. En otras palabras, evita que el impuesto a la renta sea calculado sobre algo que efectivamente no es renta. No es incremento patrimonial, sino un aumento simplemente nominal de la expresión monetaria del patrimonio de la empresa.

En el inicio de 1990, viene siendo hecha con base en el denominado BTNE, cuya variación era idéntica a la del IPC. Con el congelamiento de precios, todavía, hay una descompensación entre esos dos índices. El BTN estuvo congelado, y durante algún tiempo varió en proporciones menores, de suerte que durante el año de 1990 la corrección monetaria de las demostraciones financieras, hechas sobre la base del BTNE, quedó detenida en forma inferior a la inflación, medida por el IPC. De ahí derivó la verificación del lucro superior al real, y el consecuente indebido pago de impuesto a la renta.

Diversas empresas hicieron acertadamente las correcciones de sus demostraciones financieras, relativas al año 1991, basado sobre el IPC. Era la forma de hacer reflejar adecuadamente la inflación del periodo, y así evitar el impuesto sobre una ganancia meramente nominal. Algunas fueron a la justicia para ver reconocido su derecho a proceder de tal forma, y obtuvieran medidas liminares. Sobrevino, entonces, la L. 8200, del 28/6/91 (DJU del 29/6/91), reconociendo ese derecho y admitiendo la compensación, en los años 93, 94, 95 y 96, del que fuera pagado indebidamente. Así el gobierno impidió que un gran número de empresas fuesen a la Justicia, pues la compensación, asegurada por ley, ciertamente daba más tranquilidad que una demanda judicial, que en la mejor de las hipótesis terminaría por garantizar al contribuyente el derecho a la restitución que indebidamente recogiera, dependiendo tal restitución de la precaución tomada.

Es importante dejar claro que la L. 8.200 no instituyó ningún privilegio. Simplemente restableció el criterio justo de corrección monetaria de las demostraciones financieras, evitando que el impuesto a la renta del año-base 1990 fuese calculado sobre un lucro irreal, simple expresión de la inflación monetaria.

Por una medida provisoria, el Presidente de la República derogó la L. 8.200, y el hecho ha ocupado grandes espacios en la prensa, ha sido objeto de comentarios diversos, y de las opiniones más discrepantes.

Ciertamente no sería cuestionada por los contribuyentes la validez de esa derogación, hecha mediante una medida provisoria, porque en verdad esa derogación fue desastrosa para el fisco federal, como demostraremos a continuación.

La L. 8.200 tornó indudable el derecho a la corrección monetaria de las demostraciones financieras, en 1990, por el IPC. Ese derecho, que existía sin la referida ley, fue

ejercitado pues ninguno puede ser obligado a pagar el impuesto a la renta sobre algo que no es renta. Los balances de las empresas fueron cerrados con las demostraciones financieras corregidas en los términos de la ley. Se constató, entonces, el pago del impuesto a la renta mayor que el debido, consolidándose entonces el derecho de las empresas a la compensación respectiva.

Los efectos de la derogación de una ley no alcanzan a los hechos ya consumados. Así, la derogación de la L. 8.200 no modifica el valor del impuesto a la renta relativo al año 1990. Consumado el hecho generador de ese impuesto, sus contribuyentes adquirieron el derecho contenido en la relación jurídica generada por la incidencia de la ley entonces vigente.

El derecho a la compensación tampoco puede ser afectado por la derogación en cuestión, que es derecho adquirido por el contribuyente. El ejercicio de un derecho, a concretarse en el futuro, no se confunde con su adquisición, ya acontecida en el pasado. Como bien esclareció el eminente ministro Carlos Mario DA Silva Velloso, del Supremo Tribunal Federal, en el derecho a la jubilación es *irrelevante la circunstancia de no haber ejercido el titular el derecho que le compete*.²²

No son derechos adquiridos apenas los derechos ya ejercitados. *Se consideran adquiridos así los derechos que su titular, o alguien por él, pueda ejercer, como aquéllos cuyo comienzo de ejercicio tenga término prefijado, o condición preestablecida inalterable, al arbitrio de otros*.²³ El ejercicio del derecho a la compensación, en los términos de la L. 8.200, dependía del término prefijado. Se daría en los años de 1993 a 1996.

Además, en el caso, la derogación de la norma que establecía el derecho a la compensación creó una situación más bien ventajosa para el contribuyente. Es que la L. 8.383, del 30 de diciembre de 1991, creó para quien paga el tributo indebido el derecho a la compensación, que puede ser hecha de una sola vez, con el tributo relativo a periodos subsiguientes (art. 66). Así, derogada la norma que trató la compensación en el caso específico, estableciendo que ella se daría en parcelas, en los años de 1993 a 1996, la pretensión a la compensación pasa a regularse por la norma que se refiere a ella de modo general, vale decir, el art. 66, de la L. 8.383.

Por esto las empresas que, por aplicación de la L. 8.200, quedan con el impuesto a la renta para ser compensado, podrán ahora hacer la compensación de ese impuesto de una sola vez, integralmente, o en la medida que el valor del impuesto de periodos subsiguientes lo soporte.

Como se ve, la derogación de la L. 8.200 no tiene la significación que al parecer tuvieron en vista los asesores del Presidente de la República. Es, a diferencia de cuanto ciertamente imaginaron, un verdadero desastre para el fisco federal.

²² *Revista de Derecho Público*, Editora Revista de los Tribunales, San Pablo, 21, p. 175.

²³ Ley de introducción al Código Civil brasileño, art. 6º, p. 2.

6. LAS MULTAS Y LA BASE DE CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA

La norma que prohíbe la deducción de las multas pagadas por persona jurídica, en la determinación de la base de cálculo del impuesto a la renta, se opone al art. 3° del código tributario nacional, pues, haciendo incidir impuesto a la renta sobre el valor de la multa, hace que ese impuesto sea una segunda sanción del mismo acto ilícito que intentó la exigencia de aquella penalidad pecuniaria. Esta idea, por nosotros sustentada,²⁴ sufre refutación del ilustre Brandão Machado, para quien nuestra tesis incurre en dos equívocos flagrantes: afirmar que la no consideración de multa como gasto implica aumento del impuesto, y considerar ese aumento de impuesto una sanción. En la tentativa de demostrar que la no consideración de la multa como gasto no implica aumento del impuesto de renta, aquel eminente abogado estudia la distinción entre lucro líquido, y lucro real, formulada por la legislación específica, y al final asevera:

*Podría la ley fiscal simplemente prohibir al contribuyente contabilizar, en el documento comercial, el gasto de deducible; sería un procedimiento poco ortodoxo, porque dificultaría la determinación precisa de la situación económico-financiera de la empresa. también podría, al establecer reglas sobre el ajuste líquido, prescribir que los gastos no deducibles no fuesen adicionados al lucro líquido, pero sustraídos del importe de los gastos operacionales, procedimiento que sería coincidente con la realidad. Pero el legislador fiscal prefirió adoptar otro método para no interferir en la contabilidad comercial; en vez de mandar sustraer los gastos no deducibles, mandó adicionar el valor de éstos al lucro líquido, produciendo, es claro, el mismo resultado aritmético, pero buscando la ilusión de que derive, en el caso, un aumento del impuesto a la renta. El aumento es sólo aparente, porque el importe del impuesto será siempre el mismo, sean los gastos no deducibles considerados como tales en el curso del período-base, o bien sean adicionados al final al lucro líquido con motivo de su ajuste.*²⁵

En verdad, tanto da prohibir la anotación de determinados gastos, como prescribir que éstos sean sustraídos del importe de los gastos operacionales, como, así también, determinar que sean sumados al lucro líquido, para la determinación de la base de cálculo del impuesto a la renta. El resultado es igual e irrelevante la fórmula utilizada.

La verdadera cuestión reside en saber hasta qué punto el legislador puede, válidamente, prescribir la no consideración del gasto en la determinación del lucro sujeto al impuesto.

No vamos a insistir en la demostración de que el pago de multas reduzca el patrimonio y, por lo tanto, la suma del respectivo valor al lucro líquido implica *aumento* del

²⁴ DE BRITO MACHADO, Hugo, *El concepto de tributo en el derecho brasileño*, Forense, Río de Janeiro, 1987, pp. 50/59.

²⁵ BRANDÃO MACHADO, "Multas administrativas e impuesto a la renta", en *Derecho Tributario Actual*, coedición IBOT. Reseña Tributaria, San Pablo, 1990, vol. 10, pp. 2778/2779.

impuesto de la renta. Ni insistiremos en que el impuesto que incide sobre este aumento es verdadera sanción de acto ilícito. La norma que prohíbe la consideración, en la determinación de la base del impuesto, de las multas pagadas por la empresa, será examinada por nosotros a la luz del concepto de renta, teniendo en cuenta la supremacía constitucional.

Tratándose, como se trata, de un impuesto que, según la Constitución federal, ha de incidir sobre *renta o rendimientos de cualquier naturaleza*, es indudable que la libertad que tiene el legislador para prescribir la no deducción de gastos es exactamente la derivada de la relativa vaguedad del concepto de renta. *La libertad del legislador va hasta el punto en que sus reglas sobre ajustes de renta del contribuyente no desnaturalicen el propio concepto de renta, que se caracteriza esencialmente por el incremento del patrimonio.*²⁶

La ley puede válidamente prescribir la no consideración como *gasto*, de desembolsos que: (a) no correspondan al concepto de gasto, vale decir, que desde el punto de vista económico realmente no sean gastos; (b) aunque tengan la naturaleza de gasto, no sean inherentes a la actividad generadora de renta, no están adecuadamente comprobados o constituyan mera liberalidad del contribuyente; (c) pueden dar cabida a prácticas evasivas, fraudulentas o no.

Ejemplo del primero de esos tres tipos de desembolso es el propio impuesto a la renta. Desde el punto de vista económico el impuesto a la renta incide sobre lucro de la persona jurídica; no es gasto, pero fragmenta el lucro imponible. Por esto mismo, en rigor su pago no debe ser anotado como gasto. En el cierre del balance que servirá de base para el cálculo de la *renta imponible*, debe ser la parcela correspondiente al impuesto a la renta destinada a una provisión para el respectivo pago, que de este modo, no tendrá ninguna interferencia en la determinación de la *renta imponible* del periodo-base siguiente. Solamente en la hipótesis de ser el pago del impuesto a la renta *indebidamente* contabilizado como gasto, será el valor correspondiente adicionado a la ganancia a los fines de la tributación.

Ejemplo de desembolsos del segundo tipo son los pagos de cuentas de terceros, aquéllos cuyos beneficiarios no sean identificados, así como las donaciones.

Como ejemplo de desembolsos del tercer tipo pueden ser mencionadas las gratificaciones atribuidas al administrador de una persona jurídica.

Es equivocada la afirmación por la cual los gastos deducibles en la determinación de la base del cálculo del impuesto a la renta son solamente las *necesarias*. Aceptar tal afirmación llevaría a atribuir a la autoridad de la administración tributaria poderes para administrar la empresa, decidiendo qué es y qué no es necesario gastar para producir determinada renta.

²⁶ BRANDÃO MACHADO, *op. cit.*, en nota 25, p. 2764.

En la determinación del valor de la renta imponible deben ser considerados los siguientes aspectos:

a) *Efectividad*: los gastos deben ser verdaderos, esto es, deben tener esa naturaleza económica, y no deben dar cabida a prácticas evasivas, fraudulentas o no.

b) *Pertinencia*: los gastos deben ser pertinentes, los gastos admitidos son los usuales o normales en el tipo de transacciones, operaciones o actividades de la empresa.²⁷ Como *usuales o normales* deben ser entendidos los que sean una *contingencia* de la actividad, o a ella inherentes, y no solamente los que derivan de un desempeño *lícito* de la actividad, pues en el derecho tributario esa licitud es irrelevante.

Las multas pagadas por la empresa son gastos *efectivos*, pues implican, innegablemente, disminución patrimonial. Y son *pertinentes*, pues constituyen una derivación del ejercicio de la actividad generadora de la renta.

La desconsideración de las multas como gasto es simplemente preconceptual. Deriva de la postura axiológica que, inconscientemente, se inclina por la doble penalidad del autor del ilícito cometido, al cual serían aplicables dos sanciones: la multa y su no deducción en la determinación de la renta imponible.

Si el recurso generado por la actividad ilícita, como la venta de mercaderías a un precio superior al de la tabla oficial, es considerada en la formación de la renta imponible, no hay ninguna razón lógica, ni jurídica, para que se excluya de esa formación el valor de las multas que se exija de esa misma empresa. El impuesto a la renta debe incidir sobre el lucro efectivamente obtenido. Al derecho tributario no le importa saber si el ingreso es lícito, ni si el gasto lo es. Importa, esto sí, la realidad económica. El real origen del lucro, pues el hecho imponible es la renta.

Tributar otra cosa, sea cual fuere el pretexto, es violar la norma de la Constitución que delimita el ámbito del impuesto, al atribuirlo a la competencia tributaria de la Unión.

En conclusión, la norma que prescribe la desconsideración del valor de las multas pagadas por la empresa en la determinación de la base de cálculo del impuesto, va más allá de lo permitido por el concepto de renta. Por lo tanto, es norma inconstitucional.

7. TRIBUTOS CON EXIGIBILIDAD EN SUSPENSO

Frente a un significativo número de acciones impugnando la exigencia del tributo, y del valor elevado de los recursos depositados en garantía del juicio, resolvió el gobierno no estimular esas disputas judiciales, y consiguió, por lo tanto, aprobación

²⁷ L.4.506/64, art.47, p. 2.

de ley según la cual serán consideradas como reducción indebida del lucro real los importes contabilizados como costos o gastos, relativos a tributos y sus incrementos legales, cuya exigibilidad esté suspendida, haya, o no, depósito judicial en garantía.²⁸

Exceptuando el valor del impuesto sobre la renta que, no constituye gasto, no participan de la formación de la base de cálculo del impuesto a la renta de periodos siguientes; los demás tributos configuran gastos y, por tanto, deben ser considerados en la determinación de la base de cálculo del impuesto a la renta, hayan sido pagados, o no. Basta que sean devengados y se hayan aceptado, como aceptan las personas jurídicas, por fuerza de ley, el denominado régimen de competencia.

El hecho de haber tomado el sujeto pasivo la iniciativa de cuestionar judicialmente la exigencia del tributo no modifica la naturaleza económica de éste. Crea, es cierto, una situación pendiente, que no impide desde luego considerarlo como costo o gasto. Al final, victoriosos en la cuestión, el sujeto pasivo deberá tratarlo como un costo o gasto recuperado.

La norma que veda la consideración del valor de ese tributo como gasto, u obliga la consideración de ser valor como base de cálculo del impuesto a la renta, lesiona flagrantemente la norma de la Constitución que autoriza la tributación de la renta. Más aún: se puede considerar que lesiona también la norma de la Constitución según la cual la ley no excluirá la apreciación del Poder Judicial sobre la lesión o amenaza al derecho.

BIBLIOGRAFÍA

- BALEEIRO, Aliomar, *Una introducción a la ciencia de las finanzas*, 14ª edición, Forense, Río de Janeiro, 1987.
- BRANDÃO MACHADO, “Multas administrativas e impuesto a la renta”, en *Derecho Tributario Actual*, coedición IBOT. Reseña Tributaria, San Pablo, 1990, vol. 10, pp. 2778/2779.
- CARNEIRO, Eryma, *Diccionario de contabilidad*, Ediciones Financeiras, Río de Janeiro, 1967.
- DA SILVA AMARO, Luciano, “El hecho generador del impuesto sobre la renta y rendimientos de cualquier naturaleza”, en *Cuaderno de Recursos Tributarios*, Editora Reseña Tributaria, 11, p. 394.
- DE BRITO MACHADO, Hugo, “El Concepto Jurídico de Renta”, en *Repertório IOB de Jurisprudência*, N° 15/88, 1ª q. ago/88.
- DE BRITO MACHADO, Hugo, *El concepto de tributo en el derecho brasileño*, Forense, Río de Janeiro, 1987.
- DE PLACIDO E SILVA, *Vocabulario jurídico*, Forense, Río de Janeiro, vol. III, 1987.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1967.

²⁸ L. 8.541, de 23 de diciembre de 1992 (DOU del 24/12/92).

- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., y NAVARRINE, Susana C., *Impuesto a la renta*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1973.
- GRAU, Eros Roberto, *Derecho, conceptos y normas jurídicas*, Editora Revista de los Tribunales, San Pablo, 1988.
- NUNES, Pedro, *Diccionario de tecnologia jurídica*, Freitas Bastos, Río de Janeiro, 1974, vol. II, p. 914.
- SOUZA GOMES, Luis, *Diccionario económico y financiero*, 9ª edición, Editor Borco, Río de Janeiro, s/d, p. 173.
- TALARICO RODRIGUES, Marilene, "Impuesto a la renta de la persona física", en *Curso de derecho tributario*, coordinación general de Ives Gandra Da Silva Martins, Saraiva, San Pablo, 1982.