

GISELE LEMKE

**O ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE
RENDA DA PESSOA JURÍDICA NA CONSTITUIÇÃO E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

*Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.
Curso de Mestrado em Direito,
Setor de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal do Paraná
Orientador: Prof. Marçal Justen Filho*

CURITIBA
1997

Índice

LISTA DE ABREVIATURAS	iv
NOTAS INTRODUTÓRIAS	1
1. BREVES ANOTAÇÕES SOBRE A HISTÓRIA DO IMPOSTO DE RENDA	5
2. TEORIAS SOBRE O CONCEITO DE RENDA	11
2.1. Teorias econômicas	11
2.2. Teorias fiscais	14
2.2.1. Teorias da renda-produto	14
2.2.2. Teorias da renda-acréscimo patrimonial	19
2.2.3. Teorias legalistas	24
2.3. Teorias sobre a renda: anotações conclusivas	35
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELATIVOS AO IMPOSTO DE RENDA	38
3.1. Princípio da igualdade	39
3.2. Princípio da pessoalidade	42
3.3. Princípio da vedação de efeito confiscatório	44
3.4. Princípio da repartição constitucional de competências	46
3.5. Princípios da generalidade e da universalidade	49
3.6. Princípio da progressividade	50
4. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	51
4.1. Princípio da capacidade contributiva: norma programática ou preceptiva?	52
4.2. Capacidade contributiva e capacidade econômica	55
4.3. A expressão “sempre que possível”	57
4.4. Capacidade contributiva: aspectos	59
4.4.1 Capacidade contributiva absoluta (ou objetiva) e relativa (ou subjetiva)	59
4.4.2. Capacidade contributiva global e parcial	65
4.5. Conteúdo do princípio da capacidade contributiva	68
4.6. Princípio da capacidade contributiva: sua relação com os institutos da extrafiscalidade e da isenção	81

5. O CONCEITO DE RENDA DO CTN E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	86
5.1. Regra-matriz de incidência do IR no CTN	89
5.1.1. Conceito de renda em sentido estrito (s.e.)	91
5.1.2. Conceito de proventos de qualquer natureza	95
5.1.3. Conceito de renda em sentido amplo (s.a.)	106
5.2. Conceito de renda em sentido amplo: algumas questões diretamente vinculadas a seu conteúdo	106
5.3. Conceito de renda e indenizações	112
5.4. Periodização da renda	115
5.5. Unicidade da renda	139
6. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E DISPONIBILIDADE JURÍDICA	151
6.1. Corrente unificadora	152
6.2. Corrente dicotômica atenuada	156
6.3. Corrente dicotômica radical	159
6.3.1. Primeira subcorrente	160
6.3.2. Segunda subcorrente	166
6.3.3. Terceira subcorrente	172
6.3.4. Quarta subcorrente	174
6.4. Disponibilidade econômica	177
6.5. Disponibilidade jurídica	182
6.6. Disponibilidade e direito à renda	190
6.7. Aquisição de disponibilidade e regime de competência	197
7. ESTUDO DE CASOS	201
7.1. O imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido (art. 35 da Lei n. 7.713/88)	202
7.2. A desapropriação e o IR	214
7.3. Imposto de renda incidente exclusivamente na fonte	223
7.4. Tributos depositados judicialmente para suspensão de sua exigibilidade	227
7.5. Limitação à dedução da despesa com honorários de administradores-empregados	233
SÍNTESE CONCLUSIVA	238
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	248

LISTA DE ABREVIATURAS

cap. - capítulo

cit. - citado

C.F. - Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

DJU - Diário de Justiça da União

DOU - Diário Oficial da União

i.e. - isto é

ILL - imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido

IR - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

IRF - imposto de renda na fonte

IRPJ - imposto de renda das pessoas jurídicas

IRPF - imposto de renda das pessoas físicas

p. - página

pp. - páginas

Proc. - processo

MS - mandado de segurança

nr. - nota de rodapé

RDDT - Revista Dialética de Direito Tributário

RDP - Revista de Direito Público

REO - recurso "ex officio"

Resp - recurso especial

s.a. - em sentido amplo

s.e. - em sentido estrito

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TDA - título da dívida agrária

TFR - Tribunal Federal de Recursos

TRF - Tribunal Regional Federal

v.g. - *verbi gratia*

NOTAS INTRODUTÓRIAS

O imposto de renda da pessoa jurídica tem sido bastante discutido nos últimos anos, sobretudo a partir da edição da Lei n. 8.383/91, a qual trouxe diversas modificações em sua sistemática. Novas alterações substanciais foram feitas com as Leis n. 8.541/92, 8.981/95 (alterada pela Lei n. 9.065/95) e 9.249/95. Antes disso, a grande discussão nessa matéria girava em torno da aplicação ao imposto de renda dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, embora já houvesse alguma preocupação com os conceitos de disponibilidade jurídica e de disponibilidade econômica, mormente em razão do disposto no artigo 35 da Lei n. 7.713/88.

O que atraiu-nos a atenção para o tema, porém, foi o debate surgido, desde a edição da Lei n. 8.981/95, a respeito do conceito de renda. Passou-se a problematizá-lo, aparecendo várias questões interessantes em torno do assunto, dentre as quais as que são colocadas a seguir: Existe um conceito constitucional de renda? Tal conceito encontra-se necessariamente vinculado à idéia de período? Caso isso aconteça, qual seria esse período? É possível a limitação à compensação de prejuízos instituída pelas Leis n. 8.981/95 e 9.249/95?

Lendo-se mais sobre a matéria, descobriu-se que também os conceitos de disponibilidade econômica e de disponibilidade jurídica geram intensas discussões.

A problemática ora relatada tem sido tratada pela doutrina principalmente no que se refere ao imposto de renda da pessoa jurídica. Isso não significa que não seria possível examiná-la, igualmente, no que diz respeito ao imposto de renda da pessoa física. Muito ao contrário. Até porque o conceito de renda constante da Constituição e do Código Tributário é o mesmo, tanto para a pessoa física como para a pessoa jurídica. Todavia, para evitar que o trabalho se tornasse muito extenso, decidiu-se delimitá-lo, para abranger somente o aspecto material da hipótese de incidência do imposto de renda da pessoa jurídica. Com isso, sempre que se fez necessário tornar mais concreta a argumentação, com a exemplificação, tomou-se por base a situação da pessoa jurídica.

O objeto do presente estudo, então, é a busca dos conceitos de renda, de proventos de qualquer natureza, de disponibilidade jurídica e de disponibilidade econômica, nos termos do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, com vista a sua aplicação para o imposto de renda da pessoa jurídica.

A exposição do tema consta de sete partes. A primeira delas consiste em uma breve noção histórica. Tal capítulo foi introduzido no texto, por entender-se importante o conhecimento histórico do objeto de estudo, para uma melhor percepção de sua relevância, bem como para uma compreensão mais adequada de seu conteúdo. Não se desenvolveu mais esse aspecto, contudo, porque para tal seria necessário um conhecimento mais amplo da História como ciência e seria preciso também a consulta às fontes, o que não foi possível.

Na seqüência, fez-se uma revisão das principais teorias sobre a renda, de modo a se apresentar ao leitor uma visão das idéias existentes sobre esse conceito, da fundamentação dessas idéias e das críticas que os partidários de uma teoria fazem aos adeptos das demais e vice-versa.

Proseguiu-se com o estudo dos princípios constitucionais relativos ao imposto sobre a renda. Foram examinados apenas aqueles princípios mais diretamente ligados a esse imposto, que contribuem para traçar a idéia constitucional de renda. Pode-se dizer que esse estudo consiste numa primeira aproximação ao conceito de renda.

Os dois capítulos seguintes tratam diretamente da proposta básica desse trabalho. Nesses capítulos são analisadas questões como a de se saber qual o conceito de renda adotado por nossa lei complementar tributária; se ele está de acordo com as disposições constitucionais sobre a matéria; qual a relação entre a periodização e o conceito de renda; se é possível falar em unicidade do conceito de renda; se se pode falar em disponibilidade de direito de crédito; entre outras.

No último capítulo, foram selecionados alguns casos concretos, procurando-se aplicar a eles os raciocínios desenvolvidos ao longo do trabalho.

Finalmente, cabe observar que se adotou a terminologia proposta por Geraldo Ataliba, falando-se em "hipótese de incidência" e "fato imponible", ao invés de se falar

em "fato gerador". Isto, pelas mesmas razões por ele expostas em sua conhecida obra "Hipótese de Incidência Tributária"¹.

1. BREVES ANOTAÇÕES SOBRE A HISTÓRIA DO IMPOSTO DE RENDA¹

Tomando-se por critério o objeto sobre o qual versar, divide-se em geral em cinco etapas a história da tributação: tributação sobre o indivíduo, tributação sobre o patrimônio, tributação sobre a despesa individual, tributação sobre o produto do capital e tributação sobre o rendimento². Verifica-se, pois, que a renda só foi tomada como fundamento de imposição numa última etapa. Foi com o desenvolvimento da indústria e do comércio e com o aparecimento do sistema econômico monetário que a riqueza passou a ter por base a renda e não mais apenas o patrimônio³.

Há quem diga⁴ que já em Roma e Atenas existia o imposto sobre a renda (IR).

1. As informações constantes desse capítulo não decorrem de pesquisa junto às fontes. Foram todas retiradas dos estudos adiante arrolados, sendo que se deixou de mencionar individualizadamente o autor de cada informação, em razão de se haver procedido a uma síntese dos dados constantes dos estudos em questão, que são os seguintes: COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável; MORAES, Bernardo Ribeiro de. O objeto e o fato gerador do imposto de renda; CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. Tratado dos Impostos; COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. Evolução do Imposto de Renda no Brasil; SOUZA, João Batista de. Considerações sobre o Fato Gerador do Imposto de Renda; SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de Renda; CAMPOS, Dejalma de. O Doutor Henry Tilbery e o Imposto de Renda e CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o Estudo da História Legislativa do Imposto de Renda no Brasil.

2. CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil, em Estudos sobre o Imposto de Renda, pp. 247-60.

3. Essa é uma questão complexa, a qual mereceria muito mais do que uma breve menção no texto. Ela está relacionada com a própria alteração político-econômica da sociedade ao longo do tempo. Todavia, não tendo o presente trabalho cunho histórico, deixa-se de desenvolver esse tema, optando-se somente por consignar a sua complexidade.

4. CASTRO, Augusto O. Viveiros de, ob. cit. na nota 1 deste capítulo.

Outros⁵ afirmam que ele surgiu em Florença sob o nome de *Decima Scalata*⁶. Mas todos concordam em que a história do moderno imposto de renda teve início na Inglaterra. Há divergências quanto à data de instituição desse imposto, eis que ele inicialmente foi instituído como imposto temporário, para fazer frente a despesas de guerra e só mais tarde é que se tornou definitivo. De todo modo, pode-se dizer que no século XIX foi ele criado como imposto definitivo, com o nome de *Income Tax*. A partir daí e sobretudo após a Primeira Guerra Mundial é que o imposto de renda (doravante simplesmente IR) foi se espalhando para a legislação de outros países, até se tornar um imposto universal, como acontece atualmente.

Foram três as fases do IR. Inicialmente ele foi instituído como imposto de guerra. Mais tarde, passou a ser instituído em períodos de dificuldades financeiras. Finalmente, passou a imposto permanente.

No Brasil, a tributação sobre a renda existe já desde o Império, porém apenas sobre determinados tipos de rendimentos. Segundo Augusto Olympio Viveiros de Castro, antes ainda do Império, no Brasil colonial, havia um imposto desse gênero, a "decima secular" ou "directa", que recaía sobre todos os interesses e rendas, com alíquota de 10% (dez por cento), estando a ela sujeitas todas as pessoas, de qualquer qualidade ou condição⁷.

5. COSTA, Alcides Jorge; SOUZA, João Batista de e SOUSA, Rubens Gomes de. Obras citadas na nota 1 deste capítulo.

6. Dejalma de Campos (O Doutor Henry Tilbery e o Imposto de Renda, 1994) fala em *Decima Scalata*, enquanto Rubens Gomes de Sousa (Imposto de Renda, 1955) fala em *Decima Scalinata*, para referir-se ao mesmo tributo.

7. Aut.cit., Tratado dos Impostos.

No Império, tivemos o imposto sobre lojas⁸, que era pago pelos proprietários de lojas, armazéns, etc.; a décima urbana, que incidia sobre os rendimentos líquidos dos locadores de prédios urbanos, com alíquota de 10% (dez por cento) e o imposto extraordinário sobre vencimentos, incidente sobre os vencimentos dos funcionários públicos, entre outros impostos. Como se observa, todos esses impostos incidiam apenas sobre uma determinada modalidade de rendimento.

No final do Império, lutava-se para a instituição de um tributo geral sobre a renda no Brasil. Em 1879 e em 1883, foram inclusive formadas comissões com o objetivo de viabilizar a implantação do IR, mas nenhuma delas teve sucesso.

No início da República, a situação continuou a mesma. Nessa época, foi apresentado por Ruy Barbosa, Ministro da Fazenda em 1891, um relatório acerca da matéria. Em determinado trecho do relatório, procurando demonstrar a importância do IR, diz ele:

"As leis financeiras não poderão deixar de apoiar-se consideravelmente no recurso dos tributos indiretos, menos equitativos, mas mais prontos, mais elásticos, mais progressivamente fecundos. Mas, de outra parte, como os impostos indiretos não se proporcionam à graduação das fortunas entre os contribuintes, antes se derramam principalmente e exercem pressão muito mais grave sobre as classes menos favorecidas, roçando apenas à superfície os maiores cimos da riqueza, não pode um sistema de orçamento, que consulte os princípios de justiça e as aspirações morais da democracia, deixar de procurar no

8. O imposto sobre lojas, segundo Walter Barbosa Correa, deu origem ao imposto sobre indústrias e profissões, no qual podem ser vislumbrados indícios do IR, já que este imposto, em suas palavras, "vai alcançar a distribuição de rendimentos (lucro)" (ob. cit. na nota 2 deste capítulo, p. 206).

*imposto direto o corretivo compensador contra as iniquidades da taxaço indireta não retificadas por este contrapeso"*⁹.

Na seqüência, em 1894 e 1897, foram formadas novas comissões com o fim de elaboração de relatório acerca da conveniência da instituição desse imposto. Contudo, apesar do esforço para a criação de um imposto geral sobre a renda, o Congresso ainda resistia. Em conseqüência, havia somente impostos isolados sobre alguns tipos de rendimentos, como o que incidia sobre os dividendos distribuídos pelas sociedades anônimas a seus acionistas.

Na Lei Orçamentária n. 2.321/1910, os impostos sobre dividendos e sobre indústrias e profissões aparecem pela primeira vez subordinados ao título "Imposto de Renda". Em 1914, houve grandes alterações nesses tributos, os quais passaram a ter maior amplitude. No que se refere particularmente ao imposto sobre vencimentos, procurou-se fazer com que ninguém escapasse dele. É de se notar, porém, que sob a rubrica "Imposto sobre a Renda" eram disciplinados diversos tributos nas sucessivas leis orçamentárias, inclusive aquele incidente sobre o consumo de água, o que faz ver que não se tinha uma noção clara do IR nem se distinguiam as taxas dos impostos, na época.

O imposto geral sobre a renda só foi instituído no Brasil em 1922, através da Lei n. 4.625, cujo artigo 31 assim dispunha: *"Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda pessoa física ou jurídica residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos*

9. Apud SOUZA, João Batista de. Considerações sobre o fato gerador do Imposto de Renda, p. 117.

de qualquer origem". Em 1924, foi baixado o regulamento dessa lei. Em 1925, através da Lei n. 4.894, foi alterada a lei de 1922, tendo-se inserido na estrutura desse imposto critérios de personalidade e progressividade. Contudo, foi somente em 1926, com o Decreto n. 17.390, que o IR passou a ser efetivamente cobrado. Pode-se considerar esse decreto, portanto, como o primeiro Regulamento do Imposto de Renda no Brasil. De 1930 a 1940, o imposto de renda sofreu diversas alterações: as alíquotas da tabela progressiva foram elevadas até 15% (quinze por cento); foram tributados os rendimentos auferidos no Brasil por residentes no exterior; foi instituída a responsabilidade tributária do espólio pelo imposto devido por contribuinte falecido. A partir de 1941, fortaleceu-se o sistema administrativo de cobrança e fiscalização do IR. Diversas leis se seguiram até que, em 1954, foi instituído o sistema de desconto na fonte do tributo incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado. Em 1964, com a Lei n. 4.537, fez-se uma grande reforma, sobretudo com a introdução da correção monetária no IR, procurando-se eliminar a tributação sobre lucros provocados pela inflação. Desde então até hoje, diversas outras alterações foram feitas na sistemática desse tributo. Nos últimos anos, o período-base passou de anual a mensal e limitou-se a possibilidade de compensação dos prejuízos de exercícios anteriores, além de se haver limitado a dedutibilidade de diversas despesas.

No nível constitucional, pode-se observar que a Constituição brasileira de 1891 nada continha acerca do imposto de renda, mas dava margem a sua criação através da utilização da competência residual, já que os estados-membros e a União podiam criar outras fontes de receitas, nos termos de seu artigo 12. Com a Constituição de 1934, o imposto de renda passou a ter tratamento constitucional, utilizando-se a

expressão "imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza". Desde então, ele constou como tributo da União em todas as nossas constituições, sempre sob a mesma epígrafe.

Tanto a Emenda Constitucional n. 18/65, como o Código Tributário Nacional, procuraram manter apenas a expressão "imposto sobre a renda", abolindo a referência aos "proventos de qualquer natureza". Sobre esta última expressão, consta do primeiro relatório da comissão que revisou o projeto do Código Tributário ao Ministro da Fazenda o seguinte:

"Em primeiro lugar, a expressão 'proventos' não é suficientemente indicativa de um tipo particular de ganhos que não se incluam no conceito genérico de 'renda'. Na terminologia administrativa, ela é antes empregada, limitativamente, para designar a remuneração dos servidores públicos, sentido em que a própria Emenda 'B' a utiliza no art. 21. Em segundo lugar, o conceito hoje em vigor, tanto de 'renda' como de 'rendimentos' é suficientemente amplo para abranger todos os acréscimos patrimoniais decorrentes do trabalho e do capital, ou da combinação de ambos, ainda que não sejam de caráter periódico, ou 'frutos' como os denomina o direito civil. Nessa compreensão extensa se incluem os ganhos de capital ou as mais valias, que o legislador ordinário federal tem podido tributar sem eiva de ilegitimidade, para o que a expressão '... e proventos de qualquer natureza' não é necessária"¹⁰.

Apesar dessas ponderações, essa expressão foi mantida naqueles diplomas legais e, como se sabe, encontra-se ainda hoje no texto constitucional.

10. COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável, em Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), p. 26.

2. TEORIAS SOBRE O CONCEITO DE RENDA

São inúmeras as teorias sobre a renda. Elas podem ser divididas, inicialmente, em econômicas e fiscais.

2.1. Teorias econômicas

Nessa seção, serão estudadas, rapidamente, algumas das principais teorias econômicas sobre a renda¹.

Adam Smith afirma que renda é uma riqueza nova que deriva de uma fonte produtora. Em sentido amplo, renda é a soma do que se recebe como contraprestação do trabalho (salário); através do uso do capital (ganho); por meio da entrega do capital para o uso de terceira pessoa (juro) e também como resultado da exploração da terra (renda em sentido estrito). Renda líquida é aquela que sobra para

1. O estudo a seguir está baseado nas obras "El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario", de Horacio A. García Belsunce e "Considerações sobre o fato gerador do imposto de renda", de João Batista de Souza.

o proprietário da terra depois de deduzidos todos os custos da produção. Para esse autor, a renda não inclui os bens imateriais nem os serviços. Não inclui também os serviços derivados do uso dos bens de propriedade do indivíduo.

Segundo Say, criar riqueza significa criar utilidade, e não matéria. Por isso, a seu ver, tanto os bens materiais como os imateriais contribuem para a formação da renda. Ambos estão incluídos no conceito de riqueza. Um exemplo de bem imaterial que constitui riqueza de quem o possui são os talentos, naturais ou adquiridos (à custa de estudos).

John Stuart Mill sustenta que só se deve tributar a renda consumida e não a reinvestida, de modo a se evitar a dupla tributação desta, já que dela surgirão novas rendas, as quais serão novamente tributadas.

Marshall inclui no conceito de renda os serviços que uma pessoa obtém a partir dos bens de sua propriedade, mesmo que eles estejam destinados ao uso próprio. Ele é um precursor da teoria da renda-serviço, mais tarde desenvolvida por Fisher.

Na opinião de Fisher, a renda corresponde ao total dos serviços recebidos por uma pessoa, incluindo aqueles derivados dos bens de sua propriedade. Ele exclui do conceito de renda o valor do dinheiro reinvestido. Renda, para esse autor, é o fluxo de serviços durante um certo período de tempo. Capital é a reserva de riqueza existente num determinado momento. Sustenta ele, ainda, a irrelevância do requisito da periodicidade da renda. Apesar disso, entende que as heranças e doações não constituem renda, porque através delas se adquire direito ao capital, e não a um serviço do capital.

A partir do estudo de diversas teorias econômicas sobre a renda, Horacio García Belsunce² tira algumas conclusões, a seguir alinhadas, sobre quais os requisitos básicos para que se possa falar em renda, na opinião dos partidários dessa corrente. São elas:

A) A renda é sempre uma riqueza nova, seja material ou imaterial, havendo divergência quanto a este último aspecto.

B) Ela deve derivar de uma fonte produtiva, sendo que na visão de Say só se pode falar em fonte produtiva, quando se tem um capital afetado à produção por decisão do homem.

C) Não é essencial que a riqueza seja realizada e separada do capital, tendo-se como riqueza realizada aquela exteriorizada num valor de troca ou passível de avaliação monetária e como riqueza separada a que seja autônoma, possibilitando-se sua realização.

D) A periodicidade não é requisito indispensável. É possível o desaparecimento da fonte com o ato de produção.

E) Quando se fala em renda o que se tem em mente é a renda líquida, que é igual à renda bruta após a dedução das despesas de produção.

F) Os economistas dividem-se quanto à necessidade do consumo para que se possa falar em renda. Fisher considera-o requisito essencial.

2. Ob. cit. na nota anterior, pp. 74-85.

2.2. Teorias fiscais

As teorias fiscais da renda, na classificação de Belsunce³, subdividem-se em teoria da renda-produto, teoria da renda-acrécimo patrimonial e teoria legalista.

2.2.1. Teorias da renda-produto

São partidários do conceito de renda-produto, no dizer de Belsunce, os financistas que tomam por base as doutrinas econômicas⁴.

No entender de Seligman, a renda corresponde aos ingressos menos os gastos para sua aquisição, sendo indispensável que ela seja periódica e originária de uma fonte duradoura. Os requisitos da separação e da realização são também necessários. Um aumento de valor não separado de sua fonte transforma-se em capital ou aumento de capital. Uma vez separados da fonte, esses incrementos convertem-se em renda. No caso de dividendos distribuídos por uma sociedade, eles

3. Ob. cit.

4. O estudo dos adeptos da teoria da renda-produto foi feito com fundamento nas mesmas obras indicadas na nota n. 1 deste capítulo, à exceção de Laufenburger, cuja teoria foi estudada não só com base em referidas obras, mas também naquelas indicadas adiante.

só serão renda se ocorrer distribuição em dinheiro. A distribuição de dividendos em ações não pode ser qualificada como tal, embora as ações sejam avaliáveis em moeda, pois não houve a sua separação.

Quanto aos serviços obtidos a partir de bens de propriedade do próprio indivíduo, sustenta o autor que também constituem renda, porquanto se o mesmo bem estivesse alugado certamente o valor do aluguel seria tido como renda. A prática universal, porém, aduz ele, é a de não considerar essa renda como tributável, em razão da dificuldade de sua avaliação pecuniária.

Por fim, Seligman rebate a teoria de Mill, para quem a tributação da renda poupada geraria uma dupla tributação. Ensina ele que o conceito de renda independe do uso que dela se faça e que não há dupla tributação ao se incluir no conceito de renda tributável a poupança individual, uma vez que nos anos seguintes essa poupança se transformará em capital, tributando-se apenas o seu produto.

Allix e Lecercle têm como renda o produto periódico (ou passível de periodicidade) decorrente de uma fonte duradoura e que esteja sendo explorada. Os autores afirmam que a fonte não precisa permanecer intacta após a produção dos frutos, pois isso na verdade nunca ocorre, sendo que ela pode durar por mais ou menos tempo, mas não durará para sempre. Desse modo, é necessário que se deduza da renda bruta uma parcela destinada à reposição da fonte quando ela se esgotar. Também os gastos necessários para a produção da renda devem ser deduzidos. Belsunce diz que decorre da exposição de Allix e Lecercle mais uma

característica a ser acrescentada ao conceito de renda deles, que é a de sua realização.

Alertam esses autores, ainda, que a renda não deve ser confundida com os gozos. Ela é simples meio para a obtenção destes. Além disso, eles criticam a teoria subjetiva da renda, por entenderem que a vontade humana não está apta a determinar o que é renda e o que é capital. Ela pode apenas transformar renda em capital e vice-versa, conforme o uso que se faça do bem.

Para De Viti de Marco, renda é o produto realizado e expresso em dinheiro. Produto são os bens ou serviços que são objeto da empresa. Os gastos necessários para a obtenção dos produtos devem ser deduzidos, até porque eles constituirão renda de terceira pessoa. O autor critica a teoria de Mill sobre a dupla imposição da renda poupada. Explica De Viti de Marco que os frutos dessa renda (poupada) fazem parte de um novo processo produtivo.

Henry Laufenburger⁵ assevera que o direito fiscal, por necessidades práticas e deixando de lado as lições da economia política, considera renda o que na realidade é capital. Não há nenhum fundamento jurídico para tal. Segundo esse doutrinador, a teoria econômica distingue nitidamente o capital da renda. O capital é o conjunto de coisas econômicas de propriedade de uma pessoa. Renda são os serviços que as coisas prestam aos indivíduos. Esses serviços podem ser em espécie, como quando o proprietário utiliza sua casa, ou em dinheiro. O capital distingue-se da renda, além disso, pelo elemento temporal. É capital o conjunto de bens pertencentes a uma

5. *Traité D'Économie et de Législation Financière*, pp. 07-56 e *Finanças Comparadas*, pp. 160-210.

pessoa num determinado momento no tempo. A renda é calculada durante um período de tempo.

Belsunce anota que, conforme se depreende do conjunto da obra de Laufenburger, este não considera incluídos no conceito de renda todos os serviços derivados dos bens, aderindo à teoria da renda-produto⁶.

Nesse passo, apesar de não se ter o propósito, no presente capítulo, de proceder a uma análise crítica individualizada das teorias ora estudadas, é preciso abrir um parênteses para um breve comentário a essa afirmação de Belsunce. É que Laufenburger em momento algum faz referência à inclusão de apenas certos serviços (e não de todos eles) no conceito de renda⁷. Ao contrário, para ele, frise-se, renda *"são os serviços que as coisas nos prestam, serviços 'in natura' quando o proprietário usa pessoalmente sua casa, sua terra, sua galeria de quadros; serviços em moeda quando o proprietário cede a outro o uso de seus capitais recebendo uma soma em dinheiro"*⁸. O que Laufenburger afirma a propósito dos serviços prestados pelas coisas a seu proprietário, isso sim, é que a legislação francesa deixa de tributar parte deles, face à dificuldade de sua avaliação em moeda.

6. Afirma Belsunce, textualmente: "Advierto que Laufenburger considera las rentas como los servicios que derivan de las cosas, pareciendo adherirse a la tesis de Fisher, como resulta de los ejemplos que da de la renta de uso de los bienes. Sin embargo, del contexto de sua obra es evidente que Laufenburger participa de la teoría del rédito-producto, incluyendo ciertos servicios, pero no todos; sólo parcialmente acepta la teoría de Fisher" (ob. cit. na nota 1 deste capítulo, p. 115).

7. Ao menos não nas obras às quais se teve acesso (citadas na nota 5), sendo que a primeira delas, o "Traité D'Économie, etc.", é exatamente a obra indicada por Belsunce em nota de rodapé junto à seção de seu livro em que ele trata da teoria de Laufenburger (v. Belsunce, "El concepto de rédito, etc.", p. 114, nr. 128).

8. O texto no original é o seguinte: "les revenus sont des services que les choses nous rendentes, services en nature lorsque le propriétaire se sert personnellement de sa maison, de sa terre, de sa galerie de tableaux; services en valeur quand le propriétaire cède à autrui l'usage de ses capitaux moyennant une somme d'argent" ("Traité D'Économie, etc.", p. 34).

Analisando as teorias da renda-produto, Belsunce⁹ chega a algumas conclusões, a seguir indicadas:

A) Para os adeptos dessa teoria, renda é sempre uma riqueza nova material. Nesse ponto, comenta ele, as teorias fiscais distinguem-se das econômicas, pois entendem que só podem ser incluídas no conceito de renda as coisas que podem ser medidas com exatidão. Ainda que alguns doutrinadores admitam, prossegue Belsunce, em alguns casos, a existência de rendimentos derivados do gozo dos bens, eles os incluem no conceito de renda, não por entenderem que esse uso consista de fato numa renda, mas porque consideram que o proprietário economiza sua renda ao não precisar pagar, por exemplo, pelo uso de sua casa¹⁰. Belsunce discorda da inclusão no conceito de renda-produto de quaisquer presunções de rendimentos decorrentes dos serviços prestados pelos bens. Argumenta que se isso fosse possível, deveriam ser incluídos os serviços prestados por quaisquer bens, e não apenas por alguns deles. E, de qualquer sorte, entende incompatível a inclusão de bens imateriais com o conceito puro de renda-produto.

B) A riqueza deve derivar de uma fonte produtiva, explorada pelo homem, e durável (não necessariamente permanente).

9. Ob. cit. na nota 1 deste capítulo, pp. 119-32.

10. Essa explicação de Belsunce para a inclusão do gozo derivado dos bens de propriedade do contribuinte no conceito de renda adotado por alguns adeptos da teoria da renda-produto serve apenas para Seligman, mas não pode ser depreendida, por exemplo, da obra de Laufenburger (repete-se, daquelas obras a que se teve acesso, já referidas). Pelo contrário, Laufenburger inclui os serviços que as coisas prestam às pessoas no conceito de renda, afirmando ser este o seu conceito econômico, e não por considerar que o proprietário economiza sua renda ao não precisar pagar pelo uso de seus bens. São as seguintes as palavras de Laufenburger, sobre essa questão: "La théorie économique a tracé une ligne de démarcation assez nette entre le capital et le revenu du capital ou revenu 'fondé'. Les capitaux sont des choses économiques, appelées biens, appartenant à des propriétaires; les revenus sont des services que les choses nous rendent,..." (ob. cit., p. 34).

C) A riqueza nova deve ser periódica ou suscetível de sê-lo. Esse requisito decorre do anterior, pois se a fonte produtiva deve subsistir ao ato de produção, ter-se-á um produto periódico (ao menos potencialmente).

D) Os requisitos da realização e separação não são indispensáveis. Há quem os entenda necessários, mas nem todos os partidários dessa teoria pensam assim.

E) Quando se fala em renda, deve-se ter em mente a renda líquida. Devem ser deduzidos os gastos necessários para a conservação e reconstrução do capital, mas não se admite a dedução dos gastos necessários para a aquisição do capital.

F) A renda pode ser monetária ou em espécie.

2.2.2. Teorias da renda-acrécimo patrimonial

As teorias da renda-acrécimo patrimonial, a seguir examinadas, não se fundamentam nas doutrinas econômicas da renda¹¹.

Georg Schanz é o precursor dessa teoria (da renda-acrécimo). Entende ele que todas as entradas que possam ser avaliadas em moeda constituem renda,

11. O estudo das teorias da renda-acrécimo patrimonial foi feito com base nas obras indicadas na nota n. 1 deste capítulo, à exceção da teoria de Giannini, a qual foi estudada com fulcro em obra citada adiante.

incluindo-se aí, portanto, os ganhos de capital. Esse conceito é muito mais amplo do que o da teoria da fonte, pois prescinde das noções de periodicidade e de manutenção da fonte.

De acordo com Haig, o ingresso real corresponde à satisfação derivada do uso das coisas, satisfação esta que é medida em termos monetários, o que pode ser feito de duas formas: pelo valor monetário dos bens e serviços utilizados durante um período ou pelo dinheiro mesmo recebido nesse período mais o valor dos bens e serviços recebidos em espécie. Utilizando-se a primeira forma de cálculo, tem-se um imposto sobre o consumo. Para o cálculo da renda tributável, normalmente tem sido utilizado o segundo critério. Haig sustenta não ser necessária a separação e realização efetivas dos ingressos, bastando que eles sejam avaliáveis em moeda. Se assim não fosse, diversos ingressos que aumentam o poder econômico de uma pessoa ficariam afastados do conceito de renda. Incluem-se nesse conceito inclusive os ingressos consumidos, porque o que importa é saber o total do aumento do poder econômico do indivíduo num período dado.

Achille Donato Gianinni¹² posiciona-se no sentido de que o conceito de renda tributável não deve ser extraído da economia. O conceito econômico de renda serve apenas como núcleo básico do conceito jurídico. Mas eles não coincidem, porque a finalidade com que a renda é estudada em cada uma dessas ciências é diversa. No direito tributário, o que se quer é um conceito individual de renda, que sirva de base à tributação.

12. Istituzioni di Diritto Tributario, Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, pp. 360-75.

Renda é uma riqueza nova, originária do emprego de capital ou de uma atividade humana ou de ambos em conjunto, avaliável em dinheiro e obtida num certo período de tempo. Explicando os requisitos desse conceito, diz Gianinni que riqueza nova não se confunde com reparação de um dano sofrido (p. ex., a indenização pelo dano emergente não é tributável, apenas o é aquela pelos lucros cessantes) nem com o aumento do valor nominal dos bens em razão da desvalorização da moeda. A atividade humana pode ser de qualquer tipo, desde que tenha por finalidade a obtenção de um benefício econômico. O acréscimo patrimonial só não pode decorrer de causas naturais, de causas meramente econômicas (como o aumento de valor da propriedade urbana) nem de aquisições a título gratuito. Quanto ao elemento temporal do conceito de renda (período de tempo), ele não impede a tributação de rendas isoladas, considerando-se nesse caso como período de tempo aquele necessário para o desenvolvimento da operação objeto da tributação.

Finalmente, afirma Gianinni a necessidade da efetiva realização do acréscimo patrimonial, sendo insuficiente a simples possibilidade de sua realização.

Adota Vanoni, igualmente, a teoria da renda-acréscimo patrimonial. Todavia, o mais importante em sua teoria são os conceitos de realização e separação. Ele critica a posição de Seligman, da necessidade desses requisitos para a conceituação da renda. Em sua opinião, o que importa é a consolidação da renda, a qual pode acontecer independentemente de sua realização. Anota que não se pode confundir realização e separação com possibilidade de realização e de separação. Cita o exemplo da distribuição de lucros nas sociedades. Podem ocorrer três hipóteses:

a) distribuição de dividendos em dinheiro; b) utilização do lucro para aumento de capital, com a distribuição de novas ações, gratuitas; c) transformação do lucro em reservas. Seligman sustenta que só na primeira hipótese existe renda tributável, pois apenas aí estão presentes os requisitos da separação e realização da renda para os sócios. Vanoni rejeita essa posição e afirma que o importante é que os sócios tenham a possibilidade de aumentar a quantidade de moeda disponível, o que acontece nas três hipóteses. Ele analisa também o exemplo da valorização de um imóvel e assevera que ela pode ocorrer independentemente da realização. É o que acontece se o progresso urbano chega até um imóvel que antes se localizava longe da cidade. Se o ciclo de expansão desse centro urbano se estabiliza, sem possibilidade de regressão, tem-se a consolidação do aumento de valor do imóvel, o que pode ser considerado renda mesmo sem a sua venda. Conclui, assim, que embora a realização seja a forma mais freqüente de consolidação da renda, ela não é a única. O que importa, na verdade, para a consolidação da renda é a sua autonomia em relação à fonte produtora. A tributação não pode ficar ao livre arbítrio do contribuinte, esperando-se que este resolva, por exemplo, vender o bem valorizado.

Belsunce concorda com Vanoni. A seu ver, não se devendo confundir separação e realização da renda com possibilidade de separação e de realização, esses termos não podem ser colocados como requisitos do conceito de renda. Para que se possa falar em renda, é preciso apenas que seja possível a separação e a realização da renda e não que elas de fato se efetivem. A própria aceitação do regime de competência implica na aceitação dessa colocação, pois que esse regime exige apenas a disponibilidade jurídica da renda (e não a efetiva ou econômica).

John F. Due entende por renda o valor dos bens e serviços consumidos mais o aumento de patrimônio de uma pessoa durante certo período de tempo. Entre os bens e serviços consumidos pela pessoa devem ser incluídos aqueles produzidos por ela própria ou derivados do uso de seus bens. Não há necessidade da separação e realização da renda. Grava-se a mera valorização. Outrossim, não é necessário que a renda provenha de fonte regular. Não é lógica a inclusão desse requisito, pois o indivíduo tem aumentado seu poder aquisitivo também por ganhos excepcionais. Portanto, todos os ganhos estão incluídos no conceito de renda, inclusive aqueles derivados de doações e heranças. Estes, porém, por razões práticas, devem ser tributados por imposto especial.

Tendo estudado as teorias da renda-acréscimo patrimonial acima indicadas, entre outras, conclui Belsunce que¹³:

A) As teorias da renda-acréscimo patrimonial não tomam por base um conceito econômico de renda.

B) O objetivo de atender a fins meramente fiscais levou a uma expansão do conceito de renda.

C) Renda, no entendimento dos adeptos dessa corrente, é todo ingresso, desde que passível de avaliação em moeda, incluindo-se aí os benefícios derivados do uso de bens próprios, de serviços produzidos pela própria pessoa e os ingressos gratuitos. Somente Giannini tem uma teoria mais restritiva.

13. Ob. cit. na nota 1 deste capítulo, pp. 181-94.

D) Não importa se o ingresso foi consumido ou reinvestido.

E) O ingresso pode ser periódico, transitório ou mesmo excepcional, não sendo necessário que a fonte se mantenha intacta.

F) É desnecessária a realização ou separação dos ingressos (em contrário, apenas Gianinni).

G) Deve ser calculada a renda líquida, a qual pode ser obtida pela dedução dos gastos para a obtenção do ingresso e para manutenção da fonte.

2.2.3. Teorias legalistas

Por fim, temos as teorias legalistas da renda, cujos adeptos defendem o ponto de vista de que é renda o que a lei estabelecer como tal. Os autores a seguir referidos foram incluídos entre os legalistas ou por afirmarem expressamente que a lei é livre para estabelecer o conceito de renda ou porque analisam esse conceito exclusivamente em função da legislação dos respectivos países de origem.

Giuliani Fonrouge¹⁴, analisando a legislação fiscal de diversos países, conclui que não são adotados os conceitos econômicos de renda. Adota-se em geral um

14. Conforme obras indicadas na nota n. 1 deste capítulo.

conceito muito mais amplo, o qual não é despido de fundamentos jurídicos, até porque são inúmeras as teorias sobre a renda, não havendo uma que se possa dizer predominante. Diante disso, parece razoável que o legislador estabeleça seu próprio conceito de renda. É preciso verificar quais os objetivos econômico-sociais da legislação tributária e, de acordo com eles, determinar-se quais os rendimentos a serem gravados. Enfim, a determinação do conceito de renda tributável é uma questão de política fiscal.

Rubens Gomes de Sousa¹⁵ pensa que o conceito de renda é dado pela legislação de cada país. Assim, ele toma a legislação brasileira sobre o IR como pressuposto e, a partir dela, aponta, como elementos do conceito de renda, os seguintes: a) riqueza nova (ou acréscimo patrimonial); b) proveniente de uma fonte produtiva consistente em capital já integrado no patrimônio do contribuinte ou em seu trabalho ou na combinação de ambos; c) essa fonte deve ser utilizável sem destruição, o que implica na periodicidade do rendimento (entendida como capacidade ao menos potencial de reproduzir-se a intervalos de tempo regulares); d) a riqueza deve resultar da exploração da fonte por seu titular, com o que ficam excluídas do conceito de renda as heranças, doações e legados.

Esse seria o conceito de renda da teoria clássica, o qual, segundo o autor, foi adotado pela legislação brasileira. É o que procura demonstrar em estudo intitulado "A evolução do conceito de rendimento tributável"¹⁶. Para tal, explica ele que a noção

15. Ver "A evolução do conceito de rendimento tributável", na Revista de Direito Público n. 14, p. 339 e ss.; "Imposto de renda: tratamento tributário dos títulos de renda fixa", em Pareceres 3 - Imposto de renda, pp. 273-77 e "Imposto de renda: despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como 'lucros distribuídos' no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas", em Pareceres 1 - Imposto de renda, pp. 61-95.

16. Ob. cit. na nota anterior.

de fonte duradoura deve ser tomada em sentido amplo, em relação ao patrimônio do contribuinte, de modo que enquanto a riqueza permanecer integrada nesse patrimônio, ainda que sob outra roupagem, a fonte de renda não pode ser dada por esgotada. Assim, por exemplo, a venda de um imóvel representa simplesmente a sua substituição no capital do contribuinte por um valor em dinheiro. Quanto à periodicidade, ensina o autor que ela é mera consequência da existência de uma fonte duradoura, pois, de acordo com a opinião da grande maioria dos doutrinadores, basta a periodicidade potencial. Vale dizer, sempre que houver uma fonte duradoura, haverá possibilidade de reprodução periódica da renda. Isso significa que as conclusões atingidas relativamente à fonte duradoura, valem também para este outro requisito, da periodicidade. Também o requisito da exploração da fonte deve ser tomado em sentido amplo. O que importa é que a renda não tenha por causa um fato totalmente fortuito. Se o seu titular contribuiu de alguma forma para seu surgimento, por mínima que seja sua contribuição, está presente esse requisito. É o caso dos rendimentos decorrentes de valores mobiliários, em que está presente o elemento de exploração da fonte por seu titular, pois esse tipo de rendimento só surge quando há aplicação do dinheiro, além de ser necessária a escolha do investimento mais rentável.

Por fim, há que se analisar o elemento de realização da renda, já que é justamente o momento dessa realização que importa para o efeito da incidência do IR. Explica Rubens Gomes de Sousa que a realização não pode ser confundida com a separação da renda. A primeira equivale à disponibilidade econômica de uma riqueza, isto é, à verificação efetiva ou potencial de um acréscimo patrimonial. Já a

segunda corresponde à disponibilidade jurídica de uma riqueza, ou seja, à possibilidade de se dispor do acréscimo de forma independente do capital que o produziu. Considerando-se que para a tributação da renda basta a sua disponibilidade econômica, fica resolvido o problema da tributação das mais-valias (provenientes, p. ex., da distribuição gratuita de ações por uma sociedade, em razão de aumento de capital decorrente de incorporação de reservas, o que na época do estudo em questão - da RDP 14 - era tributado), uma vez que elas não constituem renda não realizada, mas apenas não separada¹⁷.

Em conclusão de seu estudo, diz o autor que *"... os desenvolvimentos introduzidos no conceito de renda pelas mutações da prática fiscal não são incompatíveis com o conceito que chamamos 'clássico', desde que não se dê aos elementos deste uma significação que, por sua estreiteza e sua rigidez, não seja capaz de acomodar as fórmulas novas, trazidas pelo engenho humano na técnica dos negócios e pela evolução natural dos fatos e das relações econômicas e financeiras"*¹⁸. Com isso, verifica-se que o autor realmente entende que o conceito de

17. Na verdade, não fica claro qual seja o conceito do autor de disponibilidade econômica e de disponibilidade jurídica, pois ele equipara a primeira à realização da renda e a segunda a sua separação em dois estudos por nós consultados ("A evolução do conceito de rendimento tributável" e "Imposto de renda: despesas não dedutíveis, etc.", ambos mencionados na nota n. 15 deste capítulo). Já no estudo sobre o "Tratamento tributário dos títulos de renda fixa" (cit., nota 15 deste capítulo), ele afirma que a disponibilidade econômica corresponde à separação da renda e a disponibilidade jurídica a sua realização. Como o autor não faz nenhuma referência nesse estudo a uma mudança de posição sua (esse estudo é posterior aos outros dois), não se sabe se ele de fato alterou sua posição ou se houve mero engano.

Outrossim, parece haver uma mudança de compreensão do significado da locução 'disponibilidade econômica', pois no estudo publicado na RDP n. 14 (nota 15 deste capítulo), ele a entende como verificação efetiva ou potencial de um acréscimo econômico, enquanto nos estudos publicados nos Pareceres 1 e 3 (nota 15 deste capítulo), ele a entende, respectivamente, como dinheiro em caixa e como efetiva percepção da renda, em dinheiro ou outros valores. Talvez essa mudança tenha se dado em razão da alteração da legislação, a qual deixou de prever hipóteses de tributação de mais-valias não realizadas. Mas não há como se saber ao certo, porque mais uma vez o autor não faz qualquer referência a uma alteração de entendimento anterior.

18. A evolução do conceito de rendimento tributável, cit. na nota 15 deste capítulo, p. 345.

renda decorre dos termos da legislação tributária. Esse fato fica corroborado também pela observação feita por Rubens Gomes de Sousa quanto às adições ao lucro líquido para o cálculo do lucro real. Ensina ele que essas adições correspondem a despesas da pessoa jurídica e que as normas que dispõem sobre essas adições instituem ficções legais. Sua conclusão, contudo, é apenas a de que tais normas, em razão disso, devem ser interpretadas restritivamente.

Para Modesto Carvalhosa¹⁹, o conceito de renda implica na noção de período. É a quantidade de riqueza produzida pelo patrimônio num determinado espaço de tempo. E *"patrimônio é o conjunto de riqueza material, intelectual ou profissional de uma pessoa, capaz de produzir renda, a qual, por sua vez, virá crescer a esse mesmo patrimônio"*²⁰. Interessa somente a renda produzida pelo patrimônio de seu titular. Vale dizer, no momento da produção da renda, a fonte patrimonial já deve pertencer ao titular dessa renda. Os ingressos provenientes do patrimônio de terceiros não constituem renda²¹. Portanto, os ingressos gratuitos, que crescem o patrimônio do contribuinte, não devem ser considerados renda. Este, diz o autor, é o conceito que está inserido em todas as leis que regulam a cobrança do IR no Brasil, as quais, repetidamente, definem como renda tributável os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos e demais proventos²². A expressão "proventos", na opinião do autor, foi incluída no Código Tributário para serem

19. Imposto de renda - Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional, Revista de Direito Público n. 1, pp. 188-96.

20. Idem, p. 189.

21. Note-se que o conceito de patrimônio do autor é mais amplo do que o da doutrina em geral, estando aí incluídas as riquezas intelectuais e profissionais. Por essa razão, o salário, por exemplo, não seria considerado por esse autor como ingresso proveniente do patrimônio de terceiro, mas sim do patrimônio do próprio trabalhador, em substituição à força de trabalho dispendida.

22. Essa afirmação foi feita pelo autor no estudo indicado na nota 19, datado de 1967. Portanto, as leis a que ele se refere são aquelas que vigoraram até aquela data.

englobados os rendimentos provenientes de atos ilícitos ou de origem não identificada. Prosseguindo na análise do artigo 43 do Código Tributário, leciona Carvalhosa que por disponibilidade econômica é de se entender o efetivo recebimento, em dinheiro ou em bens, do acréscimo patrimonial e por disponibilidade jurídica, a outorga efetiva de direitos creditícios representativos de acréscimo patrimonial. O código não disciplina a tributação dos ganhos de capital, donde se conclui que ela pode ser feita livremente.

José Luiz Bulhões Pedreira²³ ensina que a renda individual corresponde à quota da produção social recebida por cada indivíduo, quota esta que é recebida em moeda. Assim, a renda do indivíduo não é fluxo de serviços consumidos nem valor dos bens econômicos produzidos, mas quantidade de moeda recebida. A renda monetária chega aos indivíduos através de pagamentos de renda (remuneração dos fatores da produção) e de transferências de renda (participações no resultado da produção para as quais o indivíduo não contribui diretamente). As Constituições têm se referido a "rendas e proventos de qualquer natureza" para garantir a inclusão das transferências de renda nesse conceito, mas não das transferências de capital (como doações e heranças). Apesar de estas acrescerem o patrimônio, elas não podem ser consideradas "rendas ou proventos", pois, como decorre de sua própria denominação, elas são capital transferido de uma pessoa para outra, e não renda. Conclui o autor, assim, que sua inclusão no conceito de "renda e proventos" adotado

23. Imposto sobre a renda - Pessoas jurídicas, vol. I, Ed. Justec.

pelo Código Tributário Nacional²⁴ é de duvidosa constitucionalidade²⁵.

Quanto ao IRPJ, aduz o autor que com base no artigo 43 do Código Tributário e na legislação ordinária, verifica-se que sua hipótese de incidência consiste na aquisição de disponibilidade de lucro produzido no país durante o período-base. Nossa legislação tradicionalmente adota o conceito de lucro como fluxo de renda financeira agregado a um patrimônio durante determinado período. O lucro, como renda financeira, além da remuneração dos fatores de produção e do trabalho do empresário, compreende os ganhos de capital, que se caracterizam como renda apenas em seu conceito financeiro, e não no econômico.

Estudados os conceitos de renda individual e de lucro, Bulhões Pedreira passa a analisar os conceitos de disponibilidade econômica e de disponibilidade jurídica. Sua análise sobre tais conceitos será aqui reproduzida de modo bastante sintético, pois se voltará a ela no capítulo 6º. Diz ele que adquirir a disponibilidade de renda significa obter o poder de dispor da moeda. O instrumento jurídico que assegura esse poder é o direito de propriedade, visto que o poder de dispor (dar à coisa uma destinação qualquer) é um dos poderes ínsitos àquele instituto jurídico. É preciso observar que os direitos obrigacionais (de crédito) não asseguram ao titular o direito de dispor da renda, mas apenas de exigir que a coisa seja colocada a sua disposição, o que é diverso. Por conseguinte, a aquisição do poder de dispor pressupõe a aquisição do direito à renda, mas não equivale a esta. A disponibilidade econômica é

24. O autor sustenta que as transferências de capital estão contidas no conceito do C.T.N.

25. Essa observação do autor faz com que ele fuja um pouco da teoria legalista da renda em sentido estrito, pois entende existente um parâmetro constitucional de renda. Considerando, contudo, que ele em geral simplesmente desenvolve o conceito de renda com base na legislação vigente, optou-se por enquadrá-lo entre os legalistas. Até porque, de qualquer forma, ele estuda o conceito de renda dentro do ordenamento jurídico, porém levando em conta as disposições constitucionais.

o poder efetivo e atual de disposição da renda, o que ocorre quando a pessoa tem a posse de moeda ou de títulos de alta liquidez (aqueles que circulam livre e usualmente no mercado) ou de outros bens e serviços, se forem estes o objeto do direito adquirido. A disponibilidade jurídica corresponde ao poder virtual de disposição da renda, que se verifica quando ocorridas todas as condições necessárias para que se torne efetivo esse poder. Trata-se de uma disponibilidade presumida por força de lei.

Dino Jarach²⁶ afirma inexistir um conceito de renda *a priori* a ser adotado pela legislação. O conceito de renda é normativo. Decorre do ordenamento jurídico de um país, estando subordinado ao critério de política fiscal do legislador, devendo-se respeitar, no entanto, o princípio da igualdade. A seu ver, não se pode dizer, como pensa Belsunce, que a legislação argentina adote como regra a teoria da renda-produto (ou da fonte durável), fazendo-lhe, porém, algumas exceções²⁷. Até porque, aduz Jarach, se partimos da premissa de que o legislador tributário não está vinculado a nenhuma teoria específica sobre a renda, é impróprio afirmar-se que ele adotou uma determinada teoria, porém introduziu-lhe diversas exceções. O conceito de renda da legislação argentina situa-se, conclui ele, em algum ponto entre o conceito de renda-produto e aquele de renda-acrécimo patrimonial. Sobre o requisito da realização da renda, na opinião do autor, ele não é um elemento ontológico da caracterização de um ganho como renda, mas atende a uma medida de equidade na

26. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Cangallo.

27. Jarach informa que Belsunce teria chegado a essa conclusão, com base na análise das Leis 11.682 e 20.628 (ob. cit. na nota anterior, p. 543). Belsunce, contudo, analisou somente a primeira delas, eis que a segunda é de 1977 e sua obra (El concepto de rédito, etc.) é de 1967. Anota-se, ainda, que é a essa mesma obra que Jarach faz referência, consoante se verifica nas notas de rodapé n°s 3 e 4, constantes, respectivamente, às páginas 542 e 543 do texto ora analisado.

exigibilidade do imposto.

Ainda a propósito do conceito de renda, preleciona o autor que a inflação deve ser considerada para o cálculo do montante do imposto, excluindo-se do balanço ganhos fictícios derivados da desvalorização da moeda. Pode-se, é verdade, por questão de política econômica, ignorá-la em certos casos. Mas a desconsideração prolongada da inflação, com a tributação de rendas fictícias, fere o princípio da capacidade contributiva. E, prossegue o doutrinador, considerando-se esse mesmo princípio, não há dúvida de que os serviços e utilidades decorrentes dos bens de propriedade do contribuinte devem ser incluídos no cálculo da renda tributável. Na prática, diz ele, sua tributação é complicada, mas nem por isso se deve deixar de procurar uma forma de se proceder a essa tributação, o que pode ser feito indiretamente como, *verbi gratia*, por meio de um imposto incidente sobre o patrimônio.

No que se refere à compensação dos prejuízos, sustenta Jarach que deve haver um paralelismo entre o reconhecimento das receitas derivadas de uma atividade e dos prejuízos que dela decorrem. É o que pensam a doutrina e a jurisprudência argentinas. Todavia, não é o que consta da legislação (refere-se à Lei n. 20.628/77), a qual não reconhece os resultados negativos, mas reconhece os positivos, para efeitos de tributação. Na opinião do autor, a constitucionalidade dessa norma pode ser contestada judicialmente²⁸.

28. Jarach pode ser melhor enquadrado como um adepto da teoria legalista em sentido amplo, como se percebe dessa sua observação acerca da inconstitucionalidade de uma determinada norma do ordenamento argentino. Valem para ele as mesmas considerações já tecidas a respeito de Bulhões Pedreira.

Belsunce²⁹ revela sua opção pela teoria da renda-produto, por ser ela, a seu ver, a mais correta do ponto de vista científico, já que encontra fundamento na teoria econômica, não se devendo olvidar que o Direito Tributário trata justamente de fatos econômicos. Além disso, essa teoria por si só é de grande rigor científico. Enfim, é a teoria que melhor define a renda.

Apesar disso, porém, aduz o autor, essa não é mais a teoria adotada pela legislação vigente, que, com o passar do tempo, alargou o conceito de renda para efeitos tributários. Pensa o mestre que isso é perfeitamente legítimo, razão pela qual está de acordo com a teoria legalista, segundo a qual renda é o que for definido como tal pelo ordenamento jurídico de cada país.

Parece haver uma contradição na conclusão a que chega Belsunce. Mas essa contradição é apenas aparente. Na verdade, depreende-se da leitura de sua obra sua posição no sentido de que apesar de a teoria da renda-produto ser, em sua opinião, a mais adequada cientificamente, não é ela a teoria adotada pela legislação fiscal de seu país.

Considerando, assim, as necessidades do sistema fiscal, afirma Belsunce que a teoria que melhor o explica é a legalista, pois não se pode opor posturas científicas à evolução do sistema legislativo, sobretudo quando essa evolução tende à

29. Ob. cit. na nota 1 deste capítulo, pp. 243-44.

universalização do imposto e à simplificação do sistema tributário³⁰.

João Batista de Souza³¹ considera as teorias legalistas como um avanço, pois libertam o legislador das teorias econômicas sobre a renda. Mas adverte que a lei deverá atender os limites fixados pela Constituição, só podendo elevar à categoria de renda fatos que denotem acréscimo patrimonial, de modo a se distinguir o fato econômico renda daqueles descritos na regra-matriz de incidência de outros tributos. Nem se pode utilizar a mera expectativa de renda para a construção da hipótese de incidência do IR. O Código Tributário exige a presença dos requisitos da separação e realização, para a configuração da renda.

30. A posição do autor parece um pouco dúbia, porque não há como se adotar uma teoria no plano científico e outra na vida prática. O que se pode sustentar é que a teoria adotada pela legislação não é a mais correta, entendendo-se mais adequada cientificamente outra teoria qualquer e propondo-se sua adoção *de lege ferenda*. Não é essa, porém, a posição sustentada pelo autor na obra em referência. Ele acha certo que a legislação tributária evolua, com o alargamento do conceito de renda. Desse modo, acredita-se que a interpretação mais adequada para o posicionamento do autor (explanado no texto) é a de que ele adota a teoria da fonte em termos econômicos, mas adota a teoria legalista para efeitos jurídicos.

Anota-se, por fim, que ao analisar a legislação argentina em vigor na época, Belsunce afirma que ela adotou como conceito-base o da teoria das fontes, introduzindo-lhe, porém, algumas exceções, de forma a alargá-lo. Essa sua análise da legislação vigente torna ainda mais confusa sua teoria. Talvez, ao procurar interpretar a legislação argentina, ele tenha se deixado influenciar, ainda que involuntariamente, por sua preferência "teórica" pela teoria da renda-produto.

31. Ob. cit. nota 1 deste capítulo.

2.3. Teorias sobre a renda: anotações conclusivas

Pode-se ensaiar uma conclusão, diante dos pressupostos acima. A legislação fiscal não está jungida à adoção do conceito de renda das teorias econômicas. Isto porque a Ciência Jurídica e a Ciência Econômica têm objetos distintos. Esta última não está preocupada com a renda como objeto de tributação e muito menos com a observância dos princípios constitucionais. Ademais, são tantos e tão diversos os conceitos econômicos de renda que se tornaria muito difícil a escolha de um deles como base para a legislação fiscal. Isso não significa, porém, que a Ciência Jurídica deva ignorar completamente a existência de conceitos econômicos de renda. Sobretudo o legislador ordinário não pode fazê-lo, pois o pressuposto das normas tributárias é a existência de riqueza, conceito este estudado pela Economia, sendo a renda um de seus índices. Como parâmetro para as normas jurídicas, são fundamentais, portanto, as teorias econômicas sobre a renda.

Quanto à teoria da renda-produto, não há como se a aceitar em tese, porque a sua aceitação implicaria na escolha de uma das teorias apresentadas pela Economia. De fato, como bem o diz Belsunce, os partidários dessa teoria adotam como fundamento os conceitos da Ciência Econômica, mais especificamente o de que a renda deve derivar de uma fonte duradoura, consistente no capital, no trabalho ou na combinação de ambos. Isso não pode ser aceito, pelas razões expostas no parágrafo anterior. Poder-se-ia sustentar, isso sim, que uma determinada legislação adotou

essa teoria como base, mas aí não se estaria mais diante dessa teoria, mas sim da teoria legalista.

A teoria da renda-acrécimo patrimonial está sujeita a essas mesmas críticas. O que se tem aí é a adoção *a priori* de um determinado conceito de renda. Os partidários dessa teoria adotam um conceito de renda mais largo do que aquele da renda-produto. Cada um deles estabelece requisitos diferentes para que se possa falar em renda. Uns sustentam que não constituem renda os acréscimos adquiridos gratuitamente. Outros sustentam o contrário. De qualquer sorte, frise-se, essa teoria não pode ser aceita, pelas mesmas razões postas em relação às duas anteriores. O que se pode aduzir é que esta teoria foi adotada por determinada legislação, mas então se estará diante da teoria legalista, consoante já exposto acima.

Como se pode deduzir, adota-se o entendimento de que a teoria mais adequada em termos jurídicos é a legalista. Mas aqui é preciso fazer uma distinção, que já foi adiantada em algumas notas de rodapé. Há que se distinguir as teorias legalista em sentido estrito e em sentido amplo. Aquela defende o ponto de vista de que a lei ordinária pode determinar livremente os fatos que indicam renda para o efeito de incidência de IR. Essa teoria é adotada, algumas vezes, pela nossa jurisprudência. Já a teoria legalista em sentido amplo afirma a autonomia do ordenamento jurídico para estabelecer o que seja renda, devendo a legislação ordinária, porém, atender aos parâmetros constitucionais.

Na verdade, a diferença entre essas teorias verificar-se-á, na prática, somente quando a Constituição, embora fazendo menção ao vocábulo "renda" para delimitar a

competência tributária do legislador ordinário, não explicitar o sentido em que o tomou³². Nessa hipótese, adotando-se a primeira daquelas teorias, simplesmente seria desconsiderada a menção da Lei Maior a referido vocábulo, pelo fato de não constar de seu texto uma definição expressa dele. É essa a teoria do Fisco em nosso país. Já em se adotando a teoria legalista em sentido amplo, tem-se que não poderá a lei ordinária instituir IR, tomando por base fatos que evidentemente não constituem renda³³, pois há que se pressupor a incorporação pela Constituição do significado mínimo dos vocábulos por ela utilizados³⁴. De outro modo, ruiria todo o sistema constitucional de repartição de competências tributárias. Por essas razões, reputa-se preferível esta última teoria.

32. Isto porque, se não constar da Constituição nenhuma menção ao IR ou se constar dela uma definição expressa de renda, encerram-se aí as discussões. No primeiro caso, o legislador terá sua competência limitada, talvez, por outros princípios constitucionais, mas não estará adstrito à observância do núcleo de significação do vocábulo renda, já que ele não foi pressuposto pela Constituição. Na segunda hipótese, ninguém duvidaria de que o conceito constitucional expresso de renda há de ser observado pelo legislador ordinário.

33. Se isso ocorrer, o tributo até poderá ser constitucional, mas certamente não será um imposto sobre a renda.

34. Sobre a questão da existência de um "núcleo de significação" em todo vocábulo, ensina Roque Antonio Carrazza que "É noção cediça, unanimemente proclamada por pensadores da melhor suposição, que toda palavra (ou expressão) possui um ponto central, incontroverso, acerca de cuja significação as divergências são impossíveis. Era o que pretendia exprimir Jellinek quando prelecionava que 'um conceito tem limites, do contrário não seria um conceito'. Inexistisse uma área de inquestionável certeza sobre o cabimento de um conceito e as palavras não passariam de ruídos, despidos de qualquer conteúdo (Celso Antônio Bandeira de Mello). Portanto, todo conceito, ainda que vago e impreciso, é, por definição, uma noção finita, graças a que possui, necessariamente, um núcleo central incontestável" (in Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 57).

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELATIVOS AO IMPOSTO DE RENDA

Como visto no capítulo anterior, existe um significado mínimo, que se poderia dizer incorporado à Constituição, para o conceito de renda. Tal significado, além de ser buscado nas teorias econômicas (sem que se adote necessariamente nenhuma delas, bem entendido) decorrerá substancialmente dos princípios constitucionais atinentes à matéria tributária. No Brasil, essa observação é particularmente importante, haja vista a grande quantidade de normas constitucionais relativas ao sistema tributário. A Constituição não traz um conceito fechado de renda, porém certamente traça-lhe os contornos.

Desse modo, o estudo do conceito de renda deve iniciar-se pela verificação das normas e princípios constitucionais a ele aplicáveis. Não se trata de estudar aqui todos os princípios constitucionais aplicáveis em matéria tributária, mas apenas de indicar e discorrer brevemente sobre os princípios mais diretamente vinculados à questão da definição de renda tributável. São eles: princípio da igualdade, princípio da personalidade, princípio da capacidade contributiva (o qual, dada sua relevância para o presente estudo, será tratado em capítulo próprio), princípio da vedação de efeito confiscatório, princípio da repartição constitucional de competências, princípio da generalidade, princípio da universalidade e princípio da progressividade.

3.1. Princípio da igualdade

O tema da igualdade é penoso. Não se pode pretender estabelecer uma igualdade absoluta entre as pessoas, ao menos não no sistema econômico capitalista, que, em princípio, não se preocupa com a eliminação da desigualdade. Contudo, temperando-se esse sistema com a idéia de justiça social, presente na Constituição, é possível e é de rigor constitucional procurar reduzir em parte essas desigualdades. Considerando-se, porém, que as pessoas são desiguais, isso só pode ser feito, tratando-se desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade, como já dizia Rui Barbosa¹ em idéia amplamente divulgada por nossa doutrina. A abordagem desse princípio, há de considerar ainda outro pressuposto, o de que a lei existe exatamente para estabelecer discriminações, como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello².

Aliás, é dele o melhor estudo sobre o princípio da igualdade em nosso país³. Por essa razão, passa-se a reproduzir suas idéias.

A lei tem por objetivo justamente discriminar. O que se há de pesquisar é quais discriminações são legítimas e quais não o são. O primeiro passo é verificar qual o

1. Oração aos Moços, pp.27-8.

2. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.

3. Obra citada na nota anterior.

elemento tomado como fator de desigualação. A seguir, cabe investigar se há relação lógica entre esse fator e o tratamento jurídico estabelecido em função desse elemento. Finalmente, é preciso analisar se a relação lógica existente guarda consonância com os valores constitucionais.

Quanto ao fator de discriminação, ele não pode ser tão específico que se dirija apenas a uma pessoa determinada já ao tempo da edição da lei. Isso equivaleria ou a uma perseguição ou a um favoritismo em relação a essa pessoa, o que contraria frontalmente o preceito da isonomia. Assim, o fator de discriminação deve dizer respeito a um grupo de pessoas ou a uma pessoa indeterminada no presente ou a uma situação abstrata, que tenha possibilidade de se repetir. Além disso, esse fator de discriminação deve residir na pessoa, coisa ou situação discriminadas. Não teria lógica buscar num elemento estranho a determinada situação o fator de sua discriminação. Em outras palavras, só é possível criar diferenciações entre pessoas, coisas ou situações, se houver nelas mesmas características diversas entre si.

No que se refere ao segundo passo supra mencionado, relativo à relação lógica entre o *discrimen* e as conseqüências jurídicas a ele atribuídas, quadra observar a importância fundamental da verificação dessa relação lógica. Ao contrário do que muitos pensam, não importa observar unicamente o elemento escolhido como desigualador, mas sim a relação entre ele e a normatização estabelecida em razão dele. Portanto, o tratamento diferenciado em razão do sexo ou raça, por si só, não fere necessariamente o princípio da isonomia. Esse princípio resta ferido apenas quando não haja qualquer relação lógica entre o sexo e o tratamento jurídico diferenciado estabelecido pela lei.

O terceiro passo da pesquisa consiste em verificar os valores constitucionais. Pode haver uma real distinção entre duas situações ou entre dois grupos de pessoas, existindo também uma relação lógica entre esses elementos e o regime estabelecido pela lei e, apesar disso, é possível que não se esteja atendendo ao princípio da isonomia, por estar sendo desprestigiado valor constitucional relevante. A desigualação só pode acontecer com fundamento em relação lógica que prestigie ou, ao menos, que não contrarie valores constitucionais.

Na Constituição brasileira, esse princípio aparece repetidas vezes. No que interessa, além de constar entre os direitos e garantias fundamentais (art. 5º), aparece também no capítulo constitucional destinado ao Sistema Tributário Nacional (art. 150, II), em que se proíbe a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Nem seria necessária a sua menção novamente nesse capítulo. Contudo ela se justifica, porque já houve época em que nem todas as pessoas estavam submetidas à tributação pelo IR em nosso país, embora auferissem renda suficiente para tal. Essa a razão da menção específica à proibição de distinção em razão de ocupação profissional. Mas essa não é a única referência ao princípio da isonomia nesse capítulo. Há diversos princípios dele derivados, do que são exemplos aqueles da uniformidade dos tributos federais (art. 151, I), da vedação à diferenciação tributária em razão da procedência dos bens ou serviços (art. 152) e, no que interessa mais de perto, os princípios da capacidade contributiva (art. 145, par. 1º), da progressividade e da generalidade (art. 153, par. 2º, I).

No Direito Tributário, o critério discriminador mais freqüente e que é o traço característico dessa seara do Direito é o econômico, cuja obediência nossa Carta Constitucional indica expressamente, ao impor a atenção ao princípio da capacidade contributiva, o qual será estudado mais adiante. Apesar de esse ser o elemento discriminador mais importante nessa esfera do Direito, ele não é o único, bastando a lembrança da existência de isenções e de tributos com caráter extrafiscal. Portanto, contrariamente ao sustentado por muitos tributaristas, o conteúdo do princípio da isonomia no Direito Tributário não se esgota na aplicação do critério da capacidade contributiva.

3.2. Princípio da pessoalidade

O princípio da pessoalidade encontra-se previsto na parte inicial do artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição. A adoção desse princípio está condicionada a que isso seja materialmente possível. Tal se dá no caso do IR, que é o tributo pessoal por excelência.

Esse princípio tem como fundamento a classificação dos impostos em pessoais e reais. São de caráter pessoal os impostos que levam em conta as características

peçoais do contribuinte e em que não há possibilidade de se repassar o encargo a terceiros. São impostos reais aqueles que não consideram as características pessoais dos contribuintes. Em geral são repassados a terceiros (os ditos "contribuintes de fato").

Há quem critique essa classificação. É o caso de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴, segundo o qual todos os impostos são pagos por pessoas. Quanto à repercussão (ou não) dos impostos, afirma-se⁵ que essa é uma questão financeira e não jurídica.

De qualquer modo, o critério da pessoalidade foi adotado por nossa Lei Maior e deve ser observado para instituição do IR, sobretudo do IRPF. Mas não deixa de ser importante também no IRPJ, devendo-se levar em conta as características de cada pessoa jurídica, como a duração de seu ciclo operacional ou o percentual de créditos de difícil liquidação. Naturalmente que essa personalização não pode ser levada a extremos, sob pena de tornar impraticável a tributação⁶, mas também não pode ser desconsiderada. Esse princípio está muito vinculado ao da capacidade contributiva. Quase se confunde com ele. Isto porque personalizar um imposto significa adequá-lo à capacidade contributiva individual⁷.

É preciso lembrar, por fim, junto com Marçal Justen Filho⁸, que esse princípio não impede a retenção na fonte. Ele não exige que o sujeito passivo tributário seja o

4. Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, pp. 88-90.

5. CARVALHO, Paulo de Barros, in Curso de Direito Tributário, p. 205 e ATALIBA, Geraldo, in Hipótese de Incidência Tributária, pp. 142 e 143.

6. Sobre o princípio da praticabilidade, ver o próximo capítulo, seção 4.4.1.

7. Note-se, porém, que o princípio da capacidade contributiva é muito mais abrangente do que o da pessoalidade.

8. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 357-95.

contribuinte. Desde que se tenha em conta a capacidade contributiva do contribuinte, nada impede que o tributo seja cobrado de terceiro.

3.3. Princípio da vedação de efeito confiscatório

É de árdua determinação o conteúdo do princípio da vedação de efeito confiscatório (art. 150, IV).

Paulo de Barros Carvalho⁹ é de opinião que esse princípio oferece apenas uma diretriz para o legislador ordinário, no sentido de que existe um limite para a carga tributária. No mais, diz ele, não se encontra até hoje na doutrina uma explicação satisfatória sobre qual seja esse limite, servindo para tal a intuição, nos casos flagrantes.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰ leciona que a teoria do confisco deve ser estudada frente ao direito de propriedade, não se devendo olvidar, todavia, que hoje vigora o princípio da função social da propriedade, conforme se depreende da leitura dos artigos 5º, XXII, XXIII, XXIV, XXV; 170; 182 e parágrafos; 184 e parágrafos e 186

9. Curso de Direito Tributário, pp. 101-02.

10. Ob. cit. na nota 4 deste capítulo, pp. 333-37.

de nossa Constituição. Além disso, a tributação pode ser exacerbada, por razões extrafiscais. O confisco se dá, segundo esse doutrinador, quando o valor do tributo é de tal monta que consome a renda ou propriedade. Outrossim, esse princípio tem sido utilizado para o estabelecimento de limites máximos para a tributação, assemelhando-se a um princípio da razoabilidade da tributação, restando a questão de se definir o que seja essa razoabilidade.

Para Aliomar Baleeiro, citado por José Marcos Domingues de Oliveira¹¹, são tributos confiscatórios aqueles que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.

Marçal Justen Filho¹² não vislumbra possibilidade de ser estabelecido doutrinariamente um limite inicial para a configuração do efeito confiscatório da alíquota, havendo que se verificar a natureza da riqueza tributada, se renovável ou não e qual seu grau de essencialidade.

A Suprema Corte argentina considerou inconstitucionais os impostos imobiliários que consumissem mais de 33% (trinta e três por cento) da renda dos imóveis, bem como os impostos sucessórios que ultrapassassem 33% (trinta e três por cento) do valor dos bens recebidos pelos beneficiários¹³.

Não se tem por objetivo desenvolver uma teoria sobre esse princípio, mas, a partir das lições supra, pode-se guardar o ensinamento de que há um limite para a

11. Capacidade contributiva - Conteúdo e eficácia do princípio, p. 58.

12. Ob. cit. nota 8 deste capítulo.

13. Segundo Angela Maria da Motta Pacheco, Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 287- 318.

tributação, ainda que bastante fluido, o qual pode ser ultrapassado somente nas hipóteses de tributação com finalidade extrafiscal indicadas na Constituição.

O limite referido consubstancia-se em que a tributação certamente não pode alcançar patamares que evidentemente a caracterizem como confiscatória¹⁴. Por conseguinte, a fixação de uma alíquota de 90% (noventa por cento) para o IRPJ tem nítido efeito confiscatório. O estabelecimento de base de cálculo distorcida para o IR, em que se inclua como receita o que é mera recomposição patrimonial ou em que se proíba a dedução de despesas efetivamente realizadas, poderia também infringir, ainda que indiretamente, o princípio da vedação de tributação com efeito de confisco.

3.4. Princípio da repartição constitucional de competências

A repartição constitucional de competências é princípio da maior importância no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Aliás, é princípio típico de nosso Sistema Tributário, não se encontrando no direito estrangeiro mais próximo. Essa característica de nosso sistema, inclusive, há que ser considerada sempre que se

14. Como visto anteriormente, todo vocábulo possui um núcleo de significação (sobre isso, ver nota 34 do capítulo 2º). Portanto, para se saber o que evidentemente se caracteriza como confisco, é preciso pesquisar o núcleo de significação desse vocábulo, o que não se pretende fazer nesse trabalho, já que esse assunto, por si só, poderia ser objeto de outra dissertação de mestrado.

recorra à doutrina estrangeira, sob pena de serem feitas aplicações indevidas de conceitos do direito estrangeiro ao sistema pátrio, que é peculiar nesse aspecto¹⁵.

A Constituição dispôs individualizadamente sobre as competências tributárias de cada um dos entes federados e, ao reservar a competência residual para a União, determinou expressamente que só podem ser instituídos novos impostos, desde que estes "*não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*" (art. 154, I). Em outras palavras, a Constituição descreveu várias regras-matrizes de incidência (fatos geradores) e bases de cálculo de tributos e as distribuiu entre os entes políticos de nossa Federação, com a expressa advertência de que só podem ser criados outros impostos (não discriminados expressamente) pela União, desde que não haja invasão da competência dos demais entes da Federação.

Ora, para se saber qual exatamente a competência de cada um deles, é preciso estabelecer o significado dos vocábulos utilizados para a configuração dos arquétipos dos impostos discriminados na Constituição. É através do estabelecimento desses conceitos que se estabelecerão os limites de competência dos entes federados. A pesquisa do significado desses conceitos não é tarefa fácil. Muitas vezes, a palavra utilizada tem um significado dúbio. É preciso, então, recorrer aos princípios constitucionais que a ela se aplicam. E, é claro, não se pode olvidar que cada uma das locuções empregadas pela Constituição deverá ter um significado que

15. Acerca da peculiaridade do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, mormente em razão da rígida repartição de competências traçada pela Constituição, ver a obra de Geraldo Ataliba intitulada "Sistema Constitucional Tributário Brasileiro" (pp. 22-39), a qual, embora escrita sob a égide da C.F./67, continua atual.

Ihe seja peculiar, eis que cada uma delas institui uma competência tributária diversa. Assim, por exemplo, não se pode confundir operações de crédito e câmbio com importação de produtos estrangeiros, nem renda com imposto sobre grandes fortunas ou imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Ao final desse processo, é possível que não se tenha chegado a um resultado preciso, mas certamente se terá chegado a um núcleo de significação¹⁶ do termo analisado, o qual deverá ser respeitado pela legislação ordinária.

Aplicando-se essas considerações a esse estudo, pode-se concluir desde logo e juntamente com Marçal Justen Filho¹⁷ que renda não pode ser confundida com nenhum dos fatos descritos nos artigos 153, incisos I a VII; 155, incisos I e II e 156, incisos I a IV. Analisando-se o conteúdo desses dispositivos, pode-se concluir, mais especificamente, que a definição de renda deve necessariamente ser distinta daquelas de patrimônio e de faturamento, porque já existem impostos específicos destinados a gravar esses fatos.

Em síntese, do princípio da repartição constitucional de competências tributárias, extrai-se que renda não pode equivaler a nenhum dos outros fatos descritos na Constituição para o efeito de distribuição das competências entre os entes federados. E pode-se concluir ainda, e mais uma vez, da existência de um núcleo de significação do vocábulo "renda", sob pena de restar sem qualquer valia a repartição constitucional de competências¹⁸.

16. Sobre o que seja núcleo de significação, ver nota 34 do capítulo 2º.

17. Periodicidade do Imposto de Renda I, RDT 63, pp. 15-39.

18. Na verdade, essa segunda conclusão é decorrência necessária da primeira, já que se cada um dos vocábulos utilizados na C.F./88 para a repartição de competências tributárias (aí incluído o vocábulo "renda") não tiver um significado mínimo, não será possível distingui-los uns dos outros.

3.5. Princípios da generalidade e da universalidade

Nossa Lei Maior fala nos princípios da generalidade e da universalidade. Em geral, os doutrinadores atribuem o mesmo sentido a esses dois princípios. E, de fato, consultando-se o dicionário, verifica-se que os dois vocábulos têm significado bastante semelhante. Apesar disso, a equiparação dos dois princípios não parece adequada. É que a Constituição dispõe, em seu artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, que o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, do que se depreende que são três os critérios informadores desse imposto, sob pena de se concluir que a Lei Maior enumerou duas vezes o mesmo princípio, no mesmo dispositivo, apenas com vocábulos diversos, o que não faria sentido. Por esse motivo é que se acredita estar a razão com Eivany Antonio da Silva¹⁹, segundo quem o princípio da universalidade (art. 153, par. 2º, I) determina a tributação do total das rendas dos contribuintes, enquanto aquele da generalidade determina que a tributação recaia sobre todos os contribuintes.

O princípio da generalidade (art. 153, par. 2º, I) decorre do princípio da igualdade. Na verdade, ele não é mais do que uma aplicação desse princípio ao imposto sobre a renda. Significa simplesmente que o IR deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas, naturalmente que respeitado o princípio

19. Citado por Maria de Fátima Ribeiro, em Imposto de renda - Estudos n. 13.

da capacidade contributiva.

Segundo o princípio da universalidade, o IR deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base, respeitado igualmente o princípio da capacidade contributiva (mínimo vital) e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados face aos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade.

3.6. Princípio da progressividade

O princípio da progressividade (art. 153, par. 2º, I) é mais uma decorrência do princípio da isonomia. Está relacionado também com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Esse princípio (da progressividade) determina a existência de diversas alíquotas para o IR, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Assim, o valor a ser pago a título de IR variará não somente com a variação da base de cálculo, mas também com a variação da alíquota. Ou seja, quanto maior a renda do contribuinte, maior será a base de cálculo do tributo e, igualmente, maior será a alíquota sobre ela incidente. É o que impõe o princípio ora examinado.

4. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A noção de capacidade contributiva é antiga. Desde que passaram a existir impostos, eles sempre foram ligados à riqueza dos contribuintes. Essa noção esteve presente já no antigo Egito e também entre os filósofos gregos. No século XVIII, já estava bastante arraigada a idéia de capacidade contributiva, tendo dado origem inclusive a diversas revoltas políticas, podendo-se citar o episódio da “*Boston Tea Party*” (relacionado com a independência dos Estados Unidos da América), a Tomada da Bastilha e, em nosso país, a Inconfidência Mineira (derrama). Mas a sua definição como conceito técnico surgiu somente no século XIX, na Ciência das Finanças. A introdução desse tema como objeto de estudos da ciência jurídica tem sido creditada a Griziotti, em trabalho datado de 1929.

No Brasil, esse princípio constou já da Constituição do Império. Posteriormente, constou da Constituição de 1946, tendo sido revogado pelo artigo 25 da Emenda Constitucional n. 18/65. Ele não figurou na Constituição de 1967 nem na Emenda n. 1, de 1969. Voltou a estar presente na atual Constituição, de 1988.

Aliomar Baleeiro foi quem preocupou-se pela primeira vez de forma mais detida com a matéria na doutrina brasileira¹.

Atualmente esse princípio é objeto de norma expressa em nossa Constituição (art. 145, par. 1º, C.F./88), do seguinte teor:

Art. 145 (omissis)

§ 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." (grifou-se)

4.1. Princípio da capacidade contributiva: norma programática ou preceptiva?

Discutiu-se muito na doutrina se o princípio da capacidade contributiva era uma norma programática ou preceptiva. As primeiras interpretações desse princípio

1. Essa breve noção histórica representa a síntese dos dados constantes dos seguintes estudos: TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva, RDT n.4, pp. 125-54; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. ob. cit. na nota 11 do cap. 3º e COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade contributiva.

foram no sentido de se tratar de uma norma programática. Eram muitos os doutrinadores que não o aceitavam como um princípio realmente jurídico, sustentando que se estava diante de uma norma programática, continente de um princípio econômico-financeiro, de uma orientação ao legislador no campo da política fiscal. Enfim, uma regra vazia de juridicidade. Atribuía-se a esse princípio um conteúdo tautológico, pois se entendia que por se estar diante de norma genérica, dela só seria possível extrair que todos estão obrigados a contribuir para o custeio das despesas públicas na medida de sua capacidade de contribuir. Waldir Silveira Mello² enumera entre os adeptos dessa corrente de pensamento Rubens Gomes de Sousa, Pontes de Miranda, Benedito Cocivera e Achile Donato Giannini. Pode ser citado, ainda, Gilberto de Ulhôa Canto³, o qual afirma que o Judiciário só poderia verificar a efetiva observância do princípio se houvesse lei fixadora de paradigmas para tal.

Na Itália, segundo conta Moschetti, foi a própria Corte Constitucional que deu ensejo à modificação dessa postura, ao entender que as normas programáticas podiam conduzir à declaração de inconstitucionalidade de uma lei.

No Brasil, após a lição de José Afonso da Silva⁴, não é mais possível sustentar a posição de que as normas programáticas não têm qualquer efeito jurídico. Elas têm ao menos o efeito negativo, de impedir que sejam elaboradas normas infraconstitucionais que as contrariem. Mas os princípios não são normas programáticas. Eles são normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata, na

2. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 397-448.

3. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 01-32.

4. Aplicabilidade das normas constitucionais.

terminologia daquele mesmo mestre⁵. De fato, não há necessidade de norma que os complemente, porque sua eficácia própria esgota-se no servir como diretriz da legislação infraconstitucional, não necessitando essas normas, para tal, de qualquer complementação. Assim, a lei que desatender o princípio da capacidade contributiva será inconstitucional.

Nos dias de hoje, tem-se por pacífico que esse princípio é dotado de conteúdo jurídico, variando as posições unicamente no que diz respeito à extensão desse conteúdo.

Aceito o caráter preceptivo do princípio, não se encerram aí as discussões. Disputam os doutrinadores acerca de diversas questões ligadas a esse princípio, a saber: a identidade (ou não) das expressões "capacidade econômica" e "capacidade contributiva"; o significado da expressão "sempre que possível", constante do enunciado constitucional do princípio; a extensão do conceito: isto é, se se pode falar em capacidade absoluta e relativa, objetiva e subjetiva, geral e parcial, abstrata e concreta; o conteúdo propriamente do princípio; as conseqüências em relação à extrafiscalidade e às isenções; a sua vinculação com o princípio da igualdade e o da não confiscatoriedade. Na seqüência, passa-se à análise de cada um desses pontos controvertidos.

5. Idem.

4.2. Capacidade contributiva e capacidade econômica

Antes de se aprofundar o estudo do princípio da capacidade contributiva, é preciso abordar uma questão terminológica, que consiste em saber se as expressões "capacidade econômica" e "capacidade contributiva" são sinônimas.

Segundo Agostinho Toffoli Tavoraro⁶, aquela encontra-se presente quando o contribuinte tem um patrimônio maior do que o total das suas obrigações. Esta significa, de forma simplificada, capacidade de pagar tributos, a qual só existe quando a riqueza do contribuinte é superior ao chamado mínimo vital.

Também Regina Helena Costa⁷ distingue as expressões, asseverando que uma determinada pessoa pode ter capacidade econômica para comprar os bens necessários a sua sobrevivência, mas não ter capacidade contributiva, por consumir toda a sua renda com o chamado mínimo vital. Conclui a autora que a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, mas com ela não se identifica.

A essa conclusão opõe-se Hugo de Brito Machado⁸, segundo quem tal diferença foi apontada por Moschetti, o qual afirma que a capacidade contributiva é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade. Desse modo, a riqueza dos contribuintes deve ser examinada sempre tendo em vista o interesse

6. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 191-219.

7. Ob. cit. na nota 1 deste capítulo.

8. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, p. 56.

coletivo, para que se possa falar em capacidade contributiva. Com isso justificam-se as isenções frente a esse princípio, pois para que ele esteja atendido não basta a existência de uma riqueza, mas deve existir também o interesse público em sua tributação. Brito Machado é de parecer que a aceitação dessa construção destrói o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a noção de interesse público é vastíssima, o que outorgaria ao Estado um poder excessivo para a concessão de isenções.

De nossa parte, temos que efetivamente se pode diferenciar as duas expressões, não no sentido criticado por Brito Machado ao analisar a posição de Moschetti, mas apenas pela consideração do mínimo vital. Assim, tomando-se essas expressões sob o prisma parcial (um tributo e uma parcela da riqueza do contribuinte), tem-se que a capacidade econômica está presente, desde que exista alguma parcela de riqueza e a capacidade contributiva só estará presente, quando a parcela da riqueza tomada em consideração por um dado tributo for superior ao mínimo vital. Exemplificando-se com o IR, onde fica mais clara a noção de mínimo vital, pode-se dizer que aquela pessoa que utiliza toda a sua renda para adquirir bens de consumo básico tem capacidade econômica, porém não tem capacidade contributiva.

Desse modo, em que pese o artigo 145, parágrafo 1º de nossa Carta Constitucional fazer menção a "capacidade econômica", estando ele inserido no capítulo do Sistema Tributário, há de se entender essa expressão como capacidade para pagar tributos, ou seja, capacidade contributiva.

À vista dessas considerações e mais do fato de a expressão "capacidade contributiva" ser aquela tradicionalmente empregada pela doutrina pátria, será esta a expressão utilizada, ao longo do trabalho, para a referência ao instituto jurídico *sub examen*.

4.3. A expressão "sempre que possível"

Outra questão que ocupa a doutrina é a que se refere à locução "sempre que possível", constante do artigo 145, parágrafo 1º de nossa Constituição Federal. Uns entendem que ela é aplicável apenas ao caráter pessoal dos impostos e outros que também ao princípio da capacidade contributiva. A base dessa controvérsia está em que os primeiros são de opinião que este princípio (da capacidade contributiva) pode ser aplicado a todos os impostos, tanto diretos como indiretos. Os segundos sustentam que nem todos os impostos podem ser graduados de acordo com esse princípio. Apenas os impostos diretos podem sê-lo.

Entre os primeiros, encontram-se Hugo de Brito Machado⁹ e Américo

9. Princípio da Capacidade Contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 119-39.

Lacombe¹⁰. Entre os segundos, encontram-se Alcides Jorge Costa¹¹ e Cecília Maria Marcondes Hamati¹². Marçal Justen Filho¹³ sustenta que o princípio da capacidade contributiva só pode deixar de ser aplicado quando objetivamente impossível e apenas quanto ao aspecto cuja aplicação não seja possível, o que pode acontecer em relação à graduação das alíquotas.

Em nossa opinião, todos os impostos devem estar submetidos ao princípio em questão, uns com maior outros com menor intensidade. Ainda que a influência desse princípio na graduação de alguns impostos seja diminuta ou mesmo seja impossível, o fato é que, ao menos sob o prisma objetivo, o princípio da capacidade contributiva nunca poderá deixar de se fazer presente.

De todo modo, para o presente trabalho, importante é a conclusão de que o IR é justamente o imposto onde esse princípio se faz sentir com maior intensidade. Certamente esse imposto sempre estará sujeito ao princípio em pauta, sob pena de inconstitucionalidade.

10. Anais do V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, RDT n. 56, pp. 171-72.

11. Capacidade contributiva, RDT n. 55, pp. 297-302.

12. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 331-56.

13. Sujeição Passiva Tributária, pp. 231-60.

4.4. Capacidade contributiva: aspectos

O princípio da capacidade contributiva pode ser visto sob diversos aspectos. É preciso estabelecer os prismas sob os quais ele será estudado antes de se adentrar a pesquisa de seu conteúdo. Assim, fala-se em capacidade contributiva absoluta e relativa, objetiva e subjetiva, global e parcial.

4.4.1. Capacidade contributiva absoluta (ou objetiva) e relativa (ou subjetiva)

No sentido em que essas expressões têm sido utilizadas pela doutrina, pode-se dizer que a capacidade absoluta equipara-se à objetiva e a relativa à subjetiva, razão pela qual elas serão tratadas conjuntamente. Costuma-se falar em capacidade contributiva absoluta ou objetiva com o significado de que a hipótese de incidência dos tributos deve ser composta por fato-signo presuntivo de riqueza. Não se pode cobrar tributo com base em fato que não tenha caráter econômico. A capacidade contributiva relativa ou subjetiva diz respeito à distribuição da carga

tributária, isto é, à graduação e aos limites da tributação. Anota Marçal Justen Filho¹⁴ que a capacidade contributiva absoluta diz respeito à hipótese de incidência, enquanto a capacidade contributiva relativa refere-se ao mandamento normativo.

Uma distinção que pode ser feita, apesar de a doutrina em geral a ela não se referir, diz respeito à subdivisão da capacidade relativa ou subjetiva em abstrata e concreta. Tem-se a capacidade subjetiva abstrata, quando a graduação do imposto é feita de acordo com a média, de modo que a maior parte dos casos corresponderá aos critérios estabelecidos, isto é, quando a lei institui presunções de capacidade contributiva. Tem-se a capacidade relativa concreta, quando os critérios estabelecidos permitem a individualização do tributo para cada contribuinte, de modo que se obtenha sua capacidade contributiva real.

Eduardo D. Botallo¹⁵ só aceita o aspecto objetivo do princípio, porquanto afirma que o juiz só pode anular a norma tributária se estiver ausente qualquer fato signo-presuntivo de riqueza.

João Caio Goulart Penteadó¹⁶ aceita a invocação do princípio da capacidade contributiva sob ambos os seus aspectos, objetivo e subjetivo, porém de forma limitada quanto a este último. Sustenta que é invocável esse princípio quando o fato tributável não é econômico ou quando a tributação não respeita os limites mínimos de riqueza em que ainda não se pode falar em capacidade contributiva ou finalmente quando a própria tributação aniquila a riqueza.

14. Ob. cit. na nota 8 do capítulo 3º.

15. Capacidade contributiva, RDT n. 47, pp. 234-44.

16. Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, pp. 449-90.

Do mesmo sentir é Alfredo Augusto Becker¹⁷, o qual ensina que o aplicador pode declarar a inconstitucionalidade de norma que institua tributo com fundamento em fato que não seja signo presuntivo de riqueza acima do mínimo legal. E o legislador ordinário está obrigado a instituir alíquotas progressivas, estando vedado que as estabeleça de forma regressiva. Becker diz claramente que não cabe ao juiz deixar de aplicar a norma por constatar que num determinado caso concreto ela não atende ao princípio da capacidade contributiva.

Marçal Justen Filho¹⁸ dá especial ênfase ao prisma objetivo do princípio, asseverando que ele é inerente à qualificação de uma norma como tributária. Uma norma cuja hipótese de incidência não descreva fato que possa ser avaliado economicamente, ainda que seu mandamento contenha uma obrigação de pagamento em dinheiro, não é norma tributária. Não institui tributo. Isso não significa que se trate de norma inconstitucional. Apenas se trata de norma pertencente a outra área do Direito. Tão importante é, a seu sentir, esse aspecto do princípio, que não se pode dizer que a hipótese de incidência tributária deva estar subordinada ao princípio da capacidade contributiva, mas sim que uma hipótese de incidência só se caracteriza como tributária, quando presente o princípio da capacidade contributiva¹⁹. Mas, pensa o mestre, também no mandamento normativo tal princípio se faz presente, impondo a existência de base de cálculo e alíquota, de modo que situações diversas sejam tratadas de modo diferenciado. Esse princípio implica, ainda, na existência de uma relação lógica entre a base de cálculo, o sujeito passivo e o fato

17. Teoria Geral do Direito Tributário, pp. 437-57.

18. Ob. cit. na nota 13 deste capítulo.

19. Idem, p. 242.

econômico descrito na hipótese de incidência, evitando-se assim *"uma desnaturação objetiva ou subjetiva do tributo"*²⁰. O doutrinador não aceita, porém, o que chama de princípio da capacidade contributiva relativa, que na classificação antes apresentada corresponde ao princípio em seu aspecto concreto. Entende ele que a pesquisa do valor adequado para a prestação tributária no caso concreto invade esfera exclusivamente política²¹.

Sacha Calmon²² é de opinião que a capacidade contributiva deve ser real, devendo-se perquirir se está presente essa capacidade em cada contribuinte, individualmente considerado.

Entre os adeptos da teoria da capacidade relativa concreta, temos também Regina Helena Costa²³, Maria de Fátima Ribeiro²⁴ e José Marcos Domingues de Oliveira²⁵, os quais predicam que a capacidade contributiva também se aplica no plano individual.

Na doutrina italiana, Moschetti²⁶ argumenta que a capacidade contributiva deve ser real, concreta, e não normal, média.

Como visto, ainda há quem assevere importar apenas o ângulo objetivo da capacidade contributiva. Ou seja, desde que a hipótese de incidência descreva fatos de conteúdo econômico, estaria atendido esse princípio. Essa corrente de

20. Idem, p. 248.

21. Idem, p. 244.

22. Ob. cit. na nota 4 do cap. 3º.

23. Ob. cit. na nota 1 deste capítulo.

24. Ob. cit. na nota 19 do cap. 3º.

25. Ob. cit. na nota 11 do cap. 3º.

26. "Il principio della capacità contributiva".

pensamento é minoritária atualmente. E, realmente, neste caso estar-se-ia restringindo demais o âmbito de incidência do princípio. Não se pode deduzir que o indivíduo tenha capacidade de contribuir para o financiamento das despesas públicas simplesmente por constar da hipótese de incidência fato-signo presuntivo de riqueza. Pode haver somente capacidade econômica.

Ademais, como se verificará na seqüência, a capacidade contributiva envolve necessariamente uma noção de igualdade. Vale dizer, desse princípio decorre que em iguais condições econômicas, a contribuição tributária deve ser a mesma. E, portanto, não basta que a hipótese de incidência descreva um fato econômico, mas é necessário também que a tributação seja graduada de acordo com o nível de riqueza dos contribuintes.

Em síntese, parece preferível a posição de que a capacidade contributiva deve ser vista tanto sob o prisma objetivo quanto sob o subjetivo. No que, aliás, acompanha-se a doutrina majoritária.

Com essas considerações, todavia, não resta resolvido o problema. É que a questão principal é a de saber se a capacidade relativa deve ser meramente abstrata ou efetiva, concreta. Essa questão é sobretudo importante, mas de difícil resolução. De um lado, tem-se o princípio da capacidade contributiva, e mesmo o da igualdade, que apontam no sentido de uma capacidade efetiva, e não meramente potencial, para que se exija contribuição para o financiamento dos gastos públicos. De outro lado, temos valor não menos importante, que é o da praticabilidade da tributação.

O princípio da praticabilidade é desconhecido em nosso país. Quem nos traz a notícia de sua importância é Misabel Derzi²⁷. Diz ela que a praticabilidade é princípio constitucional implícito e significa o conjunto de meios e técnicas utilizados para possibilitar a execução e aplicação das leis²⁸. Essas técnicas são as presunções, ficções e padronizações, que podem se dar ao nível da própria lei, quando se tem a praticabilidade horizontal, ou ao nível de norma superior àquela que se pretenda executar, tendo-se então a praticabilidade vertical. O princípio da praticabilidade restringe o da legalidade. Mas se trata, muitas vezes, da única forma de se poder cumprir a lei, especialmente naqueles ramos do Direito, dentre os quais o Direito Tributário, em que se dá a "aplicação em massa" das leis²⁹. Nesses casos, se se pretender verificar as peculiaridades de cada caso concreto, torna-se impossível a aplicação da lei.

A autora examina o princípio da praticabilidade mais em função do princípio da legalidade. No entanto, esse princípio interfere também com aquele que é objeto de estudo no momento. Realmente, a verificação da capacidade contributiva concreta de cada cidadão, se fosse exigida do legislador ordinário, tornaria impraticável a tarefa de instituição de tributos. E se se pretendesse exigi-la do administrador, tornaria impraticável o cumprimento da lei tributária.

Uma forma de se procurar equilibrar esses princípios seria aceitar-se o uso da padronização com base na capacidade contributiva média, contudo permitindo-se ao

27. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação), RDT n. 47, pp. 166-79).

28. Idem, p. 175.

29. Idem, p. 177.

contribuinte que se encontre numa situação concreta absolutamente diversa da presumida pelo legislador ou pelo administrador, a prova em contrário. Quando se fala em situação absolutamente diversa, o que se tem em mente é o caso daquele contribuinte cuja alíquota, por exemplo, acabe por restar duplicada, em razão da desconsideração de sua situação concreta. Naturalmente, seria aconselhável que a lei estabelecesse quais as hipóteses em que seria admissível o questionamento dos critérios legais. Ter-se-ia, então, uma presunção mista.

Figure-se um exemplo. A legislação do IR estabelece a quantia a ser deduzida por dependente. Ainda que tal importância fosse razoável (o que não acontece em nossa legislação), ela seria estabelecida considerando-se as situações normais, as mais freqüentes. Uma pessoa que tenha um filho excepcional (com debilidade mental) certamente terá despesas muito superiores, o que fará com que sua capacidade contributiva concreta seja bastante diminuída ou, eventualmente, desapareça. Nessa situação, entende-se necessário considerar a capacidade contributiva concreta do contribuinte.

4.4.2. Capacidade contributiva global e parcial

Tem-se a capacidade contributiva global, quando se toma por base o total dos tributos pagos por uma pessoa e se os relaciona com o total de sua riqueza.

Capacidade contributiva parcial é a que olha cada tributo isoladamente, comparando-o com a riqueza que lhe é subjacente.

João Caio Goulart Penteadó³⁰ é de parecer que o princípio em tela pode ser violado não só em relação a um dado tributo, mas igualmente quando a carga tributária total imposta pelo sistema seja excessiva, asfixiando a capacidade contributiva dos indivíduos.

Na opinião de Alcides Jorge Costa³¹, a capacidade contributiva pode ser total ou parcial, ou seja, pode ser vista quanto à totalidade do sistema tributário ou apenas relativamente a um determinado tributo.

Para Maria de Fátima Ribeiro³² e Hamilton Dias de Souza³³, cada gravame deve ser analisado isoladamente, sem se levar em conta os demais impostos. Essa é também a opinião de Angela Maria da Motta Pacheco³⁴, segundo quem não é possível medir a capacidade contributiva global, tomando-se o total da riqueza do contribuinte em relação ao total dos tributos que sobre ela incidem.

Nesse mesmo sentido posiciona-se Alfredo Augusto Becker³⁵, o qual preleciona que, ao adentrar o mundo jurídico, o princípio da capacidade contributiva sofre algumas constrações, de modo a se tornar regra dotada de certeza e praticabilidade, requisitos estes essenciais para que se tenha uma norma jurídica.

30. Ob. cit. na nota 16 deste capítulo.

31. Ob. cit. na nota 11 deste capítulo.

32. Ob. cit. na nota 19 do cap. 3º.

33. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar, em Estudos sobre o Imposto de renda, pp. 261-73.

34. Ob. cit. na nota 13 do cap. 3º.

35. Ob. cit. na nota 17 deste capítulo.

Essas constrações consistem na sua análise individualizada em relação a cada tributo e à riqueza que lhe serve de pressuposto fático (além do resguardo do mínimo indispensável).

Parece não haver dúvida de que a capacidade contributiva deve ser vista sob o prisma parcial, comparando-se cada tributo com o índice de riqueza sobre o qual ele incide. De fato, o significado primacial desse princípio é o da averiguação de cada índice de riqueza, tomado individualmente, perquirindo-se se os contribuintes são capazes de suportar sua tributação nos moldes colocados pela legislação instituidora de cada tributo.

Entretanto, isso não exclui uma possível verificação da compatibilidade do Sistema Tributário (no sentido de tributos instituídos) como um todo com a riqueza que ele pretende atingir. Pode acontecer que cada tributo considerado de per si não infrinja o princípio da capacidade contributiva, mas que a sua reunião torne impossível a vida econômica dos contribuintes, desmotivando-os a prosseguir em sua atividade produtiva. À primeira vista, pode parecer estranho que cada tributo individualmente não desatenda ao princípio em tela, mas seu conjunto o faça. Contudo, se se pensar que as hipóteses de incidência de uns entrelaçam-se com as de outros, com o que se tributa, em alguns casos, mais de uma vez a mesma riqueza (sob o ponto de vista econômico), é possível compreender que a soma se torne exorbitante, embora cada uma das partes individualmente não o seja. Releva frisar que essa hipótese é excepcional. Ordinariamente, a capacidade contributiva há de ser analisada em razão de cada tributo e da respectiva parcela de riqueza.

4.5. Conteúdo do princípio da capacidade contributiva

Passa-se agora ao ponto mais importante para o presente estudo, que é o da pesquisa do conteúdo do princípio da capacidade contributiva. Esta é uma tarefa intrincada, pois se trata de um vocábulo genérico, fluido, como as noções de bem comum ou de ordem pública. Por conseguinte, não há que se procurar atingir uma definição estrita, objetiva. Os limites desse conceito são amplos, o que não quer dizer, porém, que não se possa encontrar seu núcleo de significação³⁶.

Segundo Moschetti³⁷, é preciso encontrar um conteúdo para o princípio da capacidade contributiva que esteja em consonância com os demais princípios constitucionais.

Conta ele que uma doutrina recente propôs que a capacidade contributiva estivesse relacionada com o gozo de serviços públicos pelos contribuintes. Seus adeptos argumentavam que a capacidade contributiva não poderia estar relacionada à renda, porque há diversas noções de renda. Além disso, vários outros índices seriam utilizados para sua medida, como o patrimônio e os gastos, sendo que todos esses índices poderiam ser combinados entre si, o que tornaria a capacidade contributiva uma grandeza indeterminável.

36. Sobre essa noção, ver nota n. 34 do cap. 2º.

37. Ob. cit. na nota 26 deste capítulo.

O autor rebate esses argumentos, fazendo ver que muitas normas contêm conceitos genéricos, o que não as torna inválidas. E o gozo de serviços públicos é também um critério indeterminado, sendo difícil medi-lo. E se não for considerado o poder econômico do contribuinte, pode-se chegar ao confisco.

Na opinião de Moschetti, o princípio da capacidade contributiva está relacionado com o da solidariedade social. A sua idéia central é a do desenvolvimento de um esforço coletivo (cooperação geral) para se atingir um fim comum, devendo cada um participar desse esforço coletivo de acordo com suas forças. Essa solidariedade envolve os aspectos político, social e econômico, sendo este último naturalmente o preponderante em matéria tributária.

Uma das conseqüências desse caráter solidarístico do dever tributário é a noção de que a participação de cada qual se dará apenas após satisfeitas as exigências de sobrevivência e bem-estar mínimo dos contribuintes e seus familiares. Outra conseqüência consiste em tornar compatível o princípio da capacidade contributiva com a finalidade de redistribuição da riqueza que está ínsita à tributação. Desse modo, parece normal que embora a tributação deva ser feita com respeito aos princípios da propriedade privada e da livre iniciativa econômica, deve-se ter em conta a função social da propriedade. A partir daí, o autor desenvolve a idéia de que o patrimônio é um índice de capacidade contributiva, contestando a tese daqueles que entendem que a sua tributação desatenderia a esse princípio, por incidir sobre a fonte da riqueza, a qual não poderia ser atingida, sob pena de restar ferido o princípio da iniciativa privada, base do sistema econômico italiano.

Para Moschetti, a capacidade contributiva deve ser atual e efetiva. Portanto, deve ser considerada a contínua desvalorização monetária para o estabelecimento da base de cálculo do tributo, sob pena de não se estar tributando uma capacidade contributiva real, efetiva, mas sim meramente aparente.

Da característica de atualidade, o autor extrai o princípio da irretroatividade da lei tributária³⁸. Não se pode tributar com fulcro numa aptidão econômica passada ou futura. Esse raciocínio, informa ele, foi aceito pela Corte Constitucional italiana, mas desde que se fizesse a prova de que a capacidade passada, presumida pela lei, não mais persistia.

Em razão dessa mesma característica, conclui o doutrinador da inaceitabilidade das presunções absolutas. A capacidade contributiva, diz ele, deve ser real, efetiva e não uma capacidade normal, baseada na média dos contribuintes. São válidas unicamente, em sua opinião, as presunções relativas. Relata ele, todavia, que a Corte Constitucional italiana entende que as presunções não contrastam com o princípio em questão, desde que fundadas em critérios lógicos e na experiência comum. Moschetti pensa ser possível o pagamento provisório antecipado (pagamento anterior à ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência), apesar de não se encontrar presente o requisito da atualidade, desde que fundado numa presunção legítima (i.e., presunção relativa, fundada em critérios lógicos e na experiência comum) de capacidade futura e desde que garantido o reembolso imediato de valores

38. No Direito Constitucional italiano não existe disposição expressa instituindo o princípio da irretroatividade das leis ou o respeito ao direito adquirido e ato jurídico perfeito. Daí a grande importância da noção de atualidade da capacidade contributiva, construção doutrinária donde se extrai o princípio da irretroatividade.

pagos a maior (inclusive acrescidos de juros) e a cessação do pagamento antecipado, tão logo constatada a falsidade de seu pressuposto. O mesmo raciocínio é aplicável às hipóteses de retenção na fonte.

Por fim, acrescenta o autor que um último limite na determinação da base imponible é o princípio da tributação líquida, segundo o qual todas as despesas de produção devem ser deduzidas da receita bruta.

Enrico de Mita³⁹ tece considerações semelhantes às de Moschetti acerca do princípio ora analisado. Desse princípio, constante do artigo 53 da Constituição italiana, extrai-se que o pressuposto do tributo só pode ser de caráter econômico e que a base de cálculo deve estar vinculada à hipótese de incidência. Esse princípio impõe um dever de solidariedade no arcar com as despesas públicas. E ele traz também uma exigência de coerência lógica. Deve estar clara a manifestação de capacidade contributiva sobre a qual incide cada tributo. Segundo o autor, isso nem sempre acontece na Itália. Ele cita o exemplo do IR, em que não há definição de qual a riqueza tomada por pressuposto de sua incidência. Simplesmente há uma relação de fatos tributáveis. Assim, torna-se impossível o controle, podendo qualquer fato ser inserido na relação legal. O autor sustenta que sem um critério claro de capacidade contributiva, o qual exerce a função de um elemento de coerência do sistema, a lei torna-se inconstitucional.

Aristides Horacio M. Corti⁴⁰ predica que a capacidade contributiva deve ser

39. "Interesse fiscale e tutela del contribuente".

40. De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad), em Estudios de Derecho Constitucional Tributario, pp. 271-300.

real, efetiva e atual. Ela decorre do princípio da proporcionalidade (tributo desigual para capacidade econômica desigual), o qual, por sua vez, tem origem no princípio da igualdade, visto no plano vertical.

José Marcos Domingues de Oliveira⁴¹ diz que o princípio da capacidade contributiva desdobra-se em várias facetas: o princípio da generalidade, a desigualação baseada no critério da riqueza, o resguardo de um mínimo de riqueza que possibilite a sobrevivência digna e a limitação da tributação, de forma a que ela não se torne excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, de modo que ela não interfira com outros princípios constitucionais, como o da propriedade e o da liberdade no exercício das profissões. Esse princípio tutela, portanto, a igualdade material da tributação, a liberdade de iniciativa e a propriedade privada. Ele atua como critério de graduação dos tributos, informando sua progressividade. E impede a redução do padrão de vida do contribuinte, assim como que ele seja privado do exercício de atividade lícita por meio da tributação. Cabe o controle jurisdicional de constitucionalidade da lei relativamente a esse princípio, inclusive para verificação de casos individuais em que a tributação porventura desrespeite a capacidade contributiva. Pode ser declarada a inconstitucionalidade parcial da lei, graduando-se o tributo de acordo com a capacidade contributiva concreta. Outrossim, é possível exigir-se do Estado a produção de norma jurídica destinada a garantir-lhe a eficácia. É o caso, por exemplo, de se exigir a correção monetária periódica da tabela de retenção do IR na fonte em períodos de alta inflação.

41. Ob. cit. nota 11 do cap. 3º.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴² afirma que o princípio da capacidade contributiva torna concreto o princípio da igualdade em matéria tributária. A igualdade tributária é a igualdade em condições iguais de capacidade contributiva. Esta é a *"possibilidade econômica de pagar tributos"*⁴³. Ela deve ser real, efetiva.

Alfredo Augusto Becker⁴⁴ fala em quatro alcances da eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva. A eficácia desse princípio dirige-se ao legislador ordinário. O juiz pode apenas analisar a constitucionalidade da lei, e não de situações concretas de contribuintes individualizados. O legislador só pode instituir tributação acima do mínimo indispensável da riqueza escolhida para compor a hipótese de incidência do tributo. A alíquota dos impostos deve ser aumentada ou diminuída na proporção da maior ou menor riqueza presumível do contribuinte. Jamais no sentido inverso. Quando for instituída a substituição tributária, deve haver repercussão jurídica do tributo sobre o substituído.

Para Regina Helena Costa⁴⁵, a capacidade contributiva atua como limite da tributação, protegendo a renda necessária ao mínimo vital e também evitando que se atinja o nível do confisco. São requisitos da capacidade contributiva, a efetividade e a atualidade. Assim, devem sempre ser considerados os efeitos da inflação para a tributação.

Marçal Justen Filho⁴⁶ ensina que o princípio da capacidade contributiva exige

42. Ob. cit. nota 4 do cap. 3º.

43. Idem, p. 90.

44. Ob. cit. nota 17 deste capítulo.

45. Ob. cit. nota 1 deste capítulo.

46. Ob. cit. nota 13 deste capítulo.

que a hipótese de incidência descreva fato avaliável economicamente, para que ela possa ser qualificada como tributária. No que se refere ao mandamento normativo, esse princípio diz respeito à base impositiva, ao sujeito passivo e à alíquota. A base impositiva deve guardar coerência lógica com o fato descrito na hipótese de incidência. Deve representar uma medida deste. O sujeito passivo também deve estar relacionado ao fato econômico descrito na hipótese de incidência. E a alíquota não pode ser fixa. Ela deve servir para o cumprimento do princípio da isonomia, dando-se tratamento diverso para situações diversas.

O princípio da capacidade contributiva, continua o autor, deve conviver com outros princípios e direitos constitucionais. Estão diretamente relacionados a ele o direito de propriedade, o qual não pode ser eliminado através da tributação e o princípio da justiça social, constante do capítulo "Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica" (da C.F./88). Daí decorre a necessidade de respeito às regras da Ciência das Finanças acerca desse princípio. Não existindo regras objetivas, presume-se a conformidade da lei com a Constituição nesse ponto, a menos que se possa demonstrar a sua incompatibilidade com as disposições extrajurídicas relativas ao princípio em questão.

Antes de se prosseguir no estudo do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, é preciso refutar desde logo, acompanhando Moschetti, a teoria do gozo do serviço público. A capacidade contributiva do indivíduo não está vinculada ao benefício que lhe advém desses serviços. Caso contrário, não se teria um princípio de capacidade contributiva, mas um princípio de comutatividade. O imposto serve justamente para o financiamento dos serviços públicos genéricos e indivisíveis, ou

seja, aqueles serviços cujo custo não se pode dividir entre os indivíduos. O que se perquire é qual a capacidade do indivíduo de contribuir para o financiamento das despesas públicas. Para tal, é preciso que se conheça a riqueza do indivíduo, ou melhor, aquele elemento da riqueza que se pretende tributar. Daí a importância do princípio da capacidade contributiva.

Como visto supra, na doutrina italiana são várias as ilações extraídas desse princípio, sendo ele o principal princípio constitucional tributário naquele país. No Brasil, ele ainda carece de um estudo mais aprofundado. Talvez o fato de existirem vários princípios tributários moldados em nossa Constituição faça com que não haja uma preocupação maior com a pesquisa desse princípio em especial. Essa preocupação, contudo, deveria ocorrer, porque esse é um dos pilares de nosso Sistema Constitucional Tributário.

De todo modo, o estudo ora desenvolvido possibilita uma sistematização das principais idéias vinculadas ao princípio em questão, as quais formam seu conteúdo mínimo⁴⁷, não podendo ser desconsideradas no momento da instituição dos tributos pela lei, sob pena de inconstitucionalidade. São elas: a) a hipótese de incidência deve descrever fato avaliável economicamente; b) todos devem contribuir para o financiamento das despesas públicas (princípio da generalidade); c) cada um deve fazê-lo na medida de sua capacidade econômica e na mesma proporção daqueles que são dotados de igual capacidade (princípio da isonomia); d) deve ser respeitado o limite mínimo (de sobrevivência); e) a tributação não pode ser excessiva, o que não

47. Busca-se aqui apenas encontrar o conteúdo mínimo ou núcleo de significação desse princípio, já que, conforme explanado anteriormente, não é possível defini-lo de forma precisa.

significa apenas que não se pode atingir o limite do confisco, mas que a tributação há de respeitar os princípios da livre iniciativa, da justiça social, do livre exercício das profissões e da propriedade privada (com função social). Vê-se que o fio condutor desse princípio são os princípios da livre iniciativa e da justiça social, os quais são os princípios fundantes de nossa ordem econômica (art. 170 C.F./88).

Sobre a idéia constante da letra "a" já se discorreu acima (capacidade contributiva sob o ângulo absoluto ou objetivo). Queremos anotar apenas nossa concordância com o posicionamento de Marçal Justen Filho (antes mencionado) sobre a importância fundamental dessa idéia, sendo que não se pode falar em hipótese de incidência tributária, se não estiver nela descrito um fato avaliável economicamente.

Na letra "b", faz-se referência ao princípio da generalidade, o qual se encontra embutido no da capacidade contributiva e é uma das conseqüências do princípio da isonomia. Significa que todos devem pagar tributos⁴⁸. Essa idéia é muito importante, pois dela decorre que se deve fazer o máximo esforço para que as leis efetivamente tenham aplicabilidade geral. Vale dizer, não basta que a lei tenha alcance geral. É preciso que na prática seja possível sua aplicação para todos, que ela seja executável em relação a todos os que forem por ela abrangidos. Isso só será viabilizado através do uso de padronizações, de presunções, como refere Leonardo Sperb de Paola⁴⁹. Enfim, o princípio da generalidade está vinculado ao da praticabilidade, acima

48. É claro que a igualdade não se resume nisso, como examinado no capítulo anterior. Nem tampouco o princípio da capacidade contributiva resume-se a isso. Esse é apenas um dos aspectos desses dois princípios.

49. Presunções e Ficções no Direito Tributário, dissertação de mestrado.

exposto. É preciso tornar praticável a cobrança do tributo de toda a sociedade.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se estreitamente vinculado ao da isonomia (letra "c", supra). Ele decorre do da isonomia. É a sua manifestação concreta no campo do Direito Tributário. Melhor dizendo, é uma de suas manifestações, visto como o princípio da isonomia, na esfera tributária, não se esgota na tributação igual perante igual capacidade contributiva e desigual em caso contrário⁵⁰. Certamente é a sua manifestação de maior relevo, pois se trata de princípio fundamental nesse setor do Direito. Ele significa especificamente que cada um deve contribuir para o Estado na medida de sua capacidade econômica, sendo que aqueles dotados de igual capacidade econômica devem contribuir com a mesma parcela de sua riqueza e aqueles cuja capacidade econômica for diversa devem contribuir com parcelas de riqueza diversas. Hodiernamente se entende que isso implica, tanto quanto possível (em alguns tributos isso não é materialmente viável) no estabelecimento de alíquotas progressivas de tributação, estipulando-se faixas de riqueza. O estabelecimento de uma só alíquota faria com que a tributação pesasse muito mais para os contribuintes de pequena capacidade econômica. Frente à Constituição brasileira, esse aspecto é de menor relevância, haja vista dela constar expressamente o princípio da progressividade, já comentado.

Outra idéia contida no princípio da capacidade contributiva é a do mínimo vital. Como já referido diversas vezes, não basta a existência da riqueza, é preciso que ela

50. Também o princípio da capacidade contributiva não se exaure no da isonomia. O conteúdo desses dois princípios é apenas parcialmente coincidente.

seja superior ao mínimo necessário à sobrevivência. Ou seja, só pode ser tributada a riqueza além daquela utilizada pelo indivíduo para sua sobrevivência e de sua família. Tratando-se de pessoa jurídica, é preciso deduzir de sua receita as despesas necessárias ao seu funcionamento e mais parcela destinada à reposição do capital e a novos investimentos na própria atividade da empresa, de modo que ela possa se manter competitiva. Só assim se saberá qual a quantidade de renda disponível para tributação. É claro que essa não é uma idéia suficientemente precisa, podendo ser preenchida de várias maneiras. Não há problema nisso, porém, pois não se procura aqui um conceito fechado e preciso de capacidade contributiva, o que nem seria possível. Procuram-se tão-somente os contornos de um conceito, isto é, uma idéia de capacidade contributiva, seu núcleo de significação⁵¹, o qual não pode ser desconsiderado pelo legislador. No mais, frise-se, o legislador é livre para preencher o sentido dessa expressão.

Além do limite mínimo, o princípio em tela indica, igualmente, um limite máximo para a tributação, limite este que é ainda mais fluido que o anterior. Um limite máximo evidente é o da proibição do confisco, princípio sobre o qual foram tecidas algumas considerações no item anterior. Quando se atinge o nível confiscatório, ultrapassou-se de longe o limite superior⁵² da capacidade contributiva. Desse modo, esse princípio perde um pouco de sua importância, a não ser pelo fato de expressar

51. Ver nota 34 do cap. 2º.

52. Essa expressão talvez não seja a mais adequada, mas foi a que se encontrou. Figure-se a existência de uma área de capacidade contributiva. Abaixo dela há uma área de incapacidade contributiva, delimitada por um limite (o inferior). Acima dela existe outra área de incapacidade contributiva, delimitada por outro limite (o superior). O limite inferior seria o mínimo vital. O superior não é tão nítido e quiçá fosse melhor falar-se em zona de fronteira superior. Para simplificar, porém, utiliza-se a expressão limite superior, para significar o limite acima do qual não há mais capacidade contributiva. Já o limite do confisco encontra-se ainda acima desse limite.

um último limite da capacidade contributiva. Se nenhum outro limite for aceito, certamente não se poderá chegar ao confisco da riqueza, porque aí restará ferido mais um princípio constitucional expresso. Entretanto, o limite máximo de tributação que é trazido pelo princípio da capacidade contributiva está muito aquém do confisco. Ele é traçado pelos princípios constitucionais enumerados nos artigos 3º e 170 da Constituição, dentre os quais se destacam os princípios da livre iniciativa, da justiça social, do livre exercício das profissões e da propriedade privada.

A livre iniciativa é a base de nosso sistema econômico, devendo ser respeitada pela tributação, o que vale dizer que esta não pode atingir índices tais a desincentivar a atividade econômica privada. Essa idéia pode ser bastante útil no caso da tributação das microempresas. De outro lado, contudo, como fiel da balança, encontra-se o princípio da justiça social, outro dos princípios fundantes de nossa Ordem Econômica Constitucional. Ele poderia justificar, por exemplo, tributação elevada sobre ganhos que não sejam derivados de atividades produtivas, de modo a se desestimular que algumas pessoas vivam de rendas imobiliárias, sem fazer qualquer esforço produtivo. Quanto ao livre exercício das profissões, naturalmente ele não pode ser impedido por via da tributação, o que significa que esta não pode se tornar tão onerosa a ponto de tornar desinteressante uma determinada atividade lícita. Outrossim, há de ser respeitada a propriedade privada, mais um dos pilares de nosso Sistema Econômico. Ela deve ser vista, no entanto, sempre em consonância com sua função social, o que justifica inclusive uma tributação proibitiva de propriedade que não esteja sendo utilizada de acordo com sua função social. Aliás, a própria

Constituição traz exemplos desse tipo de tributação (arts. 153, par. 4º; 156, par. 1º; 182, par. 4º, II).

Os autores estudados mencionam, ainda, os requisitos da atualidade e efetividade. O primeiro deles tem implicações quanto à possibilidade (ou não) de tributação com base em capacidade contributiva pretérita ou futura. Somente este último aspecto tem importância em nosso ordenamento, eis que se encontra nele expressamente consagrado o princípio da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, 'a') e, de quebra, aquele da anterioridade (art. 150, III, 'b'). Quanto ao aspecto da viabilidade (ou não) da tributação com fulcro em capacidade futura, não será aprofundada sua pesquisa, pois se trata de tema diretamente vinculado ao estudo das presunções, cujo exame não é objeto deste trabalho.

Já o segundo requisito (da efetividade) dá margem a não poucas controvérsias, como se teve oportunidade de verificar ao se tratar da capacidade contributiva sob os prismas abstrato e concreto, item ao qual se remete o leitor nessa ocasião (item 4.4.1.).

4.6. Princípio da capacidade contributiva: sua relação com os institutos da extrafiscalidade e da isenção

Por fim, chegamos ao último dos pontos controvertidos apontados no início do capítulo, que é o da indagação sobre as conseqüências do princípio, relativamente à extrafiscalidade e às isenções.

Quanto à extrafiscalidade, Moschetti⁵³ afirma que, diante da caracterização da capacidade contributiva como um princípio de base solidarística, torna-se mais fácil sua explicação, pois desse modo o dever de contribuir é visto juntamente com as exigências coletivas. Deve-se tirar de cada um, não somente de acordo com sua riqueza, mas também em função do interesse coletivo nos campos econômico e social, o que justifica a tributação com finalidade extrafiscal. Para se saber quais os fins sociais a serem tutelados, há que se consultar os princípios constitucionais. Releva notar que a tributação com fins sociais não pode servir para justificar o desrespeito a outros princípios constitucionais. Não se pode desconsiderar o direito de propriedade (em consonância com sua função social) nem o princípio da liberdade de iniciativa, ao se instituir tributação com fins extrafiscais. Solidariedade, lembra Moschetti, não é sinônimo de socialização.

53. Ob. cit. nota 26 deste capítulo.

Para De Mita⁵⁴, a tributação com fins extrafiscais é constitucional, quando esses fins são tutelados pela Constituição, mas ela sempre deve ter por pressuposto fato que seja manifestação de riqueza. Adverte o autor que não se pode confundir as presunções com as manifestações de capacidade contributiva utilizadas pela lei para a construção das hipóteses de incidência tributárias. Fala-se em presunção somente quanto à prova dos fatos e não quanto aos fatos em si. Tem-se uma presunção ao se estabelecer que a despesa prova a renda. Presume-se que o fato "despesa" sirva para provar o fato objeto de tributação "renda". Quanto à antecipação, ela é possível, desde que seja garantido o direito de reembolso dos valores eventualmente pagos a maior.

Para Aristides Horacio M. Corti⁵⁵, as presunções absolutas de capacidade contributiva serão inconstitucionais se se provar que a realidade econômica objeto delas é diversa daquela legalmente presumida. Isso porque a capacidade contributiva deve ser real, efetiva.

Segundo Becker⁵⁶, a tributação extrafiscal não contradiz o princípio em referência. Ela deverá obedecê-lo sempre, afora os casos de criação de tributo extrafiscal com finalidade proibitiva de um determinado tipo de conduta. E, mesmo nesses casos, há que se observar o mínimo indispensável.

Afirma José Marcos Domingues de Oliveira⁵⁷ que a extrafiscalidade é

54. Ob. cit. nota 39 deste capítulo.

55. Ob. cit. nota 40 deste capítulo.

56. Ob. cit. nota 17 deste capítulo.

57. Ob. cit. nota 11 do cap. 3º.

perfeitamente compatível com o princípio da capacidade contributiva. Mesmo nos tributos extrafiscais, a hipótese de incidência só pode estar constituída por fatos econômicos. Também não se admite a graduação regressiva das alíquotas de um tributo sobre receita crescente, sob o pretexto de sua extrafiscalidade. E as isenções extrafiscais só podem ser admitidas, se destinadas à tutela de valores constitucionalmente apreciáveis.

Cecília Maria Marcondes Hamati⁵⁸ é de opinião que a extrafiscalidade não se choca com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o tributo não tem como única finalidade a fiscal. A isenção é um meio de aplicação do princípio, na medida em que busca a satisfação de interesses públicos, como o maior desenvolvimento de uma região.

Regina Helena Costa⁵⁹ assevera que nos tributos extrafiscais, a incidência do princípio da capacidade contributiva é atenuada pela perseguição de outros objetivos. Mas ele não deixa de estar presente, ao menos no que se refere aos limites da tributação, tanto mínimos quanto máximos (mínimo vital, vedação ao confisco), os quais devem ser respeitados mesmo nesse caso. O que se dispensa é a graduação dos tributos extrafiscais de acordo com a capacidade contributiva. Quanto às isenções, diz ela, há que se distinguir as técnicas (ex.: isenção de IR para rendas inferiores a determinado valor), que confirmam o princípio, das isenções políticas, as quais o excepcionam. Por isso mesmo, a finalidade de cada isenção deve ficar muito clara, para que se possa verificar sua compatibilidade com a Constituição.

58. A Capacidade Contributiva, em Imposto de Renda - Estudos n. 16.

59. Ob. cit. nota 1 deste capítulo.

No atinente à extrafiscalidade, ela, de fato, não parece contrariar frontalmente o princípio da capacidade contributiva. Na verdade, como referido por Regina Helena Costa (acima), mesmo os tributos extrafiscais devem atender aos limites decorrentes do princípio da capacidade contributiva. E, pode-se acrescentar, devem obviamente atender ao aspecto objetivo desse princípio, devendo constar de sua hipótese de incidência um fato-signo presuntivo de riqueza. Esse tipo de tributo só não estará vinculado à graduação de acordo com a capacidade econômica. E a própria Constituição dá reforço a essa idéia, na medida em que indica hipóteses de extrafiscalidade (arts. 153, par. 4º; 156, par. 1º; 182, par. 4º, II). É evidente que o estabelecimento de tributos com essa finalidade só será possível se compatível com os valores constitucionais. Melhor explicando. O princípio da capacidade contributiva deve ser equilibrado com os demais valores constitucionais. Mas certamente que só se admite sua flexibilização, se estiverem em questão outros valores de mesmo nível.

Nesse ponto, releva lembrar também o que foi dito acerca da relação entre o princípio da capacidade contributiva e aquele outro, da isonomia, a saber: a graduação dos tributos de acordo com a capacidade contributiva não é o único meio de aplicação da igualdade em matéria tributária. Podem ser tomados outros elementos discriminadores (constitucionalmente relevantes) para a construção da norma tributária. Assim, por exemplo, o IPTU não terá alíquotas progressivas apenas em função da riqueza (valor da propriedade), mas também em razão do grau de cumprimento da função social da riqueza considerada (a propriedade). Com isso, conclui-se que a tributação extrafiscal deve atender aos aspectos já indicados do princípio da capacidade contributiva, além de dever atender a finalidade

constitucionalmente relevante e aos demais requisitos do princípio da isonomia (conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, exposta no capítulo 3º).

No que se refere às isenções, é de se concordar novamente com Regina Helena Costa, em que as isenções técnicas não representam nenhum problema, porque justamente procuram dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva. Mas as isenções políticas sim, desatendem o princípio. Discorda-se, portanto, da posição de Cecília Hamati (supra), por se entender que as isenções não constituem uma forma de dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva. Ao contrário, elas deixam de atendê-lo, na medida em que pessoas dotadas de capacidade econômica ficam dispensadas do pagamento do tributo. Sua instituição, todavia, é possível, com fulcro na argumentação desenvolvida no parágrafo anterior, de que os princípios constitucionais devem ser vistos em seu conjunto, limitando-se reciprocamente e de que o princípio da igualdade não se manifesta na seara tributária apenas através daquele da capacidade contributiva. Isso significa, entretanto, que as isenções só são admissíveis quando sua finalidade prestigiar valores constitucionais relevantes, devendo existir coerência lógica entre elas e a finalidade que lhes serviu de fundamento, satisfazendo-se, desse modo, o princípio da isonomia.

5. O CONCEITO DE RENDA DO CTN E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Nos capítulos anteriores, partiu-se da premissa de que não existe no ordenamento jurídico brasileiro um conceito constitucional fechado de renda ou de proventos. O que há são alguns contornos desses conceitos, decorrentes do significado mínimo de tais vocábulos e mais dos princípios constitucionais que lhes dizem respeito. E, de fato, não consta da Constituição nenhum conceito expresso de renda ou de proventos de qualquer natureza. Quanto ao primeiro conceito (de renda), não se tem conhecimento de nenhum doutrinador que tenha sustentado sua existência na Constituição (como um conceito fechado). No que se refere ao segundo conceito, os doutrinadores em geral aceitam aquele contido no Código Tributário. Mas há quem entenda existir um conceito constitucional expresso de proventos, como é o caso de Bernardo Ribeiro de Moraes¹. Em sua opinião, o Código Tributário não respeitou a definição constitucional de proventos, segundo a qual proventos são os pagamentos efetuados a servidores públicos.

Não se afigura possível concordar com esse posicionamento. É certo que a Constituição atual usa o vocábulo "proventos" quando trata da aposentadoria dos servidores públicos (art. 40). Entretanto, no artigo 153, parágrafo 2º, II, usa a palavra

1. O Objeto e o Fato Gerador do Imposto de Renda, em Estudos sobre o Imposto de Renda, pp. 59-69.

rendimentos para referir-se às aposentadorias e pensões em geral (incluídas as dos servidores públicos), o que faz ver que o vocábulo proventos, no artigo 40, foi usado simplesmente como sinônimo de rendimentos. E, de fato, é esse seu significado na língua portuguesa, conforme se lê no verbete respectivo do Dicionário Aurélio². Ademais, o Código Tributário já define "proventos de qualquer natureza" como outros acréscimos patrimoniais, desde a sua edição, em 1966. Por conseguinte, se a palavra houvesse sido usada no Capítulo Constitucional do Sistema Tributário (da C.F./88) com sentido diverso, certamente isso teria sido indicado expressamente.

Em outras palavras, ao usar exatamente a mesma expressão constante do Código Tributário, sem atribuir-lhe outro significado, conclui-se que a Constituição, em princípio, empregou-a com aquela acepção. Até porque, se ela tivesse sido usada no sentido de remuneração de aposentadoria dos servidores públicos, não haveria necessidade de constar "proventos de qualquer natureza". Bastaria constar proventos, pois os vencimentos de servidores públicos aposentados só têm uma natureza, que é a de benefício previdenciário. Tudo isso para estabelecer que não há uma definição constitucional expressa de "proventos de qualquer natureza", opinião esta, aliás, da grande maioria de nossa doutrina, consoante se verá mais adiante (no item 5.1.2).

Inexistindo conceituação constitucional das expressões ora analisadas, é de se verificar se a definição constante do Código Tributário é compatível com os princípios constitucionais relativos à regra-matriz de incidência do IR, estudados nos capítulos

2. Novo Dicionário Básico da Língua Portuguesa Folha/Aurélio, 10/94, p. 535. Lê-se ali que provento quer dizer proveito, rendimento, lucro.

anteriores.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional é do seguinte teor:

*" 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."*

É fácil intuir que essas noções (de renda e de proventos), por si sós, não ferem nenhum dos princípios constitucionais supra estudados. O que pode acontecer é que a lei ordinária, ao instituir o imposto, acabe por desrespeitar algum deles.

O único princípio que merece uma análise mais detida, por poder gerar alguma dúvida, é o da repartição constitucional de competências. Verifica-se, porém, que também ele foi devidamente observado. Os conceitos de renda e de proventos falam em produto do capital e em acréscimos patrimoniais, com o que se distinguem nitidamente do conceito de patrimônio. Outrossim, diferenciam-se do conceito de faturamento, já que este significa total de ingressos decorrentes de vendas e/ou serviços prestados.

Em relação aos demais princípios, basta uma leitura atenta do dispositivo supra transcrito e dos capítulos já mencionados, para concluir-se da compatibilidade das definições propostas pelo Código, com a Constituição.

A seguir, passa-se a estudar com mais detença as definições em tela.

5.1. Regra-matriz de incidência do IR no CTN

Os doutrinadores em geral entendem que o Direito brasileiro adotou a teoria do acréscimo patrimonial para a conceituação de renda. Isso decorre do fato de o Código falar em produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos e nos acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I. Vale dizer, reúnem-se os conceitos de renda e proventos num só, de renda em sentido amplo, por não se considerar muito técnica a alusão a proventos.

Parece existir, contudo, um equívoco na asserção pura e simples de que a teoria adotada pelo Código é a do acréscimo patrimonial. É que, em seu sentido estrito, o acréscimo patrimonial não envolve os rendimentos consumidos. Somente se utilizada essa expressão num sentido amplo, como o faz Belsunce, é que se poderia dizer que a teoria adotada por nossa Lei Complementar Tributária é a do acréscimo patrimonial.

Afirma-se que Belsunce, ao falar em acréscimo patrimonial, fá-lo num sentido amplo, pois inclui entre os partidários dessa teoria, por exemplo, John F. Due, o qual

conceitua como renda o valor dos bens e serviços consumidos mais o aumento de patrimônio de uma pessoa durante certo período de tempo. Vale dizer, para Due, renda não é somente o aumento de patrimônio, mas sim esse aumento mais o valor dos bens e serviços consumidos. Apesar disso, frise-se, Belsunce o inclui entre os partidários da teoria da renda-acrécimo patrimonial³.

Não é aconselhável, todavia, utilizar a expressão "acrécimo patrimonial" em sentido tão amplo, sob pena de serem confundidos conceitos distintos, quais sejam o de "acrécimo patrimonial" e o de "renda consumida". É que, uma vez conceituado renda simplesmente como "acrécimo patrimonial", há uma tendência (por ocasião do exame sobre a existência (ou não) de renda numa determinada hipótese) a se verificar o que é patrimônio e, via de conseqüência, o que constitui acréscimo a esse patrimônio, deixando-se de considerar o que foi consumido no período. Isso eventualmente pode distorcer a análise acerca da existência (ou não) de renda tributável em determinada hipótese⁴, porque nem todo produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, I, CTN) acarretará um acréscimo patrimonial. Algumas vezes, esse produto será consumido, e não acrescido ao patrimônio do contribuinte. Conforme será visto mais adiante, também a renda consumida participa da regra-matriz de incidência do IR, como definida pelo Código Tributário. Portanto, ao invés de se afirmar que o Código adotou a teoria da renda-acrécimo patrimonial,

3. Sobre essa questão, ver o cap. 2º, item 2.2.2.

4. Em geral não haverá distorção, uma vez que se costuma analisar os casos concretos sob a perspectiva da existência (ou não) de elemento positivo da renda na hipótese examinada, sem a consideração da renda global. Ou seja, ao se verificar, v.g., se a indenização por desapropriação constitui renda, na verdade, o que se examinará é se ela é elemento positivo da renda, se constitui receita para quem a recebe, desconsiderando-se os demais aspectos do conceito de renda (as demais receitas e despesas que o compõem). Isso é feito, porque não interessa, para a análise de cada hipótese, a consideração do conceito de renda como um todo. Interessa apenas saber se naquela hipótese é possível falar-se na existência de receita ou de despesa.

talvez fosse melhor dizer-se que ele adotou, isso sim, uma regra-matriz de incidência ampla para o IR. Ela abrange a renda mais os proventos.

Pode-se falar, então, em renda em sentido amplo (abrangendo os proventos) e renda em sentido estrito. Ou é possível dizer-se que o fato-signo presuntivo de riqueza descrito no aspecto material da hipótese de incidência do IR pode se configurar tanto como renda quanto como proventos de qualquer natureza (doravante simplesmente "proventos").

5.1.1. Conceito de renda em sentido estrito (s.e.)

Ao definir a renda (s.e.)⁵ como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o Código Tributário adotou a teoria da renda-produto ou a teoria das fontes. Isso não significa que tenha sido adotada essa teoria com todos os elementos colocados pelos seus partidários para a conceituação de "renda". Até porque eles mesmos divergem entre si. Quando se afirma que o Código adotou a teoria das fontes, o que se pretende é dizer que ele excluiu a teoria da

5. Cabe anotar que não se está voltando aqui à questão tratada no item anterior. Lá se procurou identificar a composição da regra-matriz de incidência do IR, concluindo-se que ela está composta por dois elementos, a saber: a renda s.e. + os proventos de qualquer natureza, aos quais, em conjunto, se denominou renda s.a.. Nesse item, está sendo pesquisado o conceito do primeiro dos elementos mencionados, a renda s.e.. No próximo item, será pesquisado o conceito do segundo elemento, os proventos.

Quanto ao fato de a expressão "s.e." ter sido colocada entre parênteses, isso foi feito, porque não se trata de expressão constante do Código Tributário, ora citado, mas sim de expressão decorrente de classificação apresentada no presente trabalho, valendo esse comentário para todas as vezes em que referida expressão aparecer entre parênteses.

renda-acrécimo patrimonial⁶ para a definição de renda (s.e.), exigindo que esta decorra de uma fonte produtiva (capital, trabalho ou a combinação de ambos). Ficam excluídos dessa definição, portanto, os acréscimos patrimoniais gratuitos, como as mais-valias, já que eles não se originam do emprego do capital do contribuinte (nem, evidentemente, do seu trabalho nem da combinação de ambos). Originam-se de causas fortuitas. Assim, as mais-valias, por exemplo, não se classificam como renda s.e., porque não são produto do capital. Há um simples aumento de valor do patrimônio, porém nada foi produzido por ele.

Deduz-se, ainda, da dicção da Lei Complementar Tributária que o “produto” a que ela se refere, em que pese não estar isso expresso, é o produto líquido. Nem poderia ser diferente, pois essa característica faz parte do núcleo de significação (ou significado mínimo)⁷ do vocábulo renda, tanto que todas as teorias sobre a renda⁸ conceituam-na como produto líquido. E o significado mínimo dos vocábulos utilizados pela Constituição para a distribuição de competências, como visto, deve ser preservado, sob pena de restar ferido o princípio constitucional da repartição de competências tributárias. No caso, a desconsideração do núcleo de significação do vocábulo renda conduziria à tributação do faturamento, o que é objeto de tributos da competência de outros entes da federação.

Pois bem, renda s.e. é, então, o produto líquido e este vem a ser o resultado das receitas menos as despesas feitas para sua obtenção, incluídas aí as despesas

6. Sobre as teorias da renda-produto (ou teoria das fontes) e da renda-acrécimo patrimonial, ver o capítulo 2º.

7. Sobre o que seja “núcleo de significação de um vocábulo”, ver nota 34 do cap. 2º.

8. Ver cap. 2º, itens 2.1, 2.2.1 e 2.2.2.

para manutenção da fonte. Isto porque o produto não seria obtido se não existisse a fonte. Assim, o desgaste dessa fonte foi tão necessário para a obtenção do produto quanto as demais despesas (com energia elétrica, pessoal, etc.).

Por outro lado, não importa qual o destino desse produto líquido. Independentemente de ser ele consumido ou poupado por seu titular, estará sujeito à tributação pelo IR.

Mas como se distinguir a renda s.e. consumida das despesas? Despesa é tudo aquilo que é necessário para a produção da renda s.e., sem o que não seria possível a sua obtenção, incluindo-se aí os gastos necessários para manutenção da fonte⁹. Renda s.e. consumida é aquela parcela de renda s.e. (receitas menos despesas) que não foi utilizada para poupança, mas para gastos que não seriam necessários para a obtenção das receitas. Na pessoa jurídica, são exemplos desses gastos o pagamento de dividendos aos sócios e as doações, entre outros.

A questão, no entanto, não se encerra aí. Existe, ainda, outro tipo de elemento negativo na composição do resultado da pessoa jurídica, o qual poderia ser confundido com as despesas ou com a renda s.e. consumida. São as perdas de capital, que compõem a faceta negativa do conceito de proventos. Estas, diferentemente das despesas, são involuntárias. Decorrem de caso fortuito ou de força maior e ocasionam decréscimo patrimonial para a empresa. Já as despesas e a renda s.e. consumida decorrem de decisão da empresa. Um exemplo de perda de

⁹ Existe a questão das despesas decorrentes de atividades ilícitas. Seria possível abatê-las das receitas? Voltar-se-á a essa questão no capítulo 6º, por ocasião do estudo da viabilidade de tributação das atividades ilícitas.

capital é a desvalorização de um imóvel da empresa. No item seguinte (5.1.2.) se verá mais sobre esse assunto.

Do enunciado legal, conjugado com o princípio constitucional da capacidade contributiva, decorre, ainda que renda em sentido estrito é riqueza nova. Não é qualquer produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Somente quando esse produto consistir em riqueza nova é que se tem renda s.e.. Isso significa que apenas fatos de conteúdo econômico participam do conceito jurídico de renda s.e.. Nem poderia ser diferente, de vez que o princípio da capacidade contributiva exige que a hipótese de incidência esteja composta por fatos econômicos para que se configure como tributária. E quanto ao qualificativo “nova”, decorre ele dos termos do Código Tributário, o qual fala em “produto”. Ora, produto é sempre algo novo, é o resultado. No caso, é o resultado do emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Mas o que é riqueza nova? É tudo o que se acrescer ou que for passível de ser acrescido ao patrimônio. Todos os direitos que ingressam no patrimônio em dado momento, ainda que imediatamente consumidos (renda consumida), não resultando ao final do período acréscimo patrimonial, constituem riqueza nova. Mais adiante, ao se pesquisar o conceito de patrimônio, será possível compreender melhor a relação existente entre riqueza e patrimônio, para efeitos tributários.

Numa síntese do que se viu até o momento, pode-se dizer que renda s.e. é: a) riqueza nova; b) proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (fontes produtivas); c) não importando o seu destino (consumo ou poupança) e d)

devendo essa riqueza nova corresponder ao produto líquido (receitas menos despesas) resultante da fonte produtiva.

É interessante anotar que todos esses elementos são enumerados pelos adeptos das teorias da renda-produto, examinadas no capítulo 2º.

5.1.2. Conceito de proventos de qualquer natureza

Proventos, segundo o código, são os acréscimos patrimoniais não compreendidos na noção de renda (s.e.). Os tributaristas em geral entendem que essa expressão foi utilizada para dar maior amplitude ao conceito de renda (em sentido amplo).

Modesto Carvalhosa¹⁰ afirma ser confusa a redação do Código Tributário relativamente aos proventos de qualquer natureza, mas a seu ver pretendeu-se incluir os acréscimos patrimoniais provenientes de ilícitos ou de fonte não identificável. Não se incluem aí os acréscimos a título gratuito. Eles fogem à esfera de imposição do IR, porque não se originam de patrimônio do contribuinte, mas se constituem em capital transmitido para o contribuinte.

Mairo Caldeira de Andrade¹¹ entende que a expressão "proventos de qualquer

¹⁰ Ob. cit. nota 19 do capítulo 2º.

¹¹ Imposto sobre a renda - A aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica - limite de sua incidência, RDT n. 43, pp. 144-164.

natureza" foi utilizada para serem evitadas controvérsias acerca da amplitude do conceito de renda, com a inclusão em seu bojo dos ganhos de capital.

Para Rubens Gomes de Sousa¹², os proventos de qualquer natureza podem ser qualquer ganho não incluído no conceito clássico de renda (da teoria das fontes).

Luciano Amaro¹³ preceitua que renda e proventos de qualquer natureza são expressões sinônimas, utilizadas para frisar que qualquer renda pode ser tributada pelo IR. O que o Código Tributário Nacional pretendeu foi consagrar a teoria do acréscimo patrimonial.

A razão parece estar com os três últimos tributaristas, no sentido de que a expressão "proventos" foi empregada pela Constituição (art. 153, III) para dar maior amplitude à regra-matriz de incidência do IR, evitando-se a discussão sobre se o conceito de renda estaria limitado àquele proposto pela teoria das fontes (sob o argumento de que essa teoria estaria mais de acordo com as teorias econômicas, como visto no capítulo 2º).

Quanto ao significado da expressão "proventos", é de se concordar com Mairo Caldeira de Andrade e com Rubens Gomes de Sousa. Proventos, segundo estabelece o Código Tributário Nacional, são todos os acréscimos patrimoniais não incluídos na noção de renda da teoria das fontes, independentemente de sua origem, sendo que os mais freqüentes são as mais-valias.

12. Imposto de renda: não-incidência sobre a conferência de bens de uma pessoa jurídica a outra por valor superior àquele por que figuram no ativo da primeira, em Pareceres 1 - Imposto de Renda, 1975, pp. 17-58.

13. Imposto de renda: regimes jurídicos, no Curso de Direito Tributário coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, pp. 313- 38.

Para uma melhor compreensão do conceito de proventos, é preciso inicialmente examinar a definição de patrimônio.

Patrimônio é, no dizer de Orlando Gomes¹⁴, o conjunto de direitos e obrigações pecuniariamente apreciáveis de uma pessoa.

Antônio Chaves define o patrimônio como o *"Conjunto de relações jurídicas positivas (patrimônio ativo) e negativas (patrimônio passivo) pertencentes a uma pessoa física ou jurídica, dotado de utilidade econômica e suscetível de avaliação pecuniária."*¹⁵.

Carlos Alberto da Mota Pinto conceitua patrimônio com base nos mesmos elementos e anota que *"Não fazem parte do património certas realidades, susceptíveis de ter grande relevância para a vida económica das pessoas, mas que não são relações jurídicas existentes, sendo antes meras fontes de rendimentos futuros. É o caso da força de trabalho, da competência técnica de um indivíduo, do seu crédito, etc."*¹⁶.

No entender de Modesto Carvalhosa¹⁷, constitui patrimônio de uma pessoa toda disponibilidade por ela possuída, de bens materiais ou de força de trabalho produtivo¹⁸.

14. Introdução ao Direito Civil, pp. 177-79.

15. Tratado de Direito Civil, vol. I, tomo II, p. 1.007.

16. Teoria Geral do Direito Civil, p. 343.

17. Ob. cit. na nota 19 do capítulo 2º, p. 189.

18. O conceito de patrimônio proposto por Carvalhosa encontra-se transcrito no capítulo 2º, item 2.2.3.

Hugo de Brito Machado¹⁹ assevera que os conceitos de patrimônio e renda, no âmbito do imposto sobre a renda, são estritamente econômicos. Não há que se falar aí de patrimônio moral.

De acordo com Clóvis Beviláqua, o patrimônio é o *"Complexo das relações jurídicas de uma pessoa, que tiverem valor econômico. Incluem-se no patrimônio: 1º) a posse; 2º) os direitos reais; 3º) os intelectuais (o autoral, a patente de invenção, a propriedade das amostras e modelos, a da firma comercial, a das marcas de fábrica); 4º) os obrigacionais; 5º) as relações econômicas do direito da família; 6º) as ações oriundas desses direitos, as quais, em verdade, não passam de aspectos dos mesmos"* ²⁰.

Para Messineo²¹, o patrimônio é um conjunto de relações, isto é, de direitos e obrigações (e não de objetos) economicamente avaliáveis. Cada sujeito tem um patrimônio, mas existem os chamados patrimônios separados, que são massas patrimoniais com destinações diversas.

Segundo Serpa Lopes²², o patrimônio é um complexo de direitos e obrigações de conteúdo econômico. Estão incluídos nele unicamente os direitos reais e os de crédito.

Na lição de Caio Mário, *"Somente aquelas relações jurídicas que tenham*

19. Indenizações e Imposto de Renda, em Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos, pp. 03-07.

20. Apud José Amado Nascimento, Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 57, p. 263.

21. Manual de Derecho Civil y Comercial, Tomo II, pp. 261- 66.

22. Curso de Direito Civil, vol. VI, pp. 50-79.

*expressão pecuniária, isto é, que se possam converter em crédito financeiro, para alguém (...)*²³ é que integram o patrimônio, o qual é uno.

Verifica-se que os civilistas em geral não incluem no conceito de patrimônio a força de trabalho. E, realmente, consoante lembrado por Marçal Justen Filho²⁴, o conceito de patrimônio, ao menos para os fins do direito tributário, não pode incluir qualidades físicas ou morais de seu titular, sob pena de se tornar inviável a definição de tributo. Essa definição pressupõe a idéia de riqueza, visto como a tributação é uma forma de se retirar parcela da riqueza do contribuinte. E não se pode retirar riqueza, senão de onde ela existe. É por essa razão que só podem ser tomados por base para a tributação fatos que constituam índices de riqueza (princípio da capacidade contributiva), fatos de conteúdo econômico. Em termos jurídicos, os direitos representativos de riqueza são os chamados direitos patrimoniais. O patrimônio é exatamente o conjunto de direitos e obrigações de cunho econômico de uma pessoa. E têm cunho econômico aquelas relações jurídicas cujo objeto mediato²⁵ seja passível de avaliação pecuniária, porque em nosso sistema econômico o padrão de troca é a moeda.

Assim, pode-se concluir que se a noção de patrimônio for estendida para abranger elementos não econômicos ou elementos que no futuro possam vir a produzir riqueza, não se terá mais parâmetros para a tributação. Poderia ser tributada

23. Instituições de Direito Civil, p. 268.

24. Em conversa em seu escritório.

25. Orlando Gomes explica que o objeto imediato da relação obrigacional é a prestação e seu objeto mediato é o bem ou serviço a ser prestado (Obrigações, p. 17).

a beleza ou a inteligência de uma pessoa, de vez que elas constituem elementos passíveis de gerar riqueza no futuro. Contudo, adotando-se definição mais restrita de patrimônio, tais características pessoais não estariam nele incluídas, já que não são, por si sós, passíveis de avaliação pecuniária, sobretudo porque não podem ser objeto de trocas no mercado (somente seu uso pode ser cedido, mas não a beleza ou a inteligência em si).

Há, ainda, mais um aspecto merecedor de atenção especial no conceito de patrimônio; aquele atinente ao significado da locução “conteúdo econômico”. Os doutrinadores normalmente não se detêm nesse problema. Preocupam-se apenas em estabelecer o caráter econômico das relações jurídicas que compõem o patrimônio. Não se aprofundam na pesquisa do significado daquela expressão.

Dentre os autores estudados, encontra-se uma referência à questão em Caio Mário e Sílvio Rodrigues. Nas palavras deste, *“O patrimônio de um indivíduo é representado pelo acervo de seus bens, conversíveis em dinheiro. Há, visceralmente ligada à noção de patrimônio, a idéia de valor econômico, suscetível de ser cambiado, de ser convertido em pecúnia.”*²⁶

Como examinado supra, tem-se, nesse mesmo sentido, o ensinamento de Caio Mário, para quem apenas as relações jurídicas que possam ser convertidas em crédito financeiro integram o patrimônio.

E, de fato, o valor econômico que interessa para o Direito Tributário (o que indica capacidade contributiva) é sempre um valor passível de conversão em moeda.

26. Direito Civil — Parte Geral, vol. 1, p. 111.

Até porque o tributo será pago em moeda. Por conseguinte, somente quem dispuser de moeda ou de direitos conversíveis em moeda estará dotado de capacidade contributiva²⁷.

Tomando-se por base essas considerações, pode-se dizer que o valor econômico, no caso dos direitos reais, é aquele pelo qual o bem pode ser trocado no mercado. Em se tratando de direitos de crédito, é o valor em moeda do crédito.

Pois bem, até aqui se tem que patrimônio é o conjunto de direitos e obrigações de conteúdo econômico de uma pessoa.

Proventos, como visto, são os acréscimos²⁸ a esse patrimônio que não constituem renda s.e.. O acréscimo patrimonial é obtido pela comparação entre o patrimônio existente no início do período e aquele existente ao seu final. Para tal, deve-se verificar o valor de cada direito e de cada obrigação no início desse período e depois verificar o seu valor ao final dele, considerando-se tanto as mais-valias como as menos-valias. Só assim se terá o correto valor do que foi acrescido ao patrimônio no período.

Em outras palavras, quando o Código fala em “acrécimo patrimonial”, isso

27. Quando se fala em direitos conversíveis em moeda, não se quer dizer direitos imediatamente conversíveis em moeda. São direitos conversíveis em moeda, por exemplo, os bens imóveis. Em outras palavras, o que se pretendeu dizer foi que só indicam capacidade contributiva os direitos patrimoniais.

28. O aumento meramente inflacionário nunca poderá ser considerado acréscimo patrimonial, pois não indica capacidade contributiva. Trata-se de mero ajuste nominal do valor do bem, em razão da perda de valor da moeda. Ou seja, ainda que nominalmente o preço do bem seja maior, o poder de compra representado por essa maior quantidade de moeda é o mesmo. Muito se poderia discorrer acerca dos efeitos da inflação e da correção monetária. Mas não se pretende fazê-lo aqui. Sempre que se falar em acréscimo de valor, ao longo do trabalho, é acréscimo real de valor, já deduzidos os efeitos da inflação.

equivale a dizer “variação patrimonial positiva”²⁹. E nem poderia ser diferente, sob pena de restar ferido o princípio constitucional da repartição de competências tributárias, com a tributação do patrimônio, nas hipóteses em que, apesar de ter havido acréscimos brutos, houve decréscimos patrimoniais maiores que os acréscimos do período. E mesmo quando isso não acontecer, restará desatendido o princípio da capacidade contributiva, sob o prisma da igualdade e, eventualmente, também da progressividade e do confisco.

Tomando-se o valor do acréscimo patrimonial líquido (ou variação patrimonial positiva) do período e deduzindo-se a parcela que se caracteriza como renda s.e. poupada, tem-se a parte do acréscimo que corresponde à noção de proventos.

Aplicando-se essas considerações especificamente à tributação das mais-valias (consideradas separadamente dos demais elementos patrimoniais), as quais são classificáveis como proventos, conclui-se que sua tributação envolve necessariamente a consideração das menos-valias. Ou seja, as mais-valias, por si só, não se caracterizam como proventos. Elas são apenas o elemento positivo do provento, do mesmo modo que as receitas não podem ser consideradas renda s.e., mas apenas seu elemento positivo. A noção de renda s.e. decorre da equação “receitas menos despesas” (aí englobadas aquelas necessárias à conservação da fonte). Da mesma forma, a noção de proventos decorre da equação “demais acréscimos patrimoniais brutos menos demais decréscimos patrimoniais” ou

29. Nesse passo, cabe anotar que embora o uso da expressão “variação patrimonial positiva” talvez tomasse mais claro o tratamento do tema, manter-se-á a expressão “acrécimo patrimonial”, por ser ela a expressão constante do Código e também aquela adotada pela doutrina pátria. Mas sempre que se utilizar esta última expressão, ela deverá ser entendida com o significado de “acrécimo patrimonial líquido” ou “variação patrimonial positiva”.

“variação patrimonial positiva”.

Essa observação é muito importante, porque em geral se fala em tributação das mais-valias, porém se olvida que essa tributação envolve obrigatoriamente a consideração das menos-valias patrimoniais do período, sob pena de se ter outra grandeza qualquer, mas não acréscimo patrimonial (líquido).

Sobre as mais-valias, há ainda uma palavra a ser dita. Elas só se configurarão como renda em sentido amplo (na modalidade de proventos), desde que efetivas. Não se pode tributar mais-valias meramente potenciais. Apenas quando existe efetivamente um acréscimo de valor de direitos do patrimônio é que se pode falar em mais-valias, para efeitos de tributação.

Até aí, nenhum problema. A dificuldade consiste em saber quando se está diante de um efetivo acréscimo de valor de direitos patrimoniais. A solução dessa questão é complexa. Talvez se deva começar por verificar qual o valor de um direito ao ingressar no patrimônio. Só assim será possível saber se houve posteriormente um incremento de seu valor.

Quando se fala em valor econômico de um direito, essa não é uma noção de base jurídica, mas, por óbvio, de base econômica. O valor de um direito, ao ingressar no patrimônio de uma pessoa, é aquele pelo qual ele é recebido. Nem sempre é fácil determinar tal valor. Para o estudo das mais-valias, interessa precipuamente a determinação do valor do direito de propriedade sobre bens imóveis³⁰, pois é aí que

30. Pode-se verificar uma mais-valia em outros tipos de direitos. Mas selecionou-se, a título de exemplo, o direito de propriedade sobre bens imóveis, por se tratar do caso mais corriqueiro na vida prática.

elas ocorrem com mais freqüência.

Seu valor em moeda será aquele pelo qual foi realizada sua última troca, isto é, o valor pelo qual o bem ingressou no patrimônio de seu titular. Se o ingresso se deu a título oneroso, basta verificar o valor pago pelo bem. Se a título gratuito, há de se pesquisar o valor pelo qual o bem constava do patrimônio do transmitente.

Mas o bem pode, ainda, surgir originariamente no patrimônio de seu titular. Seu valor será, então, aquele de custo. É o que se dá na hipótese de uma casa construída pelo próprio contribuinte. Seu valor será igual ao custo das matérias-primas empregadas para sua construção.

Se, porventura, não for possível encontrar o valor de troca ou de custo do bem (o que não é freqüente), então será necessário estimar seu valor de mercado.

Determinado o valor do bem, ter-se-á uma mais-valia quando se constatar um aumento desse valor. Ocorre que só é possível constatá-lo com certeza, no momento em que for realizada nova troca, pois, como dito, o valor que interessa para o Direito Tributário é o valor em moeda pelo qual o bem pode ser trocado no mercado. Apenas esse valor denota capacidade contributiva. Antes disso, qualquer aumento de valor desse direito, por mais provável que seja, será meramente hipotético³¹.

Conseqüentemente, para que uma mais-valia se caracterize como elemento positivo de acréscimo patrimonial, relativamente ao direito de propriedade sobre bem

31. Isso não significa que não seja possível estabelecer uma presunção de acréscimo patrimonial, com base em elementos fáticos que indiquem um incremento do valor de troca de determinado bem. Esse, contudo, é um problema da teoria das presunções, a qual não é objeto de estudo nesse trabalho.

imóvel, é preciso que haja uma troca desse bem no mercado, por preço superior àquele de sua aquisição (desconsiderando-se a valorização meramente inflacionária). Enquanto o bem não estiver no mercado, terá mero valor de uso, o qual não importa para efeitos de capacidade contributiva.

Esse mesmo raciocínio vale para as menos-valias. Aliás, toda e qualquer renda em sentido amplo só pode ser tributada se efetiva, se há realmente riqueza nova.

Quadra anotar que esse aspecto somente foi mencionado nesse momento, porque nas mais-valias é que surge o problema. Discute-se muito se é preciso sua realização e separação, conforme visto no capítulo 2°. Ocorre que os autores atribuem significados diversos a esses termos. Por essa razão e por não constarem essas expressões do Código Tributário, deixa-se de considerar a questão sob esse prisma.

O importante é saber que só se pode tributar qualquer renda em sentido amplo (doravante simplesmente renda s.a.), e inclusive as mais-valias, quando efetiva e objetivamente se puder falar em riqueza nova, qualquer que seja sua causa. Essa a razão de nossa legislação em geral submetê-las ao IR somente por ocasião do que chama de "realização", seja pela alienação do bem, seja por qualquer outro modo³².

32. Um exemplo disso é o da tributação do lucro inflacionário, o qual, nos termos da Lei n. 9.065/95 (art. 3° e ss.), somente será tributado quando realizado, esclarecendo a lei as hipóteses em que tal se dá. Outro exemplo, tem-se na tributação de eventual lucro deocorrente de reavaliação de bens do ativo permanente, o qual só será tributado quando realizado, indicando a lei os casos em que isso acontece (v. art. 35, par. 1° D.L. 1.598/77, art. 1°, VI, D.L. 1.730/79 e arts. 382 e 383 do RIR/94).

5.1.3. Conceito de renda em sentido amplo

Conjugando-se as noções de renda s.e. e de proventos, extrai-se que a regra-matriz de incidência do IR consiste nos acréscimos patrimoniais mais a renda consumida, pois enquanto o conceito de renda s.e. é o da teoria das fontes³³, não importando o seu destino (se para poupança ou para consumo), o conceito de proventos é o da teoria do acréscimo patrimonial (residual). Unindo-se essas duas noções, tem-se que renda s.a. é o acréscimo patrimonial total (renda poupada + demais acréscimos patrimoniais) mais a renda consumida ou, em outras palavras, é riqueza nova, independentemente de sua fonte ou de sua destinação.

5.2. Conceito de renda em sentido amplo: algumas questões diretamente vinculadas a seu conteúdo

Examinam-se, a seguir, algumas questões ligadas ao conceito de renda em sentido amplo que têm suscitado dúvidas na doutrina. São elas: Também os ingressos decorrentes de transmissões a título gratuito (doações, heranças, etc.)

33. Nos moldes já explicados no item 5.1.1.

constituem renda? E os serviços decorrentes do uso dos bens de propriedade do próprio contribuinte ou decorrentes de sua própria atividade enquadram-se, igualmente, no conceito de renda?

Modesto Carvalhosa³⁴ é de parecer que os acréscimos gratuitos ao patrimônio constituem capital, não renda. Assim também pensa Sebastião Reis³⁵, segundo o qual a expressão rendas e proventos de qualquer natureza abrange os ganhos de capital, mas não os acréscimos a título gratuito.

Nesse mesmo sentido posiciona-se, ainda, Bulhões Pedreira³⁶, o qual assevera que se deve distinguir entre transferências de renda e transferências de capital. Aquelas são renda atribuída a uma pessoa independentemente de sua participação na produção. Estas não se incluem no conceito de renda, pois acrescem diretamente o capital, o poder econômico da pessoa. Entende o autor que elas não podem estar incluídas no conceito de renda e proventos de qualquer natureza, como pretendeu fazer o Código Tributário, sob pena de inconstitucionalidade.

Gilberto de Ulhôa Canto, Ian Porto Alegre Muniz e Antonio Carlos Garcia de Souza³⁷ não concordam com a posição de Modesto Carvalhosa e de Bulhões Pedreira acerca dos acréscimos decorrentes de heranças e doações. Entendem que eles só não podem ser tributados no caso de se referirem a bens imóveis e isso porque a competência para a tributação desses fatos é estadual. Cuidando-se de

34. Ob. cit. na nota 19 do capítulo 2º.

35. Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza na Jurisprudência, RDT n. 39, p. 148-58.

36. Ob. cit. na nota 23 do cap. 2º, p. 176.

37. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 11, pp. 01-44.

bens móveis, os autores não vêem impedimento a sua tributação pelo IR³⁸.

Alcides Jorge Costa³⁹, citando John Due, afirma incluir-se no conceito de renda como acréscimo patrimonial, o valor do consumo de serviços de produção própria e de uso de bens próprios, sendo que, via de regra, esses valores deixam de ser tributados, por razões de política fiscal. Quanto às heranças e doações, diz que, se adotada a teoria do acréscimo patrimonial sem temperamentos, elas são tributáveis. Comenta que há quem sustente sua intributabilidade, em razão de elas caracterizarem-se como transferências de capital. Não se posiciona acerca desse entendimento, mas afirma que de qualquer forma, as heranças e doações são intributáveis, por estarem incluídas na competência tributária estadual.

Conforme estudado no capítulo 2º, Laufenburger, John Due e Jarach sustentam encontrarem-se incluídos no conceito de renda os serviços produzidos pela própria pessoa, assim como aqueles decorrentes do uso de seus bens. A posição de Laufenburger e de John Due a respeito do tema, decorre do fato de eles incluírem no conceito de renda todos os serviços recebidos pela pessoa, entre os quais se encontram aqueles ora examinados. Já Jarach preleciona que tais serviços devem ser tidos como renda, em razão de denotarem capacidade contributiva.

Naquele mesmo capítulo, viu-se que Seligman também inclui no conceito de renda os serviços decorrentes do uso dos bens próprios, ao entendimento de que se o bem estivesse alugado, o valor do aluguel certamente seria tido como renda.

38. É preciso lembrar que os autores escreveram sob a égide da Constituição anterior. A atual atribui aos estados-membros competência para a tributação da transmissão "causa mortis" ou doação de quaisquer bens ou direitos (art. 155, I).

39. Ob. cit. na nota 1 do cap. 1º, pp. 19-31.

Outrossim, viu-se que Belsunce discorda da inclusão, no conceito de renda-produto, de quaisquer presunções de rendimentos decorrentes dos serviços prestados pelos bens, por entender incompatível com tal conceito de renda, a inclusão em seu bojo de bens imateriais.

Esse pensamento (de Belsunce), conquanto se refira apenas à teoria da renda-produto, parece ser o mais compatível com o conceito de renda s.a. tributável. Com efeito, os serviços decorrentes diretamente do uso dos bens de propriedade do contribuinte (derivados do uso do bem pelo próprio contribuinte) não lhe acrescem o patrimônio para efeitos jurídicos. A renda que deu origem a estes bens já foi tributada. Se forem tributados os gozos decorrentes do uso deles pelo próprio contribuinte, estará sendo tributado o patrimônio, o que fere a repartição constitucional de competências tributárias. A tributação do patrimônio, consoante verificado anteriormente (capítulo 3º), não pode ser confundida com a tributação incidente sobre a renda.

Convém analisar a questão mais detalhadamente. A propriedade de bens, juridicamente, confere a seu proprietário os poderes de uso, gozo e disposição. Ora, o simples exercício desses poderes, sem que daí surjam quaisquer novos direitos, é parte integrante já do patrimônio do contribuinte. Em outras palavras, se o contribuinte possui um imóvel, ele possui já o direito de usá-lo, de dele fruir ou de dispor dele. Esses poderes são intrínsecos à propriedade desse imóvel. Desse modo, não podem ser tributados como acréscimos a essa propriedade. Portanto, se o contribuinte utiliza esse imóvel para sua residência, desse ato não resulta nenhum

acréscimo a seu patrimônio e, por conseqüência, não se pode falar em proventos. O simples uso ou gozo de um bem também não pode ser considerado como renda s.e. produzida por esse bem. Nada se produziu. Não há riqueza nova, que é um dos requisitos da renda s.e., nos termos da teoria da renda-produto. Além do mais, a tributação do uso de um direito feriria o princípio da capacidade contributiva, eis que não há riqueza a ser tributada. O uso de um direito não é passível de avaliação econômica. Riqueza nova só existe quando surge um novo direito, seja real ou obrigacional, ou quando ocorre um aumento do valor de um direito, ainda que esse direito tenha por objeto um bem consumível. No caso, não houve surgimento nem aumento de valor de qualquer direito, nem mesmo sobre bem consumível.

Já se aquele mesmo imóvel é alugado para terceiros, existe uma renda, porque o exercício do poder de fruição desse bem deu origem a um novo direito para o seu proprietário, aquele de crédito do aluguel mensal estipulado contratualmente. Aí sim, há um acréscimo ao patrimônio do contribuinte. Se esse mesmo imóvel fosse cedido em comodato, estar-se-ia exercendo o poder de fruição dele, mas não haveria renda, porquanto nenhum novo direito foi criado para o contribuinte a partir do exercício daquele poder (de fruição). Com essas considerações, parece possível concluir que os gozos derivados do uso de bens de propriedade do contribuinte, por ele próprio, não constituem acréscimo patrimonial nem riqueza nova (e, portanto, não podem ser incluídos no conceito de renda em sentido amplo).

Os serviços decorrentes da atividade do próprio contribuinte também não podem ser considerados renda s. a., pelas mesmas razões desenvolvidas no parágrafo anterior. Eles nada acrescentam ao patrimônio. Essa idéia afigura-se

facilmente compreensível, quando o resultado do serviço que o contribuinte se auto-prestou não for um bem passível de troca no mercado, isto é, quando não for um bem avaliável pecuniariamente. É o caso do serviço de limpeza. Se uma pessoa resolve limpar sua casa, o resultado desse serviço será de torná-la mais limpa, o que não é passível de avaliação econômica. Por conseguinte, não denota capacidade contributiva.

Nem seria possível considerar que o sujeito “deixou de desembolsar” certa quantia, o que representaria um valor econômico. Certamente, não se inclui no conceito de renda aquilo que o sujeito deixa de perder, mas apenas aquilo que se acrescenta a seu patrimônio (respeitados, ademais, os outros requisitos oportunamente expostos).

Mas, e se o resultado do serviço auto-prestado pelo contribuinte consistir num bem passível de avaliação pecuniária (ex.: a pintura de um quadro, a construção de uma casa)? Ainda assim, não há renda. Como dito supra (na seção 5.1.2.), só se pode falar em renda s.a., quando for possível constatar com segurança a existência de riqueza nova (consumida ou poupada). Ora, se o próprio contribuinte se auto-presta um serviço, o valor de seu produto será aquele das matérias-primas utilizadas, pois não há como se conhecer *a priori* o valor que ele alcançará no mercado. Somente quando o bem resultante desse serviço for trocado no mercado é que poderá haver riqueza nova. Assim, se a pessoa pinta um quadro para uso próprio, não se pode falar em riqueza nova, eis que o valor desse quadro será igual ao valor das matérias-primas utilizadas para sua produção, nada se acrescentando ao patrimônio dessa pessoa. Contudo, se esse quadro é vendido, aí sim se poderá

verificar a existência de riqueza nova, equivalente ao valor de venda menos o valor de custo do quadro.

No que se refere às transferências gratuitas (heranças, legados e doações), no nosso sistema é irrelevante a discussão sobre se constituem elas acréscimo patrimonial. Como bem o diz Alcides Jorge Costa (supra), elas estão excluídas do conceito constitucional de renda, uma vez que sua tributação foi atribuída aos estados-membros (art. 155, I, "a" - princípio da repartição constitucional de competências). Sua tributação pelo IR caracterizaria invasão de competência dos estados pela União.

5.3. Conceito de renda e indenizações

E as indenizações, podem elas ser consideradas acréscimo patrimonial ou renda s.e.?

Desde logo é preciso afastar a idéia de que a indenização possa ser enquadrada no conceito de renda s.e.. Ela não é produto de uma fonte explorada por seu titular. Decorre de evento extraordinário. Qualificar-se-ia ela, então, como proventos (= outros acréscimos patrimoniais)?

A doutrina em geral entende que não, pois a indenização visa simplesmente recompor o patrimônio, não podendo, portanto, ser tida como um acréscimo a esse patrimônio. O Supremo Tribunal Federal já decidiu nesse sentido, ao tratar da indenização por desapropriação, afirmando que sobre ela não incide IR⁴⁰.

É preciso distinguir a indenização por dano material da indenização por dano moral. Nesta, parece difícil deixar-se de reconhecer a existência de acréscimo patrimonial. É que, ainda que se fale em indenização, ingressa no patrimônio montante (normalmente em dinheiro) que nele não existia.

O patrimônio, já se viu, contém apenas relações jurídicas de caráter econômico e suscetíveis de avaliação pecuniária. A indenização por dano moral, apesar de ser feita em dinheiro, diz respeito à lesão de bens sem caráter econômico e insuscetíveis de avaliação pecuniária. Os valores que ingressam em razão desse tipo de indenização, não vêm recompor o patrimônio, mas somente compensar ou minorar o sofrimento da pessoa "indenizada". Se assim não fosse, estar-se-ia diante de indenização por dano material.

Por conseguinte, esses valores constituem acréscimo patrimonial para a pessoa que os recebe, já que não constavam antes de seu patrimônio. Isso não significa, como observado por Marçal Justen Filho⁴¹, que não possam existir outros valores constitucionais que os resguardem da tributação. Muitas vezes, isso acontece. Mas, de qualquer forma, esses valores constituem acréscimo patrimonial,

40. A ementa dessa decisão encontra-se transcrita no cap. 7º, no item 7.2, que trata da incidência (ou não) de IR sobre a indenização decorrente de desapropriação.

41. Em conversa no seu escritório.

do que se conclui que eles só não serão tributados se houver outros princípios ou valores constitucionais que o impeçam.

Quanto à indenização por dano material, há que se distinguir o dano emergente do lucro cessante. Ensina Orlando Gomes que *"O dano emergente é representado pela diminuição patrimonial, seja porque se depreciou o ativo, seja porque aumentou o passivo. Lucro cessante é a frustração da expectativa de ganho."*⁴² Verifica-se, então, que somente a indenização por dano emergente recompõe o patrimônio. Aquela por lucro cessante representa o pagamento daquilo que presumivelmente teria sido ganho pela vítima, se o dano não houvesse ocorrido. Essa parcela da indenização não recompõe o patrimônio, uma vez que tal valor não existia ainda no patrimônio do indenizado no momento do dano.

Em outras palavras, se o dano não houvesse ocorrido, esse ganho teria sido acrescido ao patrimônio da vítima. Nesse caso, ela teria pago IR sobre ele (o ganho), porque se trataria de acréscimo patrimonial. Ora, se esse ganho é recebido a título de indenização por lucros cessantes, não se vê como possa deixar de ser considerado acréscimo patrimonial. Trata-se do mesmo ganho, apenas recebido por outra via.

Veja-se um exemplo concreto. O veículo de "A" choca-se contra o veículo de "B", ficando comprovada a culpa de "A". O veículo de "B" é um táxi. Ao calcular-se a indenização, tem-se que "A" deverá pagar a "B" o valor do conserto de seu veículo (dano emergente) e mais o valor que ele ("B") teria recebido, durante o tempo em que seu veículo esteve na oficina, se houvesse podido trabalhar normalmente (lucro

42. Obrigações, p. 186.

cessante). O primeiro valor não acresce o patrimônio de "B". Simplesmente o recompõe, já que no momento anterior ao acidente ele possuía um veículo inteiro e em perfeitas condições de uso ou, ao menos, livre dos danos causados pelo acidente automobilístico. Já o segundo valor não existia no patrimônio de "B" no momento anterior ao acidente. Ele presumivelmente o teria ganho posteriormente, se o acidente não houvesse ocorrido. Nesse caso, ninguém teria dúvidas de que tal valor acresceria seu patrimônio, sobre ele incidindo IR. Por que esse valor deixaria de caracterizar-se como acréscimo patrimonial, só por haver sido recebido a título de indenização? É difícil imaginar-se alguma razão plausível para tal, justamente porque esse valor (do lucro cessante) representa acréscimo patrimonial para "B".

5.4. Periodização da renda

Outra indagação que surge acerca do conceito de renda em sentido amplo, é se esses acréscimos podem ser tomados de per se. Ou seja, cada novo ingresso pode ser considerado isoladamente como renda ou é necessário o seu exame durante um período determinado de tempo? E qual deve ser esse período?

Há divergências quanto a essas questões. Vejamos.

Para Misabel Derzi⁴³, há de se distinguir renda de rendimento. Este, diz ela, é a remuneração de um fator qualquer que produza riqueza. Ele independe do tempo, ao contrário da renda, que só pode ser entendida vinculada a um período de tempo, porque só é renda o que representar um acréscimo ao patrimônio preexistente, uma riqueza nova. O exercício financeiro, segundo nossa Constituição, é anual. É este, portanto, o período de apuração da renda, sendo possível a quebra desse princípio da periodização anual em alguns casos (ex.: IRF dos estrangeiros), desde que a exceção seja razoável.

Sacha Calmon⁴⁴ preleciona que em atenção aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, é preciso que o imposto de renda seja periódico e essa periodicidade, de acordo com a Constituição, é anual.

Marçal Justen Filho⁴⁵ assevera que há necessidade de ser estabelecido um período para o cálculo da renda. Esse período não precisa ser necessariamente de doze meses, mas deve ser suficiente para a consideração das despesas relacionadas aos ingressos a serem tributados, sob pena de não se ter IR.

Para Geraldo Ataliba⁴⁶, é preciso haver um período para o cálculo da renda tributável, pois ela é o resultado de um confronto entre entradas e saídas. Esse

43. Tributação da Renda versus Tributação do Patrimônio, em Imposto de Renda - Questões Atuais e Emergentes, pp. 97- 115 e ainda, participação da mesma autora na mesa de debates sobre Periodicidade do Imposto de Renda II, RDT n. 63, pp. 40- 68.

44. Ver participação do autor na Mesa de Debates sobre a Periodicidade do Imposto de Renda II, RDT n. 63, pp. 40-68.

45. Ver participação do autor citado na Mesa de Debates sobre o tema Periodicidade do Imposto de Renda I, RDT n. 63, pp. 15- 39.

46. Ver participação do autor citado nas Mesas de Debates sobre os temas Imposto sobre a Renda, RDT n. 60, pp. 210-20 e Periodicidade do Imposto de Renda I, RDT n. 63, pp. 15-39.

período, de acordo com a nossa Constituição, é anual e vai de 1º/01 a 31/12. Isso é deduzido pelo autor do fato de o IR ser uma receita pública e, como tal, dever constar do orçamento, o qual é anual.

Bulhões Pedreira⁴⁷ tem por essencial a idéia de um período de tempo para a conceituação de lucro da pessoa jurídica. Para ele, a hipótese de incidência do IRPJ descreve fato continuado, não instantâneo. Professa ele que: *"A aquisição de disponibilidade de lucro não ocorre em razão de determinado fato, mas do conjunto de todas as mutações patrimoniais que ocorrem durante o período-base da incidência"*⁴⁸.

Luciano Amaro⁴⁹ entende indispensável a fixação de um período para a apuração da renda, pois só assim se pode verificar o acréscimo patrimonial. Esse período não precisa ser anual, mas também não pode ser muito curto, pena de dificultar a personalização do imposto. Esse período será fixado pela lei. Quanto ao imposto de renda na fonte, mencionado pelo artigo 157 da Constituição, trata-se daquele incidente sobre a renda de estrangeiros e sobre títulos ao portador, em que não é possível a periodização.

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira⁵⁰, o acréscimo patrimonial só pode ser medido considerando-se um determinado período de tempo, a ser estabelecido pela lei ordinária. A tributação isolada fere os princípios da pessoalidade e da capacidade

47. Ob. cit. na nota 23 do capítulo 2º.

48. Idem, p. 179.

49. Ob. cit. na nota 13 desse capítulo e ver também participação do autor nas Mesas de Debates acerca do Imposto sobre a Renda, RDT n. 60, pp. 210-20 e Periodicidade do Imposto de Renda I, RDT n. 63, pp. 15-39.

50. Os Princípios Fundamentais do Imposto de Renda e a Tributação das Aplicações Financeiras, IOB 1/5936, 04/93.

contributiva.

Antônio Carlos Rodrigues do Amaral⁵¹ ensina que a renda é uma só, devendo ser tomadas as receitas e despesas em conjunto ao longo dos períodos de existência das pessoas jurídicas. Não aceita a tributação de parcelas de lucro separadamente, pois isso feriria os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Frederico de Moura Theophilo⁵² explica que à medida em que se diminui o período de apuração da renda, mais o IR vai se tornando um imposto sobre receitas ou sobre aquisições patrimoniais (e não sobre acréscimos patrimoniais), do que se depreende que ele vincula a noção de renda a um período, o qual não deve ser muito curto.

Hugo de Brito Machado⁵³ afirma que a hipótese de incidência do IR não é cada aquisição de disponibilidade de renda, mas sim o acréscimo patrimonial. Como o patrimônio de cada pessoa é uno, operações realizadas num mesmo período devem ser tributadas conjuntamente. Assim, o doutrinador em questão vincula a noção de renda a um período de tempo e entende que ela deve ser tributada de forma global.

Sidney Saraiva Apocalypse⁵⁴ diz que a fixação de períodos para o cálculo da

51. Imposto de Renda - Lei 8.541/92 - Aplicações financeiras, in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 03, pp. 77-89.

52. A "Reforma Tributária de Emergência" baixada com a Lei 8.383/91, etc., em *Imposto de Renda - Estudos* n. 24, p. 34.

53. A Supremacia Constitucional e o Imposto de Renda, em *Estudos sobre o Imposto de Renda* (em memória de Henry Tilbery), pp. 41-57 e, do mesmo autor, *O Âmbito Constitucional do Tributo e Alguns Dispositivos da Lei n. 9.249, de 26/12/95*, em *Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*, pp. 77-93.

54. *Imposto de Renda. Período-base deve ser Anual?*, na *RDT* n. 60, pp. 106-08.

renda cabe à lei ordinária, já que a Constituição nada estabeleceu sobre o aspecto temporal do IR, donde se percebe que também ele exige a existência de um período determinado para que se viabilize o cálculo da renda dos indivíduos.

Segundo Gilberto de Ulhôa Canto⁵⁵, só existe acréscimo patrimonial se o valor do patrimônio aumentar de um período para outro. E esse aumento somente pode ser verificado pela análise conjunta de todos os resultados, não sendo possível desvincular alguns desses resultados do balanço patrimonial. Esse autor entende, portanto, que a noção de renda está vinculada a um período de tempo e que há uma só renda, não podendo ser tributadas algumas operações isoladamente.

Pensam, ainda, que a noção de renda está vinculada a um período, por não ser possível verificar o acréscimo patrimonial senão comparando o estado desse patrimônio em dois pontos temporalmente diversos, os seguintes juristas: Carlos Ervino Gulyas⁵⁶, Edvaldo Brito⁵⁷, Henry Tilbery⁵⁸, Modesto Carvalhosa⁵⁹ e Américo Lacombe⁶⁰.

Em sentido contrário, posiciona-se Ives Gandra da Silva Martins⁶¹, para quem que a hipótese de incidência do IR não é um conjunto de aquisições de disponibilidade econômica, mas cada uma delas, individualmente. Segundo esse

55. A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda, em Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), pp. 33-40.

56. Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas, RDT n. 25/26, pp. 239-69.

57. O Excesso de Retirada Tributável como Acréscimo Patrimonial, em Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), pp. 125-43.

58. A tributação dos ganhos de capital.

59. Ob. cit. na nota 19 do capítulo 2º.

60. Ver participação do autor na Mesa de Debates sobre o tema Periodicidade do Imposto de Renda I, RDT 63, pp. 15-39.

61. A Hipótese de Imposição do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, etc., em Imposto de Renda - Estudos n. 37, 04/93, pp. 09-25.

doutrinador, isso é o que se depreende do teor do artigo 43 do Código Tributário, o qual fala em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, no singular. Por essa razão, entende constitucional a tributação exclusiva na fonte de determinadas operações.

Nesse mesmo sentido manifesta-se Alcides Jorge Costa⁶², o qual apregoa que a disponibilidade econômica ou jurídica é elemento necessário e suficiente do fato gerador do IRF, mas não do IRPF e IRPJ, em que é preciso ainda o transcurso de determinado período de tempo. Vê-se que para esse autor o período de tempo não está necessariamente vinculado ao conceito de renda, sendo dispensável quando a lei não o exige, como no caso do IRF. O mesmo se diga quanto à característica de unicidade da renda, uma vez que o autor admite o imposto de renda exclusivo na fonte.

Adota ainda esse posicionamento Fábio Fanucchi⁶³, segundo o qual quando o IR incide na fonte, o seu fato gerador é instantâneo. Cada fato origina uma obrigação tributária distinta. Já quando se trata de incidência por declaração, o fato gerador do IR é complexo, envolvendo um período de tempo.

A linha de raciocínio desenvolvida pelos adeptos da corrente majoritária afigura-se mais convincente. Com efeito, o simples fato de o Código Tributário, em seu artigo 43, falar em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica no singular, não pode servir como argumento para se deduzir que cada aquisição de

62. Imposto sobre a Renda - A aquisição da Disponibilidade Jurídica ou Econômica como seu Fato Gerador. Limite de sua incidência, RDT n. 40, pp.103-07.

63. Curso de Direito Tributário Brasileiro, vol. II, p. 66.

disponibilidade de receita consubstancia o aspecto material do IR. Se assim fosse, ter-se-ia um imposto sobre receitas, sobre ingressos, e não sobre a renda.

Renda s.a., já se viu, é acréscimo patrimonial mais riqueza nova consumida. Ora, não há como se medir o que foi acrescentado ao patrimônio, sem se tomar por base um determinado período de tempo, comparando-se o patrimônio existente no início com aquele existente ao final desse período. Além disso, o acréscimo patrimonial é o resultado do total das receitas, mais-valias e ganhos de capital diminuído das respectivas despesas, menos-valias e perdas de capital. Ao mesmo tempo em que as receitas, mais-valias e ganhos de capital vêm crescer o patrimônio, as despesas vêm reduzi-lo, razão pela qual não se pode saber qual o acréscimo, sem a verificação do saldo dos elementos positivos e negativos. E não se pode ter esse saldo senão com a consideração de um período, ao final do qual poderão ser comparados os ingressos (em sentido amplo) e saídas relativos a um dado patrimônio. A vinculação do conceito de renda a um período é, portanto, uma decorrência lógica da teoria do acréscimo patrimonial.

Por essas mesmas razões, não se pode desvincular a noção de renda consumida de um período de tempo. Renda consumida, cabe lembrar, é riqueza nova cujo destino foi o consumo, e não a poupança. Essa riqueza será obtida pelo total dos ingressos diminuído do total das despesas necessárias a sua obtenção. Assim, da mesma forma que o acréscimo patrimonial, a riqueza nova consumida só será conhecida ao final de um período.

E nunca é demais lembrar que a noção de renda não pode, em hipótese alguma, confundir-se com a de patrimônio ou de faturamento, o que poderia acontecer se se desconsiderassem as despesas.

Finalmente, vale consignar que a noção de período não é relevante apenas para a apuração da base de cálculo do IR. Sem ele não se pode falar em renda. A base de cálculo é a perspectiva mensurável da hipótese de incidência. Mas para que se possa medi-la, é preciso antes conhecer seus limites. Conhecidos estes, pode-se fixar como base de cálculo do tributo uma parcela apenas do fato descrito na hipótese de incidência, porém não podem ser ultrapassados aqueles limites.

E qual a duração desse período? Consoante visto supra, há quem entenda que, de acordo com nossa Constituição, esse período é necessariamente anual, enquanto outros entendem que ele será fixado livremente pela lei ordinária.

Parece difícil extrair da Constituição regra que determine a obrigatoriedade da periodização anual do IR, ao menos não como período mínimo para configuração de renda s.a.. O fato de a execução orçamentária ser anual não implica em que todos os impostos devam estar vinculados a tal período. Muitos deles são instantâneos (IPI, ICMS, transmissão *causa mortis*). Outros são continuados (IPTU, ITR). E há ainda os

complexivos, cujo exemplo típico é o IR⁶⁴. Dentre os instantâneos, alguns são apurados em períodos quinzenais, e não anuais. Por que só o IR estaria vinculado ao período de execução do orçamento? Não se vislumbra motivo para tal. O fato de o IR ser mensal ou semestral não impede a inclusão de previsão do montante a ser arrecadado a esse título no orçamento, bastando, para isso, somarem-se as parcelas.

Existe, é certo, uma proximidade grande entre a lei orçamentária e o regime tributário. Aquela visa precipuamente à autorização de despesas, sendo que o montante total das receitas previstas será usado como parâmetro para tal. E dentre essas receitas, sobressaem as tributárias. Contudo, é preciso ver que o princípio da anualidade foi estabelecido pela Constituição especificamente para a lei orçamentária, tanto que não se aplica, por óbvio, ao plano plurianual. Não sendo este um princípio constitucional geral nem um princípio constitucional tributário⁶⁵, só se pode cogitar da indispensabilidade de sua aplicação em matéria tributária se, de outro modo, se tornasse letra morta o princípio da anualidade do orçamento. Ou seja, é preciso verificar se há uma relação lógica entre o princípio da anualidade do

64. Instantâneos são os tributos cujo fato gerador verifica-se num determinado momento no tempo. Continuados são aqueles cujo fato gerador configura situação duradoura. Complexivos aqueles cujo fato gerador é implementado num período de tempo, pela conjugação de vários fatores. Essa classificação, assim apresentada por Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, p. 176), é por ele criticada, por entender que cada fato ocorre num preciso momento no tempo. Segundo ele, assim também acontece com os chamados fatos geradores complexivos. Eles só ocorrem, juridicamente, no momento em que todos os fatos que o compõem estiverem concretizados.

Com todo o respeito, discorda-se da crítica do ilustre jurista. É certo que cada fato ocorre num determinado momento temporal. Acontece que as hipóteses de incidência do tipo complexo consistem na reunião de vários fatos, cada um acontecendo num momento diverso no tempo. Por conseguinte, elas ocorrem ao longo de um período de tempo e não num momento determinado, já que todos os fatos que as compõem são relevantes juridicamente. Essa noção é fundamental para o estudo dos princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária, sobretudo em matéria de IR. Como as classificações, para terem valor, basta que sejam úteis, tem-se por válida a classificação ora analisada.

65. Princípios constitucionais gerais, grosso modo, são aqueles que traçam a estrutura geral do Estado, os que indicam suas finalidades fundamentais e os que, por tratarem de matéria de base, servem de sustentação a todos os ramos do Direito. Princípios constitucionais tributários são os que informam as regras fundamentais relativas à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

orçamento e a periodização das receitas tributárias e, mais especificamente, do IR.

Verificou-se supra que isso não acontece. Sendo a periodização do IR mensal, basta somarem-se os valores a serem cobrados durante o ano e se terá uma previsão de receitas anual.

O que talvez se pudesse sustentar, como decorrência lógica do princípio da anualidade orçamentária, é que a periodização das receitas públicas não pode ser maior do que um ano, porque o Governo conta com receitas anuais para que possa estruturar o orçamento em base anual. De fato, não faria sentido a determinação constitucional de edição de lei orçamentária anual, se se partisse do pressuposto de que as receitas ingressam em períodos bianuais, por exemplo. Caso todas as receitas previsíveis ingressassem de dois em dois anos, no primeiro desses anos nada haveria para constar do orçamento, já que não existiria qualquer previsão de receitas, as quais só ingressariam no ano seguinte. Por conseqüência, é de se supor que a Constituição, ao estabelecer que a autorização para despesas se daria anualmente, pressupôs que anualmente ingressariam novas receitas no caixa do Governo. Seria aconselhável, então, a arrecadação anual das receitas (sempre que possível a prefixação de um período para tal) e, entre elas, do IR.

Esclareça-se melhor essa colocação. Como corolário do princípio da anualidade do orçamento, tem-se por recomendável que, ao menos uma vez por ano, haja arrecadação de IR. Todavia, isso não significa necessariamente que seu período deva ser anual. Ele poderia ser bianual, trianual ou quinquenal, desde que uma vez

por ano houvesse pagamento a esse título, o qual poderia ocorrer na forma de antecipação.

Mas se de um lado se acredita que o período do IR não precisa ser necessariamente anual, por outro lado não se pensa ser possível deixar ao livre arbítrio do legislador ordinário a escolha desse período, pois se assim fosse, ele poderia reduzi-lo a um dia ou a uma semana. Ora, se o período é indispensável para que possam ser confrontados os elementos positivos e negativos da renda, parece evidente que ele deve ser suficiente para tal, conforme lição de Marçal Justen Filho, antes indicada. E o que é um período suficiente? Naturalmente que não o de 24 (vinte e quatro) horas.

No caso do IRPJ, a princípio parecerá suficiente, sob o aspecto da confrontação de receitas e despesas, o período equivalente ao ciclo operacional da empresa (comercial ou industrial) considerada. Ciclo operacional, explica José Carlos Marion⁶⁶, é o período desde a aquisição da matéria-prima até o recebimento das duplicatas. Na verdade, o período pode até ser um pouco menor, indo da aquisição da matéria-prima até a venda dos produtos ou mercadorias. Ao final desse período, podem ser verificados os ingressos e deduzidas as despesas correspondentes. No setor de serviços, em geral as despesas terão periodicidade mensal (ao menos a que costuma ser a maior delas, que é a de pagamento de salários). Já a periodicidade dos ingressos será bastante variável, dependendo do tipo de empresa em questão.

Considerando-se somente esse aspecto (da necessidade de confrontação de

66. Contabilidade Empresarial, p. 69.

receitas e despesas para que se possa falar em renda), esse período talvez pudesse ser mensal. Todavia, a questão não é tão simples. É preciso considerar que haverá períodos de baixa nas vendas, sendo que muitas das despesas continuarão fixas. E haverá despesas com periodicidade diversa do ciclo operacional, mas que são tão necessárias como as demais para a obtenção das receitas. Enfim, existirão diversos fatores variáveis a influenciar o resultado, com o que em alguns meses pode surgir um resultado negativo, um prejuízo. Não deverá ele também ser considerado, para que se tenha uma média mais confiável, a qual abranja o maior número possível de casos? Pensa-se que sim, em razão do princípio da continuidade da empresa. Desconsiderando-se esse princípio e estabelecendo-se um período muito curto para a formação da renda tributável, corre-se o risco de se adotar para hipótese de incidência do IR uma ficção, com desrespeito aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da progressividade, da pessoalidade e mesmo da repartição constitucional de competências.

Segundo o princípio da continuidade, a duração da vida da empresa é indeterminada, sendo fictícios os cortes periódicos realizados para efeitos de levantamento de demonstrações financeiras e distribuição de dividendos. Para que se possa compreender melhor esse princípio, é importante a pesquisa de sua origem histórica, a qual está vinculada àquela do capital social.

Bulhões Pedreira⁶⁷ expõe a evolução histórica do instituto do capital social e da responsabilidade dos sócios na sociedade. A primeira forma de sociedade surgida, diz ele, foi a sociedade em nome coletivo, em que todos os sócios respondem pessoal

67. Ob. cit. na nota 23 do capítulo 2º, pp. 285-88.

e ilimitadamente pelas obrigações assumidas pelo grupo. Contudo, a necessidade de investimentos de mais vulto para alguns empreendimentos (como as navegações marítimas) levou à formação de sociedades em que alguns sócios não se obrigavam além do capital investido (sociedades em comandita ou em conta de participação). Mas isso ainda não era o suficiente. O desenvolvimento das atividades comerciais e a criação de organizações cada vez maiores tornou necessário o surgimento de sociedades em que todos os sócios tivessem sua responsabilidade limitada. Surgiu, então, a figura do “capital social”, que seria a quantidade mínima de riqueza necessária para o desenvolvimento das atividades sociais, a qual devia ser mantida intocada pelos sócios ao longo da vida social. Para evitar que os sócios transferissem para si ativos sociais, deixando a descoberto as obrigações sociais, a solução originalmente adotada foi a de constituir sociedades com prazo determinado, de 7 (sete) anos, reconhecendo-se a existência de lucro somente ao final desse período.

Essa solução, no entanto, continua o autor, não se mostrou satisfatória, visto que afastava os investidores. Em razão disso, os empreendedores passaram a oferecer-lhes a possibilidade de ganhos durante a vida da sociedade. Para tal, concebeu-se o balanço patrimonial, que equivalia a uma liquidação fictícia da sociedade durante sua existência. Mais tarde, substituiu-se esse pressuposto (da liquidação fictícia da sociedade), passando-se ao princípio da continuidade da empresa, porquanto a experiência mostrou que a regra é a sua continuidade, sendo a liquidação a exceção. As demonstrações financeiras tornaram-se instrumentos de levantamento periódico de resultados, para distribuição de dividendos, sendo o princípio da continuidade o seu pressuposto fundamental.

Essa análise da gênese de referido princípio, revela quão essencial ele é para regular a atividade empresarial. Em razão dele, não podem ser distribuídos dividendos ou participações que impeçam a continuidade da empresa. Sob esse pressuposto, a Lei das Sociedades Anônimas determina a formação de diversas reservas, para proteção do capital social. Mesmo os dividendos obrigatórios não serão distribuídos em prejuízo de algumas dessas reservas. Do mesmo modo, o Fisco deverá ter em conta esse princípio ao tributar a renda da sociedade. Vejamos mais de perto a sua relação com a conceituação de renda tributável da pessoa jurídica.

A pessoa jurídica é constituída com um patrimônio inicial. À primeira vista, só será possível saber se houve acréscimo patrimonial e, portanto, renda distribuível aos sócios, ao final de sua existência. Todavia, isso seria impraticável⁶⁸. O Estado não pode esperar pela liquidação das empresas para tributar sua renda, até porque elas podem ter existência muito superior à de uma vida humana. Não há como calculá-lo. E o Estado precisa de recursos periódicos para fazer face às despesas públicas. Ademais, a tributação deve ocorrer em momento próximo àquele do ingresso de recursos, que é quando está presente a capacidade contributiva. Finalmente, os investidores não teriam interesse em contribuir com seu capital, se não pudessem receber dividendos periódicos.

Descarta-se, pois, a tributação apenas quando da liquidação da pessoa jurídica. Mas nem por isso se deve desconsiderar esse fato, de grande importância,

68. Sobre o princípio da praticabilidade, ver o capítulo sobre capacidade contributiva, seção 4.4.1.

que é a continuidade da vida empresarial e, conseqüentemente, do patrimônio da empresa.

Ao longo do tempo, os lucros crescem esse patrimônio e os prejuízos reduzem-no. Quando uma empresa tem lucro, ela paga o IR e esse lucro consolida-se em seu patrimônio. Se a empresa, na seqüência, sofre prejuízo, seu patrimônio é reduzido. Auferindo ela novos lucros mais adiante, seu patrimônio só será acrescido na mesma proporção em que esse lucro ultrapassar os prejuízos anteriores. E só haverá riqueza nova nessa mesma proporção, não se podendo consumir (a principal forma de consumo da riqueza na pessoa jurídica é a distribuição de dividendos) senão a parcela de riqueza que ultrapassar os prejuízos. Essa é, inclusive, regra constante de nossa Lei das Sociedades Anônimas, a qual não permite a distribuição de dividendos antes de deduzidos do lucro do exercício os prejuízos acumulados (art. 189 da L. 6.404/76).

Poder-se-ia argumentar que, se há lucros no ano X1, prejuízos menores ou iguais a esse lucro em X2 e novos lucros em X3; tem-se aí (em X3) necessariamente riqueza nova, de vez que o patrimônio inicial (aquele de X0) foi preservado. Ocorre que cada vez que a empresa tem lucro, ela paga IR sobre ele, incorporando-se esse lucro ao seu patrimônio, se não for distribuído. É como se os sócios decidissem investir mais dinheiro na empresa, aumentando seu patrimônio inicial. Assim, é esse novo patrimônio que deverá ser tomado em consideração, ao se examinar se há riqueza nova. Por esse motivo é que o lucro obtido em X3 só poderá ser tido por riqueza nova após abatidos os prejuízos de X2, porque o patrimônio então tomado

por base é o de X1 (e não o de X0), o qual por decisão dos sócios (ou da lei, no caso da reserva legal) foi incorporado ao patrimônio inicial da sociedade.

Nesse sentido, a lição da professora Misabel Derzi:

" O lucro ou prejuízo da pessoa sempre alterará o seu patrimônio líquido. O lucro cresce-lhe o valor e o prejuízo, reduz-lhe o valor. Além disso, os prejuízos, que sempre significam perda e redução do patrimônio líquido, merecem de muitas legislações um tratamento especial. Não nos esqueçamos de que a pessoa jurídica empresarial, para atuar, necessita afetar um patrimônio à sua atividade, o que desencadeia um regime tributário peculiar em toda parte, distinto daquele da pessoa física. Ora, se esse patrimônio vem sendo pouco a pouco reduzido ou atingido pela tributação, impossibilita-se o prosseguimento da atividade, confiscando-se-lhe o capital. " ⁶⁹

A necessidade da compensação dos prejuízos para o cálculo do lucro do período seguinte torna-se evidente, se se considerar a seguinte situação: prejuízo no ano X1 e lucros menores do que esse prejuízo em X2. Nesse caso, se não se permitir a compensação dos prejuízos, a tributação pelo IR incidirá, nitidamente, sobre o patrimônio inicial (ou capital social) da empresa, reduzindo-o. Percebe-se aí que não se pode falar no princípio da independência dos exercícios, para o efeito da tributação das empresas pelo IRPJ.

Passa-se a ver, agora, por qual razão afirmou-se anteriormente que a

69. Apud Halley Henares Neto, Imposto de Renda - Inconstitucionalidade do Art. 38 da Lei 8.880/94, etc., p. 65.

desconsideração da continuidade da vida empresarial, com a estipulação de período muito curto para a formação da renda, poderia acarretar o desrespeito aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da progressividade, da pessoalidade e mesmo da repartição constitucional de competências.

O primeiro desses princípios, como indicado no capítulo antecedente, contém as seguintes idéias, que vale aqui relembrar: a) a hipótese de incidência deve descrever fato avaliável economicamente; b) todos devem contribuir para o financiamento das despesas públicas (princípio da generalidade); c) cada um deve fazê-lo na medida de sua capacidade econômica e na mesma proporção daqueles que são dotados de igual capacidade (princípio da isonomia); d) deve ser respeitado o limite mínimo (de sobrevivência); e) a tributação não pode ser excessiva, o que não significa apenas que não se pode atingir o limite do confisco, mas que a tributação há de respeitar os princípios da livre iniciativa, da justiça social, do livre exercício das profissões e da propriedade privada (com função social).

A tributação da renda num período mensal desatende às idéias contidas nas letras "c", "d" e "e". O período de um mês não é suficiente para a graduação do IR de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, porque nesse período não se obtém uma média razoável da vida econômica das pessoas jurídicas, que é contínua. Um mês pode ser ótimo para um determinado contribuinte, em termos econômico-financeiros, e o mês seguinte pode fechar no vermelho. Se a tributação considerar apenas o período mensal, esse contribuinte será forçado a pagar uma soma alta a título de IR no primeiro mês e no segundo mês poderá não ter condições sequer de fazer face a suas despesas ordinárias. Para que o tributo estivesse

graduado de acordo com a capacidade econômica desse contribuinte, seria necessária a devolução do IR pago a maior, na proporção de seu prejuízo no segundo mês.

Vale passar esse exemplo para o período de um ano. Digamos que um contribuinte "A" tenha auferido lucros durante o período de oito meses e que nos outros quatro meses ele tenha apurado prejuízos, sendo que esses prejuízos foram maiores do que a soma dos lucros anteriores. Num sistema de IR mensal (sem ajuste anual), esse contribuinte teria pago imposto, apesar de haver encerrado o ano com prejuízo, para efeitos, por exemplo, da Lei das Sociedades Anônimas. Tome-se agora o exemplo de um contribuinte "B", que tenha tido prejuízo durante todos os meses do ano, prejuízo este idêntico àquele apurado pelo contribuinte "A" ao final do ano. O contribuinte "B" nada teria pago a título de IR. Verifica-se, então, claramente, que essa situação fere o princípio da capacidade contributiva, não apenas sob o aspecto da capacidade econômica individualmente considerada (o contribuinte "A" não a tinha), mas também sob o prisma dessa capacidade considerada em relação aos demais contribuintes (o contribuinte "A" está sendo tratado de forma diversa do contribuinte "B").

Fixando-se o período mensal para verificação da renda, corre-se o risco de desrespeito, ainda, aos limites mínimo e máximo da tributação, com o que restaria novamente desatendido o princípio da capacidade contributiva. Voltando-se ao exemplo acima, observa-se o desrespeito ao mínimo vital, o qual nas pessoas jurídicas está representado pelo mínimo necessário para poderem ser feitos novos investimentos na própria atividade da empresa, de modo que ela se mantenha

competitiva. Realmente, se a tributação invadir esses limites, com o tempo a empresa não mais será capaz de sobreviver. Desse modo, ainda que se entendesse que o período de um mês atende ao conceito de renda do artigo 153 da Constituição (conjugado com o artigo 43 do Código Tributário), não haveria como se considerar atendido o princípio da capacidade contributiva, sob o aspecto do mínimo vital.

Figure-se outro exemplo. A empresa "C" teve lucro durante nove meses e prejuízo nos outros três meses, chegando ao final do ano com um lucro de diminuta dimensão. Nessa hipótese, dependendo do valor do lucro final em relação ao ativo total da empresa, pode ter sido desrespeitado o limite máximo da tributação, não necessariamente atingindo-se o efeito confiscatório, porém o princípio da livre iniciativa, na medida em que a atividade produtiva visa ao lucro e só haverá investimentos de maior fôlego se se puder obter lucro correspondente a esses investimentos. Nesse passo, cabe observar que não se está desconsiderando o princípio da justiça social, pois não se está a propor a preservação de lucro exorbitante, mas tão somente de lucro proporcional ao investimento realizado⁷⁰.

Esse segundo exemplo pode ser ilustrativo também da hipótese de atentado ao princípio da progressividade, se a alíquota aplicada nos meses de lucro (ou em alguns deles) houver sido maior do que aquela que seria aplicável sobre o lucro apurado ao final do ano.

O princípio da pessoalidade, aplicado às pessoas jurídicas, determina que

70. O que pode ser considerado lucro exorbitante ou lucro razoável (compatível com o investimento) é dado a ser obtido na Ciência Econômica e certamente variará em função do regime econômico adotado. No Brasil, esse regime é o da livre iniciativa, temperado pelo princípio da justiça social.

sejam consideradas as características próprias de cada uma delas, por ocasião da instituição do IR. É verdade que essa personalização não poderá ser levada às últimas conseqüências, pois se assim fosse, acabaria tornando impraticável⁷¹ a tributação pelo IR. Mas, por outro lado, esse princípio não pode ser totalmente desconsiderado. Assim, é preciso que se verifiquem as receitas e despesas efetivas da pessoa jurídica e que se estabeleça uma tributação por faixas de renda. Na realidade, basicamente é preciso que se respeite o princípio da capacidade contributiva, porque o princípio da pessoalidade, consoante anteriormente mencionado, é uma decorrência daquele primeiro princípio. Examinando-se os exemplos supra colocados, infere-se que em sendo adotado período muito curto, estarão sendo totalmente desconsideradas as características individuais de cada pessoa jurídica.

O próximo princípio relacionado com a problemática da periodização da renda é o da repartição constitucional de competências. Como estaria ele sendo afetado? Isso aconteceria no primeiro exemplo, supra, pois estaria sendo tributado o patrimônio da pessoa jurídica, a título de IR.

Se os prejuízos sofridos pela pessoa jurídica forem desconsiderados nos períodos (que são cortes artificiais, uma vez que a vida da pessoa jurídica é contínua) posteriores, estar-se-á diante de uma das duas hipóteses a seguir. Se o lucro posterior for menor do que os prejuízos, estará sendo tributado o patrimônio da empresa. Se ele for maior do que os prejuízos, estará sendo tributado o próprio lucro, mas numa proporção muito superior àquela pretendida (é como se a alíquota fosse

71. Idem nota 68.

aumentada), podendo-se ultrapassar o limite superior da capacidade contributiva ou mesmo chegar-se ao limite do confisco.

Muitos não de se opor a esse raciocínio, argumentando que a noção de patrimônio é temporal. Dessa forma, importaria exclusivamente o patrimônio existente no início do período considerado. Então, se o período for mensal, verifica-se o patrimônio no início de cada mês.

Esse argumento não parece subsistir a um exame mais aprofundado, por desconsiderar o princípio da continuidade, supra analisado. Se um grupo de pessoas separa um patrimônio com a finalidade de obtenção de lucros, essa finalidade não se refere a um mês, mas a um período indeterminado, contínuo, correspondente à duração da pessoa jurídica. É nisso que se consubstancia o princípio da iniciativa privada, da livre iniciativa. Busca-se o lucro, a riqueza nova, o acréscimo patrimonial. O resultado final do investimento deve ser este. Além disso, valem aqui as observações feitas a propósito da necessidade da compensação de prejuízos e da impossibilidade de aplicação do princípio da independência dos exercícios, para os efeitos tributários.

Mas por que se tem utilizado o período anual para fazer a comparação, se se havia concluído, em parágrafo anterior, da não obrigatoriedade da adoção desse período?

Certamente poderia ter sido usado período semestral, bianual, trianual e assim por diante. Todavia, utilizou-se o período anual, porque é o que vigora em matéria comercial. Sendo as empresas obrigadas ao levantamento de balanço anual para os

efeitos da lei comercial, torna-se mais fácil perceber o que se pretende evidenciar nestas linhas.

A intenção é de mostrar que o período mensal, conquanto pudesse ser adequado se consideradas apenas as disposições dos artigos 153, inciso III, da Constituição e 43 do Código Tributário Nacional, não o é se confrontado com outros princípios constitucionais. E o fato é que o conceito de renda só pode ser construído com a observância de todos os princípios constitucionais aplicáveis ao IR, em conjunto.

Apenas à guisa de exemplo, volta-se à primeira situação posta acima. A empresa "A", ao verificar o resultado do exercício, no fim do ano, constatará a existência de prejuízo, com o que não poderá distribuir dividendos aos seus sócios. Ficará bem claro então para seus sócios, que foi pago IR embora o resultado de sua atividade empresarial tivesse sido negativo. Esta, frise-se, a razão de se ter utilizado o período anual para a exemplificação.

De todo o raciocínio desenvolvido até o momento, deduz-se que existe uma contraposição entre o princípio da continuidade da empresa e a necessidade do Estado, de recursos periódicos. E mais do que a necessidade, a determinação constitucional no sentido de que o orçamento deve ser anual.

E como se resolve essa questão? Qual o período ideal para a composição da renda tributável?

Não há como se fixar um período determinado. O que se pode fazer é determinar parâmetros.

Uma primeira consideração a ser feita é que, se de um lado não se pode fixar um período muito curto, pena de prejuízo aos princípios da capacidade contributiva e da repartição constitucional de competências (com a tributação do patrimônio); de outro lado esse período não pode ser excessivamente longo, seja em razão das necessidades financeiras do Estado ou da conveniência de tributação de capacidade contributiva não muito remota, seja porque as relações jurídicas em todos os setores do Direito são limitadas no tempo.

Por conseguinte, ainda que em tese o aumento patrimonial só possa ser verificado com segurança ao final da existência da empresa, é de se admitir sua consideração em período menor, o qual não pode, no entanto, ser reduzido à insignificância. Esse período será determinado pela lei, a qual será constitucional, desde que razoável o período fixado, tendo-se em conta a realidade da vida empresarial.

Para a fixação desse período, é necessário verificar durante quanto tempo uma empresa pode subsistir sem lucros e qual o período necessário, em média, para que a empresa recupere os prejuízos sofridos. Isso porque, durante a vida de uma empresa, é de se presumir que ela terá alguns períodos de redução patrimonial, posto que não seja esse o seu desejo nem o seu objetivo. Mas por outro lado, é de se presumir também, que se ela sofrer prejuízos (não fraudulentos) durante muitos períodos sucessivos, ela encerrará suas atividades. Portanto, considerando-se como

padrão uma empresa em atividade contínua, ela deverá ter períodos de prejuízo seguidos de períodos de lucros. Há que se saber qual a média desses períodos e qual o prazo médio de recuperação dos prejuízos sofridos. Esse será o prazo ideal a ser fixado para a formação da renda. Aí se terá uma média razoável da influência econômica dos prejuízos na atividade da empresa.

Naturalmente esses dados não serão fornecidos pela Ciência Jurídica. Ela simplesmente os analisará, para fixar o período considerado mais adequado para apuração da renda tributável definitiva⁷². A consideração desses dados para a fixação desse período, porém, não é opcional, mas obrigatória, tendo-se em conta os princípios supra estudados e mais o fato de os prejuízos serem uma realidade praticamente inafastável da vida empresarial.

Consoante referido no início desse tópico, não é possível fixar um período determinado como o ideal. Entretanto, considerando-se tudo o que foi estudado a propósito desse tema, pode-se saber quando um período evidentemente não é adequado para a formação da renda. Se a lei fixar um período de 24 (vinte e quatro) horas ou de um mês, eles certamente serão muito curtos, ao menos se se tomar em conta os argumentos ora alinhados.

Isso não significa que não se possa fixar o período mensal para a arrecadação do IR. Ainda que o legislador concluísse que o período ideal para a composição da renda tributável definitiva fosse, v.g., de quatro anos; sendo necessário em função das despesas públicas e da execução orçamentária, uma tributação anual, é de se

72. Quando se fala em renda tributável definitiva, tem-se em mente aquela renda que sofre tributação sem mais possibilidade de ajustes ou compensação de prejuízos.

admitir a apuração anual do lucro, com possibilidade de compensação de prejuízos. E se for considerado ideal, em relação ao princípio da capacidade contributiva ou por qualquer outro motivo, que a tributação ocorra o mais próximo possível dos ingressos monetários, poderá a lei estabelecer a antecipação periódica de parcelas do IR devido ao final do período. Essa presunção afigura-se admissível, desde que permitida a prova em contrário.

Enfim, nada impede que a arrecadação do IR seja feita em períodos curtos, em razão da necessidade financeira do Estado. O que parece inadmissível, em vista dos princípios estudados nesse trabalho, é que não sejam permitidos ajustes em períodos maiores e compensação de prejuízos em períodos ainda mais longos.

5.5. Unicidade da renda

A questão objeto dessa seção encontra-se diretamente vinculada à da unicidade ou multiplicidade do patrimônio, pelo que se passa a estudar esse problema, antes de se ingressar propriamente no estudo daquele da unicidade da renda.

Orlando Gomes⁷³ conta que a noção de patrimônio foi inicialmente ligada à de personalidade, entendendo-se-o como único e indivisível. Atualmente, porém, essa idéia não subsiste mais. Admite-se a existência de um patrimônio geral e de patrimônios especiais. O vínculo que une os direitos e obrigações componentes dos patrimônios especiais é a sua afetação a um determinado fim econômico. Já os elementos do patrimônio geral encontram-se vinculados apenas por pertencerem todos ao mesmo sujeito.

Clóvis Beviláqua, tratando da questão de se saber se o patrimônio pode ser múltiplo ou se deve existir, necessariamente, apenas um para cada pessoa, informa que *“A doutrina corrente adota a segunda solução, embora, excepcionalmente, se encontrem casos em que o patrimônio sofre uma divisão, que é, antes, a necessidade prática de impedir a junção de bens de procedência diversa”*⁷⁴. Em sentido contrário, diz o jurista, posicionam-se Fadda e Bensa, segundo os quais não são excepcionais os casos em que há uma divisão do patrimônio, porque este somente se unifica para uma determinada finalidade. Assim, de acordo com as diversas finalidades, ter-se-ão múltiplos patrimônios.

Serpa Lopes⁷⁵ traz os conceitos da teoria clássica e da moderna acerca do problema da multiplicidade ou unidade do patrimônio. A primeira, diz ele, liga o patrimônio à idéia de personalidade e, por essa razão, sustenta que a mesma pessoa não pode ter mais de um patrimônio. Já as teorias modernas, prossegue o jurista,

73. Ob. cit. na nota 14.

74. Teoria Geral do Direito Civil, 7ª ed., R.J., Ed. Paulo de Azevedo, p. 154.

75. Ob cit nota 22.

entendem possível a existência de várias massas patrimoniais pertencentes a uma só pessoa, desde que sua finalidade o exija.

Na opinião do doutrinador, existe uma unidade no patrimônio, consistente em que todos os direitos e obrigações pertencem ao mesmo sujeito. Mas isso não impede a sua subdivisão em vários núcleos submetidos a regimes especiais. Esses núcleos patrimoniais caracterizam-se por sua independência, sendo que *“Por outro lado, essa mesma independência não importa na quebra dos vínculos com outros núcleos patrimoniais por força da unidade decorrente de estarem sujeitos a um só titular”*⁷⁶.

Na lição de Caio Mário, para cada pessoa, há um só patrimônio, o que não impede, entretanto, que haja no mesmo patrimônio *“acervos distintos pela origem ou pela destinação”*⁷⁷.

Paul Oertmann⁷⁸ preleciona que se pode distinguir o patrimônio geral de uma pessoa, cujos elementos encontram-se unidos apenas em razão da titularidade comum, dos chamados patrimônios especiais, cuja unidade resulta da sua afetação a um mesmo fim. Uma pessoa pode ter patrimônios especiais separados de seu patrimônio geral, como acontece com os bens reservados da mulher casada.

Nas palavras de Enneccerus⁷⁹, o patrimônio constitui uma unidade, fundada na circunstância de que todos os direitos que o compõem são de titularidade do mesmo

76. Idem, p. 70.

77. Ob cit nota 23, p. 267.

78. Introducción al Derecho Civil, pp. 148-53.

79. Derecho Civil (Parte General), Tomo I, vol. I.

sujeito. Revela-se esta unidade, entre outros, no fato de que o patrimônio, de regra, responde como um todo pelas dívidas de seu titular. Essa responsabilidade só pode ser limitada excepcionalmente, pela lei ou por convênio, gerando os patrimônios separados, os quais são *“Conjuntos patrimoniais que, em razão de um determinado fim e especialmente com referência à responsabilidade por dívidas, são tratados sob certos aspectos como um todo distinto do resto do patrimônio”*⁸⁰.

Segundo Andreas Von Tuhr⁸¹, em princípio vigora a norma de que a cada sujeito corresponde um único patrimônio. Mas essa unidade desaparece, quando um conjunto de direitos é regido por normas especiais. Fala-se, nesse caso, em patrimônio especial, o qual se caracteriza por seus fins específicos, enquanto o patrimônio geral serve a finalidades gerais, fixadas livremente por seu titular. Os patrimônios especiais são completamente autônomos em relação ao geral, podendo-se dizer que entre eles há uma união pessoal, por seu titular comum.

Augusto Pino⁸² afirma que o patrimônio separado distingue-se do resto do patrimônio do sujeito, por desempenhar uma função específica, no lugar daquela genérica do patrimônio. O patrimônio separado não se destina a cumprir finalidades diversas daquelas do patrimônio geral, mas sim a cumprir algumas finalidades antes das outras, finalidades estas escolhidas entre aquelas às quais é destinado também o patrimônio geral.

O regime jurídico que permite ao intérprete individualizar as hipóteses de

80. Idem, p. 614, livre tradução do espanhol.

81. Derecho Civil, vol. I.

82. “Il Patrimonio Separato”.

patrimônio separado é constituído por normas que modificam o poder de livre utilização do patrimônio e a garantia ilimitada que ele representa para os credores, que são as duas funções básicas do patrimônio. Só se pode falar em patrimônio separado, continua o autor, se sua destinação especial tem relevância jurídica. Não basta que a pessoa resolva reservar parte de seu patrimônio para uma destinação específica.

Como se viu, não subsiste mais o requisito da unidade do patrimônio, no sentido de ser ele ligado à personalidade de seu titular. Hodiernamente, tem-se por inconfundíveis esses conceitos. Toda pessoa física está dotada de personalidade, independentemente de possuir (ou não) patrimônio. A idéia de personalidade exprime a aptidão para adquirir direitos ou contrair obrigações, enquanto o patrimônio é o conjunto de direitos adquiridos e de obrigações contraídas pela pessoa. Além disso, os direitos da personalidade, diferentemente dos direitos patrimoniais, não possuem conteúdo econômico.

Mas, embora não vincule mais o patrimônio à personalidade, grande parte da doutrina continua insistindo em sua unidade, a qual decorreria da circunstância do titular comum. Esse princípio, da unidade patrimonial, não impediria, contudo, na visão dessa mesma corrente, a existência, dentro do patrimônio, de núcleos patrimoniais afetados a uma finalidade específica.

Essa parece, de fato, a posição mais adequada. Aqueles que sustentam a existência de diversos patrimônios autônomos para cada sujeito, desconsideram o

fato de haver um traço-de-união entre todos esses vários patrimônios, consubstanciado em sua titularidade comum. E mais, em sua função comum.

A função primordial do patrimônio, como bem colocado por Enneccerus⁸³, é a satisfação das necessidades de uma pessoa. A função dos patrimônios especiais não é diversa desta. Consoante ensinado por Augusto Pino, esses patrimônios não se encontram totalmente desligados do patrimônio geral. Eles não visam ao cumprimento de finalidades diversas. Visam apenas ao cumprimento de algumas finalidades do patrimônio geral antes de outras. E estes patrimônios especiais, quando devidamente cumprida sua finalidade, voltam a integrar-se ao patrimônio geral de seu titular, o que mostra que nunca deixou de existir um vínculo entre eles. Por exemplo, tendo-se um conjunto de bens afetados ao pagamento de uma determinada obrigação, sendo paga esta e restando ainda parte desses bens, voltam eles ao patrimônio geral, servindo para o pagamento de outras dívidas de seu titular.

Quanto à titularidade comum, trata-se também esta de característica relevante do patrimônio, eis que determina, v.g., a impossibilidade de relação jurídica entre o patrimônio geral e os patrimônios especiais de um sujeito, pelo simples fato de haver necessidade de, no mínimo, duas pessoas para que se forme uma relação jurídica. Não é outra a razão do instituto da confusão.

Em razão dessas características comuns a todos os patrimônios especiais de uma mesma pessoa, é que se entende mais correta a posição doutrinária no sentido da existência de um só patrimônio para cada pessoa, o qual pode estar subdividido

83. Ob. cit. nota 79, p. 697.

em vários núcleos patrimoniais (ou patrimônios especiais) com finalidades específicas diversas. Vale dizer, os direitos patrimoniais de cada pessoa formam um conjunto, o qual pode estar dividido em diversos subconjuntos.

No Direito Tributário, ao se pesquisar o conceito de patrimônio, mormente sob o aspecto de sua unidade, há que se considerar, além das ponderações acima, também a importância decisiva dos princípios da capacidade contributiva e da repartição constitucional de competências.

Uma das principais funções do patrimônio, em matéria tributária, é a de permitir a averiguação da capacidade contributiva do sujeito, pois patrimônio, nas palavras de Von Tuhr⁸⁴, é poder econômico. E a capacidade contributiva, vale lembrar, representa a possibilidade econômica de colaborar com o financiamento das despesas públicas. Para tal, é preciso saber qual a riqueza do indivíduo. E a riqueza, em termos jurídicos, frise-se, está representada pelo conjunto de direitos patrimoniais da pessoa.

Assim sendo, na seara tributária, não se pode aceitar a existência de múltiplos patrimônios para cada pessoa, pois isso implicaria na existência de múltiplas capacidades contributivas, o que desvirtuaria totalmente o princípio em questão, por desconsiderar o conteúdo mínimo da expressão capacidade contributiva⁸⁵.

Com efeito, não se pode dizer que uma mesma pessoa tenha mais de uma

84. Ob. cit. na nota 81

85. Conforme já se verificou, a propósito do conceito de renda, os vocábulos constantes da Constituição têm um conteúdo mínimo ou núcleo de significação, o qual não pode ser desconsiderado pelo legislador ordinário, sob pena de se desvirtuar totalmente o contido na Lei Maior.

capacidade de contribuir. Ou a pessoa tem ou não tem capacidade contributiva. Ou tem ou não tem poder econômico suficiente para contribuir para o financiamento dos gastos públicos. O que pode ocorrer é que a capacidade contributiva de cada pessoa seja medida por vários índices, mas nem por isso se pode falar em mais de uma capacidade contributiva para cada sujeito. Não foi por outra razão, aliás, que se sustentou, no capítulo 4º, da necessidade de se analisar a capacidade contributiva também sob o aspecto global.

Além disso, o princípio da repartição constitucional de competências tributárias é outro obstáculo à existência de múltiplos patrimônios para cada contribuinte. É que o conceito de patrimônio, em matéria tributária, deve ser distinto do de renda s.a. Como esta, segundo se viu, corresponde ao acréscimo patrimonial líquido, consumido ou poupado, é preciso comparar-se o conjunto dos direitos patrimoniais do contribuinte considerado, em dois momentos distantes no tempo. Não basta a comparação de parte desse conjunto, pois a riqueza do indivíduo é representada pelo todo, pela totalidade de seus direitos patrimoniais. E não se pode saber o que foi acrescido ao conjunto de direitos patrimoniais do indivíduo, sem verificá-los como um todo.

Com essas considerações, acredita-se ser lícito afirmar que só há um patrimônio para cada pessoa, ao menos para efeitos tributários. E, para o efeito de verificação da capacidade contributiva; no caso desse trabalho, mais especificamente

da capacidade contributiva relativamente ao índice renda, não é possível sequer a criação de patrimônios especiais⁸⁶.

Isto posto, pode-se ingressar mais diretamente no tema desta seção, a pesquisa sobre a unicidade da renda. Será ela uma só ou pode-se falar em diversos tipos de renda? Pode a lei instituir IR somente sobre renda s.e. ou somente sobre acréscimo patrimonial?

Conforme verificado na seção anterior (5.4), os tributaristas, em sua maioria, entendem que a noção de renda envolve a globalidade das receitas e despesas de cada contribuinte, à exceção de Ives Gandra Martins, Alcides Jorge Costa e Fábio Fanucchi, segundo os quais cada aquisição de disponibilidade de um ingresso pode ser tributada isoladamente pelo IR.

Consoante se pode deduzir, tem-se por mais adequado o ensinamento dos primeiros. Se renda é riqueza nova, somente com a consideração conjunta de todos os ingressos e dispêndios do período é que se poderá falar em renda.

Até porque, como cada indivíduo tem somente um patrimônio, só poderá haver um valor de acréscimo ou decréscimo patrimonial. Não se pode falar na existência de renda financeira e de prejuízo operacional. Uma pessoa jurídica não pode a um só tempo ter tido lucro e prejuízo. Ou bem a empresa auferiu lucro no período ou bem sofreu prejuízo. Para se saber qual das hipóteses é verdadeira, frise-se, só com a verificação conjunta de todos os valores, positivos e negativos, seja qual for a sua

86. Seria possível, no âmbito tributário, a criação de patrimônios especiais em matéria de responsabilidade patrimonial tributária, do mesmo modo que isso é possível em matéria de responsabilidade por dívidas em geral.

origem. Em se considerando valores isolados, ferir-se-iam os princípios da repartição constitucional de competências, capacidade contributiva, pessoalidade e progressividade.

Antes de seguir-se adiante, afigura-se necessário fazer uma distinção. É possível que o legislador ordinário decida tributar apenas a renda s.e. ou apenas o acréscimo patrimonial (e não a renda consumida). No primeiro caso, é evidente que não serão considerados como elementos negativos da renda os decréscimos patrimoniais não classificáveis como despesas⁸⁷. A segunda hipótese também não enseja dúvidas. Como estudado anteriormente, só se pode falar em acréscimo patrimonial⁸⁸, deduzindo-se os decréscimos a qualquer título (inclusive as menos-valias). O que o legislador não pode fazer, embora isso muitas vezes aconteça, é tributar apenas elementos positivos da renda, como é o caso das mais-valias imobiliárias. Os motivos que o impedem já foram declinados ao cuidar-se do conceito de proventos. E àqueles, acrescenta-se agora o de que a renda é uma só para cada contribuinte.

Feita essa observação, pode-se prosseguir, com o exame dos princípios antes indicados.

O primeiro deles (da repartição constitucional de competências) poderia ser ferido, no caso de resultar prejuízo da soma total dos valores, tendo sido um deles tributado. Isso pode acontecer facilmente na hipótese de tributação isolada de

87. Despesas, relembre-se, são todos os gastos necessários para a produção da renda s.e., o que inclui os gastos para manutenção da fonte.

88. Não custa lembrar que ao se falar em acréscimo patrimonial, o que se tem em mente é o acréscimo patrimonial líquido ou variação patrimonial positiva, segundo explicado anteriormente.

rendimentos de aplicações financeiras. Se constatado prejuízo ao final do período, ter-se-á tributado a pessoa jurídica, apesar de seu resultado negativo, com o que a tributação, na verdade, terá incidido sobre o seu patrimônio.

Nessa mesma hipótese, também o princípio da capacidade contributiva teria sido infringido, sob vários aspectos. Tendo a pessoa jurídica apurado prejuízo, não estaria presente o fato econômico renda, que é exatamente o indicador de capacidade contributiva no IR. E a tributação estaria incidindo desigualmente em relação a capacidades econômicas idênticas (ou em relação a idêntica falta de capacidade econômica), pois duas pessoas jurídicas que estivessem na mesma situação (que tivessem apurado prejuízo idêntico ao final do período), tendo uma auferido rendimentos de aplicações financeiras ou outros tributados isoladamente e a outra não tendo auferido quaisquer desses rendimentos, seriam tributadas diversamente. A primeira teria de pagar IR sobre os rendimentos de aplicações financeiras. A segunda nada pagaria a esse título. Ademais, teria sido infringido o limite do mínimo vital, o qual indica a possibilidade de tributação apenas dos rendimentos que ultrapassem o necessário para a garantia de sobrevivência da pessoa jurídica.

E o princípio da pessoalidade teria sido igualmente desatendido, justamente pela desconsideração da capacidade contributiva daquela pessoa jurídica que sofreu tributação apesar de haver apurado prejuízos. Torna-se muito difícil personalizar o IR, se não for considerada a riqueza nova obtida durante um período, de forma global.

Finalmente, o princípio da progressividade restaria ferido se, existindo faixas diversas de tributação da renda, uma empresa fosse tributada com alíquota menor, em razão da consideração dos rendimentos isoladamente.

6. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E DISPONIBILIDADE JURÍDICA

Segundo o Código Tributário Nacional (art. 43), o fato gerador¹ do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

No capítulo anterior, examinaram-se as noções de renda (s.e.) e proventos de qualquer natureza, concluindo-se que elas estão vinculadas àquela de riqueza nova, consumida ou poupada. Contudo, isso não basta para a definição da hipótese de incidência do IR. É preciso também conhecer o significado da locução "disponibilidade econômica ou jurídica", porque a hipótese de incidência do IR não é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, mas a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Verifica-se, pois, que o Código Tributário estabeleceu diversos elementos para a caracterização da hipótese de incidência do IR, devendo a lei instituidora desse tributo respeitá-los todos. No presente capítulo, pretende-se completar o estudo desses elementos, procurando-se descobrir o significado daquela expressão.

Os juristas dividem-se em três correntes acerca do conceito de "disponibilidade

1. Utilizou-se a expressão 'fato gerador', porque é essa a expressão que consta do Código Tributário

econômica ou jurídica", a seguir apresentadas. Vale salientar que foram incluídos, em cada uma das correntes, doutrinadores com posições um pouco diversas, possuindo eles às vezes um único traço em comum. Apesar disso, essa classificação é importante para facilitar o estudo do tema. Em outras palavras, a utilidade dessa classificação está em fazer mais sistemática a apresentação do tema, tornando sua exposição mais didática.

Passa-se a estudar, então, a posição dos adeptos de cada uma das correntes, tecendo-se em seguida alguns comentários a respeito delas.

6.1. Corrente unificadora

A primeira corrente é a daqueles que não distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, seja por entenderem incorreta, seja por entenderem desnecessária essa distinção. Vejamos o que pensam alguns dos partidários dessa corrente.

Ives Gandra² insurge-se contra a separação entre disponibilidade jurídica e

2. Inconstitucionalidade do Artigo 35 da Lei 7.713/88, em Imposto de Renda - Questões Atuais e Emergentes, 1995, pp. 59-84.

econômica, ao entendimento de que toda situação de fato torna-se jurídica ao ingressar no mundo jurídico e, por outro lado, toda situação jurídica exterioriza-se numa situação de fato.

Conclui o autor que o legislador tratou apenas de uma aquisição de disponibilidade, a econômica, já que a disponibilidade jurídica é necessariamente econômica. Desse modo, não havendo acréscimo patrimonial disponível economicamente, não se poderia cogitar de incidência do IR.

Para Luciano Amaro³, a disponibilidade econômica e a jurídica confundem-se, tanto que alguns tributaristas utilizam essas expressões num sentido e outros o fazem em sentido inverso. Interessam ao Direito e à Economia tanto a renda já percebida como aquela apenas produzida. A questão consiste em saber se a renda apenas produzida pode ser tributada.

Diz o autor que sim, sendo essa a razão de o Código Tributário ter feito referência a "disponibilidade econômica ou jurídica". Com essas considerações, conclui Amaro que é desnecessário distinguir-se a disponibilidade econômica da jurídica, bastando saber que essas expressões em conjunto permitem a tributação tanto da renda já percebida como daquela apenas produzida.

É possível contrapor ao posicionamento desses juristas, o argumento de que se não houvesse diferença entre disponibilidade econômica e jurídica, constaria do Código Tributário apenas a referência à aquisição de disponibilidade de renda, sem

3. Ob. cit. na nota 13 do capítulo 5º.

qualquer qualificação dessa disponibilidade⁴.

Parece correto afirmar, como o faz Ives Gandra Martins, que os fatos econômicos, ao ingressarem no mundo jurídico, tornam-se fatos jurídicos. Ocorre que o Direito Tributário pode tomar por base fatos meramente econômicos, que não constituem categorias jurídicas já existentes, ou fatos jurídicos, assim entendidos aqueles já juridicizados anteriormente por outras normas e que constituíam institutos jurídicos antes mesmo de sua utilização na esfera tributária. Todos esses fatos (em sentido amplo), ao ingressarem no mundo jurídico, passarão a ser fatos jurídicos *latu sensu*. Todavia, frise-se, sua origem é diversa. Uns já constituíam categorias jurídicas anteriormente e outros não. É a essa distinção que faz referência, *verbi gratia*, o artigo 116 de nossa Lei Complementar Tributária.

Assim, por exemplo, "industrializar produtos" (art. 153, IV, C.F.) não constitui uma categoria jurídica. Já a "propriedade" (art. 153, VI, C.F.) é um instituto jurídico amplamente tratado pelo Direito Privado. Parece evidente a diferença aí existente. Um desses fatos, antes de passar a integrar o campo do Direito através do Direito Tributário, nada representava juridicamente. O outro já possuía conotação jurídica antes de sua utilização como regra-matriz de incidência tributária.

4. É bem verdade que algumas vezes a lei contém realmente palavras ou expressões inúteis. Mas esse raciocínio só deve ser aceito, quando se conclui da impossibilidade completa de atribuir algum significado útil à expressão ou vocábulo estudado. Ou seja, a interpretação deve procurar sempre extrair o máximo sentido dos vocábulos utilizados pela lei. Este, segundo Santiago Nino, citado por Tércio Sampaio Ferraz Jr., é um dos pressupostos da hermenêutica jurídica. Dentre as propriedades que caracterizam o legislador racional, aduz ele, uma delas é a de que ele é "econômico, isto é, nunca é redundante, nunca usa palavras supérfluas e cada norma ainda que aparentemente esteja a regular a mesma *facti species*, tem na verdade uma função própria e específica" (in Introdução ao Estudo do Direito, p. 255; sublinhados do texto, negritos não). E, na hipótese objeto de nosso estudo, parece possível extrair das expressões em tela um pouco mais do que o proposto pela corrente ora analisada, conforme se verificará mais adiante.

E essa diferença tem conseqüências práticas. A interpretação do termo "propriedade" só pode ser feita de acordo com seu conteúdo no Direito Privado. Já o termo "industrializar produtos" ou "produtos industrializados" será interpretado de acordo com sua conceituação econômica. O mesmo acontece com as expressões em estudo. Há que se procurar na seara jurídica o significado da locução "disponibilidade jurídica". Já o significado da locução "disponibilidade econômica" há de ser pesquisado na Ciência Econômica.

Também não pode ser aceita a assertiva de que é suficiente saber o que é disponibilidade, por isso que basta estar presente qualquer de seus tipos para verificar-se a incidência do IR. Não é qualquer tipo de disponibilidade que pode ser usado para a configuração da hipótese de incidência do IR, mas apenas aquela que se caracterizar como jurídica ou como econômica. De outro lado, se o Código Tributário fizesse referência apenas à aquisição de disponibilidade, sem qualificá-la, seria possível interpretar essa expressão em seu significado estritamente jurídico, desconsiderando-se seu sentido econômico. Portanto, estudando-se apenas o termo disponibilidade, como sugere Luciano Amaro, seria necessário optar entre seu significado econômico ou jurídico. Daí a importância de sua qualificação, pois fica claro que deve ser pesquisado tanto o significado jurídico do termo, como o econômico.

Pode-se até concluir que os dois termos se confundem, ou que não há um significado propriamente jurídico ou econômico para as expressões em estudo. Mas, para tal, é preciso antes pesquisar o sentido de cada uma dessas expressões. Em

verdade, o autor, ao distinguir a renda já percebida daquela apenas produzida, está a diferenciar a disponibilidade econômica da disponibilidade jurídica. Refere ele, inclusive, ser essa a razão de haver constado do Código a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”. Inobstante isso, inexplicavelmente, assevera ele ser desnecessário distinguir-se a disponibilidade econômica da jurídica.

6.2. Corrente dicotômica atenuada

A segunda corrente reúne aqueles que distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, contudo entendem que a primeira deverá sempre estar precedida da segunda.

Frederico de Moura Theophilo⁵ predica que a disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam de separação da renda, isto é, sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores e a disponibilidade jurídica corresponde à realização da renda, ou seja, à existência de título hábil para perceber o rendimento. Para efeitos de incidência do IR, a disponibilidade econômica deverá ser sempre precedida da jurídica. Desse modo, conclui o autor, nem todo ingresso de

5. Imposto de Renda - Estudos n. 12, 1990.

numerário é renda. *"Para ser considerado como renda é necessário que, antes do seu efetivo recebimento (disponibilidade econômica), a pessoa que percebeu o rendimento seja detentora do direito a essa percepção (disponibilidade jurídica)"*⁶.

Alfredo Augusto Becker⁷ também está entre os adeptos dessa corrente, porque, apesar de distinguir a disponibilidade jurídica da econômica, afirma que a segunda não pode existir sem a primeira. Caso contrário, poderia ser tido como renda o dinheiro recebido a título de empréstimo ou a título de depósito bancário. Esse autor apresenta a distinção entre a disponibilidade econômica e a jurídica somente através de exemplos. Diz que o vendedor de mercadoria à prestação, tem direito de crédito no tocante às prestações ainda não vencidas (nem pagas), o que se consubstancia como disponibilidade jurídica. Mas esse vendedor não tem ainda a disponibilidade econômica, a qual só surgirá com o pagamento do preço.

Esses juristas, apesar de distinguirem a disponibilidade econômica da jurídica, ao entenderem que aquela deverá ser sempre precedida desta, retiram a importância da disponibilidade econômica, já que ao ver deles, esta, por si só, não permite a tributação. Ou seja, importa verificar unicamente a presença da disponibilidade jurídica. A econômica, estando ou não presente, em nada interferirá.

Se fosse assim, o Código Tributário não precisaria ter mencionado os dois tipos de disponibilidade. Bastaria falar em disponibilidade jurídica, já que a disponibilidade econômica nunca estaria presente sozinha.

6. Idem, p. 55.

7. Ob. cit. na nota 17 do cap. 4º, p. 361.

Ademais disso, os dois juristas em questão parecem confundir a noção de renda com a de disponibilidade jurídica de renda. Dinheiro recebido por empréstimo ou para depósito bancário, exemplos estes oferecidos por Becker no intuito de comprovar que a disponibilidade jurídica deve sempre preceder a econômica, não é renda, porque não representa riqueza nova para aquele que o recebe. É que no mesmo ato em que é recebido o dinheiro, também é assumida a obrigação de devolvê-lo num determinado prazo (no empréstimo) ou quando seu proprietário o reclamar (no depósito). Considerando-se que o patrimônio é o conjunto de direitos e obrigações de uma pessoa, não se pode falar em riqueza nova (ou acréscimo de riqueza), quando nele ingressam, concomitantemente, um direito e uma obrigação de igual valor (no depósito) e, menos ainda, quando esta obrigação é de maior valor que o direito (no empréstimo). Inexistindo renda, evidentemente não há que se cogitar de sua disponibilidade.

De outro lado, ao se perquirir sobre a disponibilidade econômica de renda, não se cogita do direito a essa disponibilidade. Pesquisa-se somente a sua existência efetiva, justamente porque se trata de disponibilidade econômica, e não jurídica. E mais, é possível até que se tenha disponibilidade jurídica de renda sem direito a essa disponibilidade. Pode mesmo existir renda, sem que exista direito a essa renda, porque o Código Tributário fala em aquisição de renda, e não em aquisição de direito à renda. Enfim, o que se pretende mostrar é que a renda pode ser proveniente de ato ilícito. Nesse caso, não se terá direito a sua disponibilidade e nem mesmo à própria renda. Mas se terá renda e, eventualmente, renda disponível. O que pode acontecer,

como se verá mais adiante, é que, ao ser verificada a inexistência de direito a determinada renda, a pessoa venha a perdê-la (a tê-la confiscada).

6.3. Corrente dicotômica radical

A terceira corrente é a daqueles que distinguem efetivamente a disponibilidade econômica da jurídica (ao contrário da anterior, a qual, na prática, acaba por reduzi-las à disponibilidade jurídica). Essa corrente envolve posições bastante heterogêneas, podendo-se encontrar várias subcorrentes, dependendo do critério usado para a distinção entre aqueles dois tipos de disponibilidade.

Tem-se por correta a posição dos adeptos dessa terceira corrente, ao procurarem distinguir a disponibilidade econômica da jurídica. Como exposto anteriormente, só se pode renunciar a sua diferenciação em se concluindo não haver distinção viável entre as duas expressões.

6.3.1. Primeira subcorrente

Inicialmente, tem-se a posição de Bulhões Pedreira⁸, o qual distingue a disponibilidade econômica da jurídica em razão da aquisição efetiva ou presumida da renda.

Ensina ele que adquirir a disponibilidade de renda significa passar a ter o poder de dispor de moeda ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais. O instrumento jurídico para tal é o direito de propriedade. Os direitos de crédito não asseguram poder de dispor da moeda. Para aquisição do poder de dispor da moeda, é necessário antes adquirir o direito à renda. Entretanto, a aquisição do direito à renda é inconfundível com a aquisição de sua disponibilidade. *"Aquisição de direito é o fato jurídico de a pessoa ocupar a posição de sujeito ativo e de o direito aderir à pessoa que ocupa essa posição; enquanto que a aquisição da disponibilidade de renda é o fato econômico de a pessoa obter o poder de dispor do objeto do direito adquirido"*⁹.

A disponibilidade diz-se econômica, prossegue o jurista, quando se detém a posse direta da renda, o poder efetivo e atual de dela dispor. Como em geral esta consiste em moeda, a disponibilidade econômica é adquirida com a aquisição da posse de moeda. Ocasionalmente, o objeto da renda pode consistir em outros bens ou serviços. Nesse caso, adquirir-se-á a disponibilidade econômica da renda com a

8. Ob. cit. na nota 23 do cap. 2º, pp. 195-200.

9. Idem, p. 196.

aquisição da posse do bem ou com a utilização do serviço.

Diz-se jurídica a disponibilidade, quando ela é presumida por força de lei, quando a lei define a aquisição virtual do poder de dispor da renda como hipótese de incidência do IR. A disponibilidade é virtual, observa o autor, quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva, para que se venha realmente a dispor de moeda.

Na seqüência, Bulhões Pedreira explica a origem da expressão "disponibilidade jurídica", a qual a seu ver não é muito adequada, porque pode dar a impressão de que se requer apenas a aquisição do direito de receber a renda, sem a aquisição do poder de dela dispor. Sobre a origem daquela expressão, diz ele¹⁰:

" A expressão 'disponibilidade jurídica' surgiu na legislação do imposto com o DL nº 4.178/42, que reproduziu princípio formulado na década de 1930 pela jurisprudência administrativa.

Os RIR de 1924 e 1926 referiam-se à aquisição da disponibilidade como 'percepção' do rendimento, noção que se ajustava ao conceito fiscal de rendimento que então prevalecia, inspirado no de fruto, do Direito Civil. Daí a importância emprestada às noções de separação e percepção do rendimento, à semelhança da separação e percepção do fruto (separação do fruto é o fato de este passar a ser bem distinto; e percepção é a separação efetuada com a intenção de adquirir a posse do fruto).

Na aplicação dos RIR de 1926 e 1932, as autoridades tributárias e o CC¹¹ a princípio interpretaram a expressão legal 'percepção' no sentido de recebimento de moeda, afirmando que somente eram considerados na base da tributação, em cada exercício, os rendimentos efetivamente recebidos no

10. Pede-se licença aqui para se fazer uma transcrição mais longa, em razão da importância do tema para esse estudo, conforme se verificará mais adiante.

11. CC significa Conselho de Contribuintes.

ano-base.

Em meados da década de 1930, a jurisprudência passou a considerar os rendimentos creditados por pessoas jurídicas em conta corrente do beneficiário como percebidos desde o crédito (independentemente de efetivo recebimento em moeda pelo beneficiário), quando se encontravam à disposição deste, em condições de serem recebidos. Essa orientação, a princípio adotada para os juros creditados em contas correntes bancárias, foi aplicada depois aos juros creditados por quaisquer pessoas jurídicas e aos lucros creditados a sócios.

A jurisprudência sempre enfatizou, todavia, que o crédito em conta corrente somente caracterizava a percepção quando o rendimento encontrava-se à disposição do creditado, no sentido de que este tinha o poder de obter a disponibilidade econômica do rendimento; e que a presunção de que o rendimento creditado estava disponível admitia prova em contrário.”¹²

Conclui o autor que a aquisição de disponibilidade jurídica de renda pela pessoa física requer o ato da fonte pagadora, colocando o rendimento a sua disposição. Já na pessoa jurídica, a aquisição de disponibilidade jurídica de renda não requer necessariamente esse ato. Exemplifica ele com as empresas comerciais, afirmando que se a experiência mostra que em regra quando uma mercadoria é expedida, ela chega ao seu destino e o seu preço é pago pelo comprador, é razoável considerar o preço de venda virtualmente recebido com a expedição da mercadoria.

Acrescenta o doutrinador, por fim, que o regime de caixa, típico do IRPF, funda-se na aquisição de disponibilidade econômica e o de competência, típico do IRPJ, na aquisição de disponibilidade jurídica.

Dois pontos há a se destacar nessas colocações. Um deles é o de que a

12. Ambas as citações foram extraídas da obra citada na nota 23 do cap. 2º, pp. 197 e 198.

aquisição de disponibilidade de renda, no entendimento desse jurista, equivale ao poder de dispor de bens. Essa conclusão se extrai, inicialmente, do fato de que para ele a aquisição de disponibilidade de renda reduz-se ao poder de dispor de moeda ou do valor em moeda, etc., com o que exclui ele a possibilidade de se preencher o conteúdo significativo desse conceito com o poder de disposição de direitos (sobretudo de crédito). Essa conclusão é corroborada, ainda, pela assertiva de que o instrumento para a aquisição do poder de dispor da moeda, etc., é o direito de propriedade. E, mais, por sua afirmação seguinte, no sentido de que os direitos de crédito não asseguram esse poder (de dispor de moeda, etc, i.e., de adquirir renda).

O outro ponto digno de nota é o de que, no dizer de Bulhões Pedreira, aquisição de disponibilidade jurídica tem a acepção de aquisição presumida de disponibilidade de renda.

Podem-se opor algumas considerações a esse raciocínio. Em primeiro lugar, se renda é, grosso modo, acréscimo patrimonial, sendo o patrimônio o conjunto de direitos e obrigações de conteúdo econômico de uma pessoa, não se vê por qual razão a aquisição do poder de dispor do acréscimo de direitos ao patrimônio (= poder de dispor de renda) devesse significar poder de dispor de moeda ou do valor em moeda de bens, com a conseqüente exclusão dos direitos de crédito.

Essa afirmação só pode ser explicada, se se entender que renda significa acréscimo de bens (ou de valor de bens) ao patrimônio, e não acréscimo de direitos. Ou se se partir do pressuposto de que o poder de disposição é uma das faculdades do direito de propriedade, a teor do disposto no artigo 524 do Código Civil. Mas,

nesse caso, de um lado, o raciocínio só se justificaria se se estivesse a definir a locução “aquisição de disponibilidade jurídica” e, de outro lado, ele seria o oposto daquele desenvolvido pelo ilustre jurista. Senão vejamos.

Concluiu o autor que aquisição de disponibilidade de renda significa aquisição do poder de dispor de moeda, etc., sendo o instrumento para tal o direito de propriedade. Todavia, salvo melhor entendimento, parece que o raciocínio para se chegar a essa conclusão deveria ser o inverso, isto é, o de que sendo o poder de dispor, em termos jurídicos, uma das faculdades do direito de propriedade, somente se pode adquirir o poder de dispor de bens, e não de direitos de crédito. Ocorre que, nessa hipótese, só haveria justificativa para tal pressuposto (de que o poder de dispor, em termos jurídicos, significa direito de propriedade), se se estivesse a falar em disponibilidade jurídica, e não simplesmente em disponibilidade, sem qualquer qualificativo. Caso contrário, ter-se-ia de interpretar a aquisição de disponibilidade econômica de renda como a aquisição do direito de propriedade da renda, em termos econômicos (ou como a aquisição da propriedade econômica da renda). E o que seria o “direito de propriedade em termos econômicos”? E, por fim, em se definindo “disponibilidade jurídica” como direito de propriedade, como o poder de dispor de moeda, etc., não seria possível, por óbvio, aceitar-se a sua definição como aquisição presumida (por lei) de renda, definição esta adotada por Bulhões Pedreira.

Noutro giro, é de se concordar com a assertiva desse autor de que o direito à renda é diverso da aquisição de sua disponibilidade. Dir-se-ia mais. Esse direito é distinto também do fato da existência de renda, o qual por sua vez é fato diverso da existência de sua disponibilidade.

Tem-se direito à renda, quando ela foi adquirida em razão de atividade lícita. Tem-se renda, independentemente de sua origem ser (ou não) lícita. Finalmente, tem-se disponibilidade de renda, quando existe o poder efetivo de empregá-la livremente.

O Código Tributário não exige que exista o direito à renda. Exige apenas sua existência efetiva, acompanhada do poder de dela dispor. Discorda-se do autor, portanto, quando ele afirma que a aquisição do direito à renda deve sempre preceder a aquisição de sua disponibilidade econômica. Esse direito à renda não é exigido em momento algum. E muito menos é ele exigido como condição de sua disponibilidade econômica, que justamente nada tem a ver com o direito. A pessoa pode ter o poder de dispor da moeda sem ter direito à renda. O que sempre deve estar presente é o fato acréscimo patrimonial, ou seja, o fato renda, independentemente da existência de direito a ela. Parece óbvio que não é possível falar-se em disponibilidade de renda, se esta não existir anteriormente, questão esta já tratada ao se tecer alguns comentários relativamente à corrente dicotômica atenuada.

6.3.2. Segunda subcorrente

Enquadram-se nesta subcorrente, os que afirmam que a disponibilidade econômica é a aquisição efetiva de um rendimento, enquanto a disponibilidade jurídica corresponde à aquisição de título jurídico que permite torná-lo efetivo.

Gilberto de Uihôa Canto¹³, ao tratar da disponibilidade de renda, cita Bulhões Pedreira, para concordar com ele em que a aquisição de disponibilidade é diversa da aquisição do direito de receber a renda. Só se pode falar em aquisição da disponibilidade jurídica de renda, se a pessoa pode adquirir sua disponibilidade econômica por sua própria iniciativa, a qualquer momento, independentemente de qualquer ato do devedor.

Em outro estudo, feito juntamente com Ian Porto Alegre Muniz e Antonio Carlos Garcia de Souza, afirmam esses autores que *"Não há aquisição de disponibilidade de bem ou direito de que alguém não tenha a faculdade de usar, ou em relação ao qual não se esteja em condições de exercer os demais atributos do domínio."* Na seqüência, dizem que *"há disponibilidade econômica quando alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito. Jurídica é a disponibilidade quando o seu titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, deles fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio porque a lei ou o contrato lho permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção*

13. Ob. cit. na nota 55 do cap. 5º.

*material*¹⁴ (grifou-se). Contam, ainda, esses autores que já antes da Lei n. 6.404/76, a legislação comercial equiparava a disponibilidade econômica à jurídica, "*firmando o princípio de que os valores e direitos representados por documentos ou títulos, juridicamente vinculantes, se consideravam realizados mesmo que ainda não convertidos em metal sonante*"¹⁵.

No entender de Weliton Militão dos Santos, "*Pode-se conceituar a aquisição da disponibilidade como aquela situação em que o titular da renda ou provento pode dar-lhe imediata e livre destinação, usando-a, investindo-a, aplicando-a, poupando-a, consumindo-a, seja por força da posse física dessa renda ou desse provento, seja em razão de um título jurídico que lhe dê essas mesmas virtualidades ou potencialidades, independentemente da detenção material.*"¹⁶

Para Sebastião Reis¹⁷, disponibilidade econômica corresponde a dinheiro em caixa e disponibilidade jurídica equivale a rendimento relativamente ao qual o titular dispõe de título jurídico que lhe permita a efetiva realização.

Segundo Modesto Carvalhosa, entende-se como "*disponibilidade econômica o efetivo recebimento em dinheiro ou em bens do acréscimo patrimonial e como disponibilidade jurídica, a outorga efetiva de direitos creditícios, que representam acréscimo patrimonial.*"¹⁸

André Martins de Andrade diz que "*A disponibilidade jurídica ocorre com o*

14. Ambas as transcrições foram extraídas da ob. cit. na nota 37 do cap. 5º, p. 5.

15. Idem, p. 6.

16. Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro - Compensação de Prejuízos - Limitação - Inconstitucionalidade, Revista Dialética de Direito Tributário n. 6, 03/96, p. 141.

17. Ob. cit. na nota 35 do cap. 5º.

18. Ob. cit. na nota 18 do cap. 2º, p. 193.

nascimento de um direito, normalmente um direito de crédito. Por seu lado, a disponibilidade econômica ocorre quando se materializa um ganho econômico, que pode ser o recebimento da prestação daquele direito de crédito, mas que também pode não corresponder a um direito preexistente - como, por exemplo, no recebimento de uma doação - ou, até, corresponder a um enriquecimento ilícito - como o resultado de um roubo ou de um jogo proibido. De qualquer forma, em qualquer das hipóteses possíveis, a renda deve estar disponível para o contribuinte. Não poderá existir apenas uma expectativa de disponibilidade.”¹⁹ (sublinhados do texto)²⁰.

Em síntese, pode-se dizer que para Ulhôa Canto, Muniz e Garcia de Souza, aquisição de disponibilidade de renda (sem qualquer qualificativo) significa aquisição da faculdade de usar ou de exercer os demais atributos do domínio em relação ao bem ou direito. Para Weliton Militão, tem-se a disponibilidade da renda, quando se lhe pode dar imediata e livre destinação. Os demais juristas que compõem essa subcorrente não estudam essa expressão isoladamente.

No atinente à “aquisição de disponibilidade econômica”, significa essa expressão, grosso modo, na opinião dos doutrinadores ora estudados, aquisição da possibilidade efetiva de tomar, usar e alienar bem ou direito, por se ter sua posse física ou em razão da materialização de um ganho econômico. E “aquisição de disponibilidade jurídica” quer dizer aquisição dessa mesma possibilidade, ainda não

19. Efeitos Jurídicos da Inconstitucionalidade do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido - ILL, em Imposto de Renda - Questões Atuais e Emergentes, 1995, pp. 13-4.

20. Na verdade, as partes destacadas estão em itálico no texto original. Como se tem usado sempre o itálico nas transcrições, empregou-se o sublinhado naquelas partes que se encontravam destacadas em itálico.

se tendo a **detenção material** da coisa ou direito, mas por se dispor de título jurídico que o permita. Esse título, na opinião de Gilberto de Ulhôa Canto *et alii*, pode ser inclusive a lei. Já Modesto Carvalhosa e Martins Andrade fazem menção aos direitos de crédito. E os demais doutrinadores estudados não esclarecem qual seria precisamente esse “título jurídico”.

Quanto a essa posição, de Ulhôa Canto, Muniz e Garcia de Souza, inicialmente é de se lhe contrapor o fato de não se poder falar em detenção física de um direito. Como é que se poderia receber fisicamente um direito? Isso não se afigura possível. A detenção física só pode existir em relação aos bens materiais.

Além disso, falando esses doutrinadores em faculdade de usar ou exercer os demais atributos do domínio sobre bens ou direitos, para explicar a expressão “aquisição de disponibilidade de renda”, tem-se que não podem estar fazendo referência à aquisição de direito de propriedade sobre a renda, como era o caso de Bulhões Pedreira, pois aquele (o direito de propriedade) não se exerce sobre direitos. Assim, há que se entender que exercer os atributos do domínio, nesse contexto, significa usar, gozar e dispor do direito, de acordo com sua função jurídica. Ou, por outra, se se tiver como objeto do direito um bem, será necessário que se tenha sua propriedade ou sua posse. Se se tratar de direito de crédito, estará presente a sua disponibilidade, desde que seja possível transferi-lo.

Dessa forma, considerando-se que todo direito patrimonial (e renda s.a. é somente o acréscimo de direitos patrimoniais) é transferível, porquanto é esta uma de suas características fundamentais, que o distingue dos direitos não patrimoniais, não

haveria necessidade de se fazer referência à aquisição de **disponibilidade** de renda (s.a.), eis que a simples menção à aquisição de renda (s.a.) já traria como característica que lhe é ínsita, a sua disponibilidade. Enfim, não haveria renda s.a. não disponível, nesses termos. E se é dispensável a menção à aquisição de disponibilidade, menos ainda se haveria de qualificar tal disponibilidade como jurídica ou econômica. Vale dizer, adotando-se a definição desses autores de “disponibilidade de renda”, não faria sentido falar-se, como eles fazem (tanto que compõem a corrente dicotômica radical) em disponibilidade econômica ou jurídica.

Em resumo, o grande problema dessa corrente de pensamento é que, nesse caso, não haveria necessidade de se falar em aquisição de disponibilidade de renda, e muito menos em disponibilidade econômica ou jurídica, bastando a menção a “aquisição de renda”, pois esta, sendo acréscimo de direitos, já traria ínsita a característica de ser disponível, no sentido de ser possível seu uso, gozo ou disposição.

Weliton Militão adota posição semelhante à de Ulhôa Canto (*et alii*), entendendo que a disponibilidade econômica corresponde à posse física e a jurídica à existência de título jurídico que permita ao titular da renda dar-lhe imediata e livre destinação. Cabem aqui os mesmos comentários tecidos nos parágrafos anteriores. A disponibilidade econômica, em princípio, independe da detenção material da coisa. Quanto à disponibilidade jurídica, na verdade a posição desse autor não é muito clara. Qual o título jurídico que permite dar imediata destinação à renda? Somente o título de propriedade, ou também os títulos de crédito?

Sebastião Reis equipara a disponibilidade econômica à financeira. Acontece que se trata de conceitos diversos. No que respeita à disponibilidade jurídica, a definição desse mesmo autor, de que ela equivale a rendimento relativamente ao qual o titular dispõe de título jurídico que lhe permita a efetiva realização, é muito genérica. O que o autor entende por realização? Essa realização deve ser possível independentemente da vontade do devedor, apenas pela iniciativa do titular da renda?

Já à definição de Modesto Carvalhosa, aplica-se a observação diversas vezes repetida de que o direito à renda é diverso tanto do fato de sua existência quanto da disponibilidade dela. A outorga de direitos creditícios equivale ao ingresso de rendimentos no patrimônio do outorgado, mas não necessariamente ao poder jurídico ou econômico de disposição desses rendimentos.

André Martins de Andrade também é de parecer que a disponibilidade jurídica equivale ao nascimento de um direito, em geral de crédito, afirmação esta que mais uma vez confunde o conceito de renda com sua disponibilidade jurídica. Na realidade, pode-se notar a existência de uma contradição em seu pensamento, porque ele afirma não poder existir uma mera expectativa de disponibilidade. E o que há, de regra, num direito de crédito, senão uma expectativa de disponibilidade?²¹ Quadra observar, ainda, que esse autor acrescenta mais um dado à diferenciação em tela, assinalando que a disponibilidade econômica pode estar presente mesmo

21. Até poderá estar presente o requisito da disponibilidade num direito de crédito, sobretudo quando ele está representado por um título. O problema é que o jurista mencionado não fez qualquer ressalva ao dizer que a disponibilidade jurídica ocorre com o nascimento de um direito de crédito.

quando ausente um direito preexistente, assertiva esta com a qual se concorda, consoante referido por ocasião da análise da teoria de Bulhões Pedreira.

De resto, discorda-se da posição dos autores ora analisados, por se pensar que a disponibilidade econômica pode estar presente mesmo sem a detenção material do bem. Podendo-se negociá-lo, tem-se sua disponibilidade econômica.

A essas colocações, pode-se adicionar, ainda, a seguinte pergunta: se a disponibilidade econômica corresponde à posse material e a jurídica à posse jurídica ou à propriedade, por que o Código Tributário não fez referência direta a esses institutos, amplamente estudados pelo Direito, ao invés de falar em disponibilidade econômica ou jurídica, expressão esta desconhecida da doutrina jurídica até sua introdução pela Lei Complementar Tributária?

6.3.3. Terceira subcorrente

Uma terceira subcorrente agrupa os que distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, equiparando esta à aquisição efetiva de rendimento e aquela à aquisição do direito a ele. Esses juristas invertem, portanto, o significado desses termos, em comparação com os juristas da subcorrente anterior. Na verdade, essa é a posição basicamente de Rubens Gomes de Sousa, seguida por Alcides Jorge Costa.

Este último²² pergunta-se qual o sentido da expressão "aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica", já que não há como se conceber disponibilidade de renda que não tenha caráter econômico ou que não esteja no mundo jurídico. Acredita ter encontrado a resposta em estudo de Rubens Gomes de Sousa intitulado "A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável", a partir do qual conclui que a disponibilidade econômica ocorre quando se dá a obtenção do rendimento ou ganho de capital e a disponibilidade jurídica acontece no momento em que se verifica o fluxo monetário. Em outro estudo, Alcides Jorge Costa preleciona, referindo-se à disponibilidade em geral (sem distinguir entre a disponibilidade econômica e a jurídica), que "*Disponível é aquilo de que se pode dispor. E entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar.*"²³. Afirma ser importante essa definição, porque impede a tributação da renda virtual ou ainda não realizada, com o que a mera valorização dos imóveis fica excluída da tributação enquanto não se tornar efetiva, enquanto não puder ser utilizada.

A posição de Rubens Gomes de Sousa já foi mencionada em capítulo anterior²⁴, ocasião em que se verificou a existência de posições contraditórias do autor em relação aos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, em estudos distintos²⁵. Alcides Jorge Costa simplesmente tomou uma delas por parâmetro, com ela anuindo.

22. Ob. cit. na nota 1 do cap. 1º.

23. Ob. cit. na nota 62 do cap. 5º, p. 105.

24. Ver capítulo 2º, item 2.2.3.

25. Ver nota 17 do cap. 2º.

Esse tributarista utiliza as expressões em estudo de forma invertida, se comparado com a generalidade da doutrina tributária relativa ao tema. E é realmente bizarra a equiparação da disponibilidade jurídica ao fluxo monetário ou da disponibilidade econômica à obtenção do direito, já que a lógica está a indicar o contrário, não havendo, de outro lado, motivos históricos, sociológicos ou axiológicos a sustentarem tal interpretação.

Deixa-se de tecer maiores comentários acerca dessa distinção, uma vez que se voltará ao assunto mais adiante (nos itens 6.4 e 6.5).

A posição de Rubens Gomes de Sousa não será analisada, em função das divergências detectadas na obra desse jurista, relativamente aos conceitos ora estudados.

6.3.4. Quarta subcorrente

Existe, ainda, uma quarta subcorrente, a qual reúne aqueles que distinguem a disponibilidade econômica da jurídica, com base no título que lhe serve de fundamento. Se existe título jurídico a legitimar a aquisição da renda, tem-se a disponibilidade jurídica. Na falta desse título, tem-se a disponibilidade econômica.

Para Ricardo Mariz de Oliveira²⁶, a disponibilidade jurídica diz respeito aos acréscimos patrimoniais decorrentes de fatos regidos pelo Direito, enquanto a disponibilidade econômica refere-se aos acréscimos decorrentes de fatos naturais e mesmo de fatos ilícitos. A disponibilidade jurídica só estará presente, segundo ele, quando a renda estiver definitivamente constituída, nos termos do Direito Privado.

Alberto Xavier²⁷ pensa ser preciso distinguir alguns problemas afins, que são o princípio da competência, a questão da realização da renda e aquela da disponibilidade econômica ou jurídica. O princípio da realização serve para a escolha dos fatos descritos na hipótese de incidência do IR, pois esse tributo só pode incidir sobre renda existente ou realizada. A questão da disponibilidade econômica ou jurídica diz respeito ao aspecto material da hipótese de incidência do IR. Já o princípio da competência tem a ver com seu aspecto temporal. E o autor prossegue, explicando que *"disponibilidade jurídica é a titularidade legítima de um direito subjetivo e [sic]²⁸ certa renda; disponibilidade econômica é aquela titularidade aparente que se pode basear apenas na mera posse, independentemente da legitimidade comprovada do título que lhe subjaz."*²⁹

Luciano Amaro³⁰ critica a posição de Ricardo Mariz, afirmando que o Código Tributário qualifica como econômica ou jurídica a disponibilidade da renda, e não sua origem.

26. Imposto de Renda - Apuração de Resultados nos Contratos de Execução a Longo Prazo, etc., RDT n. 4, 04-06/78, pp. 233-40.

27. Em participação do autor no Ciclo de debates sobre o novo Imposto de Renda, etc., RDT n. 4, pp. 276-87.

28. Provavelmente houve um erro de impressão. Deveria constar do texto 'a', no lugar de 'e'.

29. Ob. cit. na nota 27, p. 280.

30. Ob. cit. na nota 13 do cap. 5º.

Acredita-se estar a razão com este último jurista. Não há que se verificar a origem da renda, mas sim se ela se encontra disponível, em termos econômicos ou em termos jurídicos. E não se pode afirmar que para a Economia só exista renda disponível, quando proveniente de ato ilícito ou de fato natural. Nem se pode dizer que para o Direito só existe disponibilidade de um rendimento, quando sua origem é lícita. Enfim, pouco importa a origem da renda, o que importa é que ela de fato exista e esteja à disposição de seu titular, seja do ponto de vista econômico, seja daquele jurídico³¹.

Muito pertinente, por outro lado, a colocação de Alberto Xavier no sentido de que a disponibilidade econômica independe da legitimidade do título que lhe subjaz. Entretanto, quanto à disponibilidade jurídica, ousa-se discordar do ilustre jurista, por não se entender indispensável a existência de um direito legítimo à renda. Deve-se distinguir a titularidade de um direito (que corresponde à existência de rendimento) da disponibilidade de renda.

31. A questão da origem da renda (se legítima ou não) está vinculada àquela da possibilidade (ou não) da tributação de atos ilícitos. Mais adiante, tratar-se-á desse assunto e então será possível compreender mais claramente a crítica que ora se faz às posições de Mariz e de Alberto Xavier.

6.4. Disponibilidade econômica

Ao se falar em disponibilidade econômica, logo se imagina cuidar-se de conceito estudado pela Economia. Não é assim, porém. Este não é um termo estudado pela Ciência Econômica. Ou seja, não existe uma acepção técnico-econômica para essa expressão. Qual será, então, o significado dela?

A doutrina jurídico-tributária, segundo se viu nas seções anteriores (6.1 a 6.3), algumas vezes a conceitua como posse de moeda, isto é, equipara-a à disponibilidade financeira. Outras vezes, define-a como a posse direta de moeda ou outros bens. Algumas vezes, ainda, conceitua-a como o efetivo recebimento da renda, em moeda ou outros bens. Mas o fato é que não constam indicações da origem desses conceitos ou de sua base jurídica. Simplesmente se os enuncia. E a sua origem, como dito, não está na Economia. Onde estará ela?

Em não existindo um conceito econômico de disponibilidade, tem-se aí um conceito meramente jurídico. O problema é que ele não se encontra enunciado em nenhuma lei nem se trata de conceito já previamente estudado pela doutrina e simplesmente aproveitado pelo Código Tributário. O que se tem aí é um conceito que nasceu com o Código, sem qualquer referência anterior no âmbito do Direito. Nesse caso, cabe pesquisar o sentido comum da expressão, aquele que consta do dicionário.

Disponibilidade, diz o Dicionário Aurélio, é a *"qualidade ou estado do que é disponível"* ou é a *"qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo dum comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerário"*. E disponível é aquilo *"de que se pode dispor"* ou o *"que se pode negociar (títulos e mercadorias) e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador"*. Dispor é vocábulo que possui diversos significados, entre eles os de *"empregar, aproveitar, utilizar"* e *"usar livremente, fazer o que se quer"* ³².

Nesse mesmo dicionário, lê-se que econômico significa *"referente à economia"* ou *"relativo aos meios materiais necessários à economia"*. E Economia é a *"ciência que trata dos fenômenos relativos à produção, distribuição, acumulação e consumo de bens materiais"* ³³.

Segundo Antonio Calderelli, econômico tem a acepção de *"denominação utilizada para designar as atividades empresariais, no que concerne à produção de riquezas"* ou de *"estudos relativos à produção, fomentando-lhe o desenvolvimento, com redução dos custos, sem diminuir a utilidade e a qualidade dos produtos"* ³⁴.

Dante Matarazzo diz que econômico *"refere-se a riqueza (a patrimônio líquido), independente de estar expressa em bens ou dinheiro. Assim, o resultado econômico significa acréscimo de patrimônio líquido"* e financeiro *"refere-se à capacidade de pagamento, à monetarização da riqueza"* ³⁵.

32. Todas as citações encontram-se no Dicionário Básico da Língua Portuguesa Folha/Aurélio, p. 225.

33. Idem, p. 234.

34. Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira, vol. A-F, p. 277.

35. Ambas as citações encontram-se na obra "Análise Financeira de Balanços", vol. 2, p. 88.

As definições dos termos ora examinados, como se vê, não são uniformes. Para se saber qual dessas noções é a mais apropriada, é preciso lembrar que o intuito é o de interpretar uma expressão utilizada no Direito Tributário. É preciso, portanto, compatibilizar sua aceção comum na língua portuguesa com as peculiaridades desse ramo do Direito, considerando-se, principalmente, a influência do princípio da capacidade contributiva. Este, conforme suso examinado (seção 5.1.2), determina que o valor dos direitos que é importante para efeitos tributários é o valor pelo qual eles podem ser convertidos em pecúnia.

Por conseguinte, tem-se que o significado do termo "econômico" que interessa para esse trabalho não é o de estudo relativo à produção de bens, mas o comum, do dicionário, de meios materiais necessários à Economia. Tratando essa ciência dos fenômenos relativos à produção, distribuição, acumulação e consumo de bens materiais, esses meios necessários a ela são as riquezas em geral, representadas não somente por dinheiro, mas também por outros bens.

Quanto ao termo "disponibilidade", verifica-se que sua aceção comum é de qualidade do que se pode negociar e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador. Não pode esse vocábulo ser utilizado no sentido de títulos e valores que podem ser imediatamente convertidos em dinheiro, pois esse, como visto, é o conceito de disponibilidade financeira. É justamente essa a diferença entre o que é economicamente disponível e o que é financeiramente disponível. Para o primeiro conceito, basta que se tenha riqueza passível de conversão em dinheiro. Para o segundo, é preciso que a riqueza seja passível de imediata conversão em dinheiro.

Portanto, renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Ou seja, toda riqueza passível de conversão em dinheiro, mediante trocas no mercado.

Não importa pesquisar a origem dessa riqueza, se ela é legítima ou não. Basta que exista riqueza nova e que ela possa ser facilmente negociada no mercado. Isso costuma acontecer no que se refere à riqueza consubstanciada em direitos de propriedade.

Já a riqueza consubstanciada em direitos de crédito em geral não circula livremente no mercado. Se ela não estiver representada por um título de crédito, não parece difícil concluir-se da inexistência de disponibilidade econômica, visto como não se tem um direito facilmente negociável no mercado. Só por exceção sua negociação será possível, através do instituto jurídico da cessão de crédito e sempre com deságio.

Estando o direito de crédito representado por um título, somente quando este título for daqueles usualmente negociados no mercado é que se pode falar em disponibilidade econômica dessa riqueza³⁶. Normalmente, porém, os títulos de

36. Não há muitos exemplos de títulos de crédito dotados dessa característica. Um dos poucos exemplos talvez seja o cheque, se bem que mesmo ele não será tão facilmente trocado no mercado.

As ações de sociedade anônima seriam outro exemplo. Atualmente, porém, com a extinção das ações ao portador, discute-se muito sua natureza de título de crédito.

crédito praticamente só são negociáveis com as empresas de *factoring*³⁷. Não se pode depreender desse fato, todavia, a existência de disponibilidade econômica deles. Isso porque a negociação desses títulos com referidas empresas está sujeita a diversas restrições. Nem todos os títulos recebidos pela empresa faturizada serão aceitos e seguramente não será pago seu valor de face, pois o faturizador terá de ser remunerado. No momento em que recebe o título, portanto, a empresa nunca terá certeza sobre qual o seu valor de mercado e, nem mesmo, se ele será aceito pela empresa faturizadora. Apenas quando se procurar trocar tal título no mercado é que se poderá dizer de sua negociabilidade. Não antes. Mesmo que o titular do crédito tenha um contrato de faturização em andamento, ele não conhecerá de antemão o valor a ser recebido pelos títulos cedidos, nem saberá quais títulos serão aceitos, pois o faturizador tem direito de escolher quais os créditos que garantirá³⁸.

Conseqüentemente, não é possível afirmar, como regra geral, que quem recebe um título de crédito adquire um direito economicamente disponível. Eventualmente tal título poderá vir a ser trocado no mercado. Mas isso não é suficiente para determinar sua disponibilidade econômica. Esta só estará presente, quando se tiver um direito livre e usualmente negociável no mercado.

37. As operações de *factoring* aqui consideradas são aquelas em que o faturizado desvincula-se da responsabilidade pelo título, e não aquelas assemelhadas ao desconto bancário. Quanto a estas, aliás, não podem ser consideradas como operações de troca de títulos de crédito no mercado, uma vez que o endossante continua responsável pelo pagamento do título. Não se pode falar, então, em renda, pois existirá no patrimônio do endossante obrigação de valor igual àquele recebido pelo título. E não se podendo falar em renda, muito menos se poderá cogitar de sua disponibilidade econômica. O título exerce aí simples função de garantia de um empréstimo.

38. Mesmo que a empresa titular dos créditos tenha um contrato de faturização em andamento durante vários anos, o máximo que se poderá estabelecer será uma presunção de disponibilidade econômica dos títulos, com base na média dos títulos trocados e na média do valor de troca desses títulos.

Finalmente, no que se refere aos valores mobiliários, não parece difícil concluir que existe disponibilidade econômica. Com efeito, na lição de Rubens Requião, *“Valores mobiliários são todos os papéis emitidos pelas sociedades anônimas para captação de recursos financeiros no mercado”*³⁹. Sua característica fundamental, portanto, é justamente a de serem facilmente negociáveis, seja na bolsa de valores, seja no mercado de balcão.

6.5. Disponibilidade jurídica

A interpretação da locução "disponibilidade jurídica" é matéria complexa, de vez que não há um único significado jurídico para tal expressão, mas vários, pondo-se o problema de se saber qual a melhor interpretação.

É preciso, pois, inicialmente, indicar as diversas acepções em que pode ser compreendida a locução em estudo, para então se procurar saber qual a mais adequada. São cinco⁴⁰ essas acepções, a saber:

39. Curso de Direito Comercial, 2º vol., p. 27.

40. O Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva indica, ainda, uma sexta acepção para esse termo, relativa ao Direito Administrativo e correspondente à "situação de afastamento do funcionário do exercício de suas funções" (vol. II, p. 548). Esta acepção da expressão em comento não foi indicada junto às demais, por totalmente dissociada do contexto do artigo 43 do CTN.

A) Disponibilidade jurídica como qualidade do direito, de ser renunciável — Este é um de seus significados jurídicos, indicado no verbete “direito disponível” da Enciclopédia Saraiva do Direito⁴¹. Pode-se falar, então, em direitos disponíveis e indisponíveis, no sentido de direitos renunciáveis e irrenunciáveis. Todavia, certamente também não foi nessa acepção que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, a empregou, já que isso não faria nenhum sentido naquele contexto.

B) Disponibilidade jurídica como poder de empregar livremente, de transferir, de ceder — Essa é uma das acepções dos termos “disponível” e “dispor”, segundo a Enciclopédia Saraiva do Direito. Esse, outrossim, seu sentido na linguagem comum.

No verbete “disponível” de referida enciclopédia, lê-se que disponível “*É tudo o que esteja ao alcance de alguém e que possa ser usado segundo a sua vontade. Em direito, a palavra disponível é usada como indicativa da inexistência de restrições para exercer faculdades jurídicas. (...) É também nesse mesmo sentido que se afirma que um bem é disponível, ou seja, quando não exista restrição para o seu uso ou transferência*”⁴² (grifou-se).

No concernente ao termo “dispor”, constam dessa Enciclopédia diversos significados, entre os quais o de “*Faculdade de uso, como dispor de crédito, dispor de influência*”⁴³.

Assim, direitos disponíveis seriam aqueles relativamente aos quais seu titular

41. Vol. 28, pp. 463-64.

42. Idem, p. 464.

43. Idem, ibidem.

disponha das faculdades de uso, gozo ou disposição (i.e., faculdade de exercer algum dos poderes do domínio), de acordo com sua função. No que se refere aos direitos de crédito, seriam eles disponíveis sempre que seu titular pudesse transferi-los, já que essa é a única forma de uso deles.

Alguns dos tributaristas estudados interpretaram nesse sentido a expressão em estudo. Nesse caso, contudo, seria despiciendo o seu uso no Código, eis que todos os direitos patrimoniais são transferíveis, ao menos para os efeitos do Direito Tributário, em que, em razão do princípio da capacidade contributiva, o valor econômico que importa é o que possibilita a conversão do direito em pecúnia. E, assim sendo, não haveria também necessidade de se fazer menção à disponibilidade econômica, porquanto, existindo renda, estaria ela automaticamente disponível.

C) Disponibilidade jurídica como posse ou propriedade — Essa é uma das acepções do vocábulo “dispor”, de acordo com a Enciclopédia Saraiva do Direito. Lê-se ali que referido termo pode ser entendido “*Como indicação de posse ou propriedade, quando dizemos que alguém tem bens ao seu dispor*”⁴⁴ (grifou-se).

Dentre os doutrinadores estudados nas seções 6.1 a 6.3, alguns tomaram nesse sentido a expressão *sub examen*. Outros entendem que este é o significado da expressão “aquisição de disponibilidade” (sem o qualificativo “jurídica”). Muitos deles, na verdade, não falam diretamente em posse ou propriedade, mas predicam que aquisição de disponibilidade (ou de disponibilidade jurídica) significa aquisição do poder de exercer as faculdades do domínio sobre bens. Ora, os instrumentos jurídicos

44. Idem, ibidem.

para tal são o direito de posse e, mormente, o direito de propriedade.

Esse raciocínio, entretanto, logo traz à mente a seguinte pergunta: por que o CTN não teria falado diretamente em propriedade e posse, institutos estes tradicionais no Direito, nesse caso?

Além disso, em se tomando a expressão nesse sentido, não seria preciso falar-se em disponibilidade jurídica. Bastaria falar-se em disponibilidade econômica, de vez que esta abrangeria a disponibilidade jurídica. Isto porque, toda vez que se detenha a posse ou propriedade de um bem, ter-se-á sua disponibilidade econômica. Com efeito, aquele que tiver a posse ou a propriedade de um bem patrimonial poderá sempre trocá-lo no mercado. Os direitos de posse e propriedade sobre coisas são aqueles mais facilmente conversíveis em pecúnia. São direitos permutáveis por excelência, porque exercidos sobre bens e as trocas, em nossa civilização, tiveram sua origem justamente na permuta de bens corpóreos, uns pelos outros. Só mais tarde é que se conheceu a moeda e o crédito como instrumentos de troca.

Em síntese, adotando-se essa interpretação, torna-se prescindível a distinção entre disponibilidade econômica e jurídica. Seria suficiente a menção à primeira. E, como dito anteriormente, só se pode renunciar a essa distinção, se ela se mostrar inviável. Aliás, esse é um dos pressupostos da hermenêutica jurídica, segundo Santiago Nino⁴⁵, consoante se viu na seção 6.1.

D) Disponibilidade jurídica como uma das faculdades do direito de propriedade
— Essa interpretação decorre do entendimento de que disponibilidade jurídica

45. Sobre isso, ver a nota 4 desse cap.

significa qualidade daquilo de que se pode dispor, nos termos do Direito. E a faculdade de dispor, de acordo com o Direito brasileiro, é uma daquelas pertinentes à propriedade. De fato, reza o artigo 524 do Código Civil Brasileiro que *"A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua"* (grifou-se).

Essa é, outrossim, uma das acepções indicadas para a expressão em tela pelo Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, onde se lê que *"Disponibilidade indica, no conceito do Direito Civil, a qualidade daquilo de que se pode dispor, em virtude do que se diz que é alienável. Neste sentido, até, confunde-se com a própria faculdade de dispor derivada da capacidade ou poder de alienar"* (grifou-se). E, mais adiante, lê-se que *"Na linguagem jurídica, disponível, de dispor (latim disponere), quer exprimir tudo, de que se possa dispor livremente. E, a rigor da técnica jurídica, quer então significar toda espécie de bens que possam ser negociados ou alienados, porque se encontrem livres e desembaraçados e porque possa o alienante dispor deles a seu bel-prazer, visto ter capacidade jurídica e estar na livre administração dos mesmos bens"*⁴⁶ (grifou-se).

Podem ser opostos, no entanto, a esse raciocínio, os mesmos argumentos deduzidos no item anterior.

E) Disponibilidade jurídica como presunção de disponibilidade econômica —

46. Vol. II, p. 548.

Esse não seria propriamente um significado jurídico do termo⁴⁷. Também não seria seu significado na linguagem comum. Todavia, como a presunção é um instituto jurídico, há quem sustente, consoante visto anteriormente, que a disponibilidade jurídica, por oposição à disponibilidade econômica, é a disponibilidade presumida pela lei.

Ocorre que, nessa hipótese, em princípio, não haveria necessidade de sua menção expressa no texto legal, por isso que as presunções podem ser estabelecidas independentemente de referência expressa a tal possibilidade na lei, estando a cargo da teoria geral das presunções o estabelecimento dos casos em que isso é possível.

De toda sorte, poderia quiçá se justificar a sua menção expressa, como forma de se evitar eventual argumentação no sentido de ser possível a tributação pelo IR apenas quando presente a disponibilidade econômica efetiva, argumento este, aliás, presente na doutrina que trata dessa matéria.

Do quanto visto até aqui, a conclusão mais segura a que se pode chegar é a de que não há, ainda, um consenso doutrinário a propósito do tema. Ou seja, há necessidade de um estudo mais aprofundado dessa questão, a qual, muito embora seja objeto de preocupação e pesquisa por parte dos tributaristas pátrios, ainda não é estudada com a mesma intensidade, por exemplo, que o conceito de renda. Com isso, torna-se difícil apresentar um posicionamento convincente sobre essa matéria, sobretudo no âmbito de uma simples dissertação de mestrado.

47. O que se quer dizer é que não seria um significado jurídico preexistente ao uso desse vocábulo no art. 43 do CTN. É óbvio que, para os que assim interpretam essa locução, este passa a ser um de seus significados jurídicos.

Contudo, e com essas advertências, vai-se procurar apresentar, na seqüência, uma opinião pessoal.

A interpretação que se tem por mais satisfatória para a expressão “disponibilidade jurídica” é a de Bulhões Pedreira, no sentido de que a disponibilidade jurídica é a disponibilidade econômica presumida por força de lei. A esse resultado não se pode chegar, evidentemente, através de uma interpretação meramente gramatical ou lógico-sistemática. É preciso fazer uso também dos métodos histórico-sociológico e axiológico (ou teleológico), os quais, nesse caso, se confundem um pouco.

Assim, pode-se ler em Bulhões Pedreira, conforme examinado na seção 6.3.1, que a expressão em tela surgiu para possibilitar a tributação pelo IR sobre rendimentos ainda não recebidos em moeda, mas que estavam à disposição do contribuinte, como era o caso dos juros creditados em contas-correntes bancárias ou dos lucros creditados aos sócios. Vale dizer, para tributar renda cuja percepção em moeda pelo contribuinte podia ser seguramente presumida, por depender essa percepção, basicamente, de ato do próprio contribuinte.

E parece ser esta, ainda hoje, a finalidade da menção à aquisição de disponibilidade jurídica de renda pelo CTN. É bem verdade que não seria necessária essa menção expressa, pois, como visto supra, a possibilidade de criação de presunções pela lei ordinária independe de sua indicação expressa na Lei Complementar Tributária. Mas o fato é que a utilização de presunções pela lei, assim como as hipóteses em que isso é possível, é assunto que gera inúmeras disputas

jurídicas, principalmente no âmbito do Direito Tributário, em que vige o princípio da capacidade contributiva.

Destarte, se se falasse somente em disponibilidade econômica, poder-se-ia sustentar da impossibilidade de instituição de presunção, sob o argumento de que teria de existir, necessariamente, a disponibilidade econômica efetiva, o que não equivaleria à presunção dessa disponibilidade. Falando-se também em disponibilidade jurídica, seria aceita mais facilmente a instituição de presunções, já que elas são um instituto jurídico.

É claro que também se pode, nesse caso, invocar o princípio constitucional da capacidade contributiva, o que a doutrina muitas vezes tem feito, mas isso não invalida, ao contrário, reforça o argumento ora deduzido⁴⁸.

Desse modo, é de grande importância prática a menção expressa à “disponibilidade jurídica”, para evitar maiores discussões sobre o assunto. Cuida-se, por conseguinte, de disposição de valia didática. Uma vez que o legislador complementar resolveu definir explicitamente a regra-matriz de incidência do IR, nada mais natural que o fizesse de tal forma a evitar, quanto possível, qualquer tipo de discussão, ainda que para tal fosse preciso explicitar alguns elementos evidentes de sua definição, com fins exclusivamente didáticos.

Essa interpretação, conjugada com a da expressão “aquisição de disponibilidade econômica de renda”, atende, igualmente, a um consenso da

48. Como verificado no cap. 4º (seções 4.4.1 e 4.5), é possível o estabelecimento de presunções no âmbito tributário, sem se ferir qualquer dos princípios constitucionais relativos à tributação. Esse tema obviamente comporta inúmeras considerações, o que, porém, não é objeto deste trabalho.

sociedade acerca das bases da tributação pelo IR, consenso este segundo o qual os contribuintes anuem com uma tributação que incida sobre a renda representada por moeda ou por bens ou direitos facilmente (mesmo que não imediatamente) negociáveis no mercado (para troca por moeda), mas não com a tributação de direitos de crédito, a não ser quando seja razoável presumir, por alguma razão concreta, que estes venham a ser convertidos em pecúnia na data aprazada.

É de bom alvitre observar, por fim, que um estudo mais completo da disponibilidade jurídica passaria, necessariamente, por um estudo das presunções, o que não é objeto desse trabalho, como já lembrado outras vezes.

6.6. Disponibilidade e direito à renda

Repetiu-se várias vezes, ao longo desse capítulo, que o direito à renda não se confunde com sua disponibilidade. Nem mesmo com sua disponibilidade jurídica. Essa questão está diretamente vinculada à da tributação dos atos ilícitos, pois ao se falar em direito à renda tem-se em mente sua aquisição por ato lícito. Ao contrário, não haverá direito à renda (ainda que haja renda) se ela for adquirida através de ato ilícito.

Pode existir renda e mesmo disponibilidade jurídica ou econômica dessa renda, independentemente da existência de direito à renda. Está presente a disponibilidade jurídica, como visto, quando é possível instituir-se presunção de disponibilidade econômica de renda. É irrelevante saber qual a operação que deu origem a ela. E a disponibilidade econômica existirá sempre que se tiver a possibilidade de negociar livremente o direito. Só esse fato importa, independentemente da razão ou origem desse poder de livre negociação do direito.

Mas será possível falar-se em renda, ainda quando sua aquisição se dê através de ato ilícito?

O problema que se põe aí é o da tributação dos atos ilícitos. Bernardo Ribeiro de Moraes, em estudo sobre o assunto⁴⁹, enumera diversas opiniões favoráveis e outras tantas opiniões contrárias à tributação dos atos ilícitos. Segundo ele, os argumentos dos que se colocam a favor dessa tributação são, em síntese, os seguintes:

A) O Direito Tributário recebe os fatos e atos jurídicos meramente em seus efeitos econômicos. Assim, sendo a atividade ilícita rendosa, ela deve ser tributada.

B) Quem quer que desenvolva atividade econômica, tenha ou não autorização para tal, tem capacidade contributiva.

C) Seria absurdo e feriria o princípio da igualdade a tributação da riqueza daqueles que desenvolvem atividades lícitas e a não-tributação dessa riqueza

49. Tributação das Atividades Ilícitas, em Interpretação no Direito Tributário, pp. 319-36.

quando proveniente de atividades ilícitas.

De acordo com o mesmo autor, os que se opõem à tributação das atividades ilícitas, desenvolvem os seguintes argumentos:

A) O Estado cometeria ato incoerente ao tributar atividades nocivas, que lhe cumpre combater.

B) O fato de uma pessoa estar inscrita no rol de contribuintes gera a presunção de que desenvolve suas atividades dentro da lei. Desse modo, a inscrição no rol de contribuintes é incompatível com o desenvolvimento de atividade ilícita. Somente os que desenvolvem atividades lícitas é que podem ser inscritos em referido rol.

C) A norma que descreve ato ilícito é jurídico-penal, e não jurídico-tributária.

Há, ainda, os que distinguem dois momentos da questão. É o caso de Becker⁵⁰ e do próprio autor do texto ora examinado. Esses momentos são o da lei e o do lançamento. O primeiro momento é o da escolha dos fatos componentes da hipótese de incidência. Nesse momento, não podem ser escolhidos atos ilícitos, sob pena de não se estar a instituir tributo, mas sanção. O ilícito, diz Becker, "*é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal 'proibitivo'*"⁵¹.

No segundo momento, o que importa saber é se a autoridade lançadora pode abstrair a ilicitude porventura constatada. Becker⁵² aponta três hipóteses em que ela deve fazê-lo e três outras hipóteses em que isso não pode acontecer. Basicamente,

50. Ob. cit. na nota 17 do cap. 4º, pp. 546-61.

51. Idem, pp. 556-57.

52. Idem, pp. 557-61.

ele entende que é de se ignorar a ilicitude quando os efeitos dos atos ou fatos em que se encontra a ilicitude (os efeitos tidos como importantes para a incidência da norma tributária) são produzidos normalmente, independentemente da ilicitude constatada. Quando, ao contrário, a ilicitude determinar a nulidade do efeito ou do fato tido como importante para a incidência da norma tributária, ela não pode ser ignorada.

Bernardo Ribeiro de Moraes adota posição bastante semelhante⁵³. A seu ver, a hipótese de incidência não pode descrever ato ilícito, porque senão se teria uma norma penal, e não tributária. Na ocasião do lançamento, há que se distinguir se o fato descrito na hipótese de incidência é econômico ou jurídico. Sendo econômico, abstrai-se o ilícito na fase do lançamento. Sendo jurídico, não, porque a incidência da norma tributária não ocorrerá se esse fato jurídico não for lícito, já que um dos elementos indispensáveis de qualquer fato jurídico descrito em hipótese de incidência tributária é a sua licitude.

É, de fato, deveras útil a distinção entre o momento da lei e o do lançamento, para o estudo da tributação de atividades ilícitas, pelo que se a adota, na esteira desses dois últimos juristas.

Como dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional, tributo não é sanção de ato ilícito. Por conseguinte, se a hipótese de incidência de uma norma descrever um ato ilícito, essa norma não será tributária. As normas somente se caracterizam como tributárias, já se viu (no capítulo 4º), quando descrevem fatos avaliáveis economicamente.

53. Ob. cit. na nota 49 desse capítulo, pp. 329-36.

Mas como se pode saber se o fato descrito na hipótese de incidência de uma norma é ilícito, fazendo surgir uma norma penal⁵⁴ ou se é lícito, fazendo surgir uma norma tributária⁵⁵?

Inicialmente, cabe notar que esse problema, da distinção entre uma norma tributária e uma norma penal, só surge quando o mandamento determina o pagamento de uma soma em dinheiro ao Estado. Nesse caso, se o fato descrito na hipótese de incidência não for avaliável economicamente, a norma não será tributária. Se o for, ela tanto pode ser tributária como penal (em sentido amplo). É o caso de uma norma que determine que todo aquele que importar computadores deverá pagar 90% (noventa por cento) do valor do computador ao Estado. Será essa uma norma de tributação extrafiscal (com a finalidade de desestimular a importação de computadores) ou será uma norma penal (que torna ilícita essa conduta, estabelecendo uma multa de 90% do valor do computador como sanção)? Acredita-se que ela só será uma norma penal, se for expressamente declarada proibida a conduta de importar computadores ou se do seu mandamento se depreender claramente que se tem uma sanção (por constar dele, v.g., o vocábulo “multa” ou “pena”) ou, ainda, se existir outra norma que torne esse fato ilícito, instituindo, à guisa de exemplo, pena privativa de liberdade para essa conduta. Se isso não acontecer, ter-se-á uma norma tributária.

Em síntese, para que se tenha uma norma tributária, é preciso que: a) sua

54. Penal em sentido amplo, incluídas as normas administrativas penais, tributárias penais, etc.

55. Ao se falar em norma tributária, tem-se em mente o que a doutrina chama de norma tributária material, aquela instituidora do tributo.

hipótese de incidência descreva fato avaliável economicamente; b) a conduta ou o fato descritos em sua hipótese de incidência não sejam expressamente proibidos pela norma; c) seu mandamento determine o pagamento ao Estado de uma soma em dinheiro; d) a determinação constante do mandamento não seja expressamente classificada como sanção; e) não haja outra norma no ordenamento jurídico que torne ilícito o fato descrito em sua hipótese de incidência, ainda que implicitamente.

A hipótese de incidência tributária, portanto, deverá descrever sempre um fato ou ato lícito. Todavia, será que o administrador, ao aplicar essa norma, deverá pesquisar se o ato, no caso concreto, é lícito?

Ele só deverá fazê-lo, se a hipótese de incidência exigir expressamente. Se não o fizer, presume-se a licitude do fato (ou ato), até prova em contrário. Veja-se o caso do IR. A sua hipótese de incidência descreve o fato aquisição de riqueza nova. Não há necessidade, pois, de o fiscal de tributos verificar se a origem dessa riqueza é lícita, para poder tributá-la. Ele verificará apenas se ocorreu o fato aquisição de riqueza nova. Ocorrido esse fato, é devido o tributo, independentemente da origem dessa riqueza. No entanto, em ficando claro que essa riqueza nova é proveniente de atividade ilícita, caberá ao administrador relatá-lo à autoridade competente, para que seja instaurado processo e aplicada a sanção cabível. Se o bem objeto dessa riqueza nova adquirida pelo contribuinte for retirado de seu poder, não há mais riqueza nova e não deverá haver tributação. Se remanescer ao contribuinte o direito ao bem, a renda daí decorrente deverá ser tributada.

A situação seria diversa, se a hipótese de incidência fosse a aquisição de riqueza nova lícita. Aí sim, seria indispensável a verificação sobre a existência de direito à renda.

Concluindo, não se poderia estabelecer como hipótese de incidência do IR a existência de riqueza nova decorrente, por exemplo, de atividade de contrabando. No entanto, por ocasião da aplicação da norma tributária relativa ao IR, considerando-se que ela estabeleça como sua hipótese de incidência tão somente a existência de riqueza nova, como lhe possibilita o Código Tributário, não importa verificar a sua origem (se lícita ou ilícita). Desde que ela exista e que o contribuinte tenha poder de disposição sobre ela, seja em termos jurídicos ou econômicos, tributa-se-a.

Com essas considerações, parece ficar claro por que não se há de perquirir sobre a existência de direito à renda. De um lado, o Código Tributário exige apenas a existência de renda e não de direito a ela, para que se possa instituir IR. De outro lado, se é certo que a hipótese de incidência tributária não pode descrever ato ilícito, é certo também que isso não implica em que se averigüe a origem da riqueza tomada por base para a tributação⁵⁶.

56. Cabe frisar que se está analisando a regra-matriz de incidência do IR nos termos do CTN. Nesses termos, não há que se perquirir sobre o direito à renda. É claro que a lei sempre poderá exigi-lo. Todavia, o que interessa nesse trabalho é traçar os limites da hipótese de incidência do IR, de acordo com as disposições constitucionais e complementares. A lei não poderá ultrapassar esses limites, mas certamente poderá ficar aquém deles.

6.7. Aquisição de disponibilidade e regime de competência

Finalmente, surge uma última questão a ser investigada nesse capítulo. Não será o regime de competência, utilizado para a apuração do lucro das pessoas jurídicas, incompatível com o requisito da "aquisição de disponibilidade"?

Dois são os regimes utilizados na legislação tributária para a determinação da renda adquirida num determinado período: o regime de caixa e o regime de competência. Pelo primeiro reconhecem-se as receitas e despesas quando efetivamente recebidas ou pagas, respectivamente. Esse é o regime utilizado para a determinação da renda tributável das pessoas físicas.

Pelo regime de competência, reconhecem-se as receitas quando ganhas e as despesas quando incorridas. Ou, nos termos do artigo 187, parágrafo 1º, da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76):

"§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:
a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos."

Esse é o regime utilizado para a determinação da renda tributável das pessoas jurídicas. A lei em geral considera ganhas as receitas, quando a pessoa jurídica cumpriu todas as suas obrigações relativas a ela, tendo adquirido o direito incondicional à receita.

Estará presente, já nesse momento, a disponibilidade econômica ou jurídica de renda?

O que se tem aí é um direito de crédito exigível do devedor pela pessoa jurídica, o qual, descontadas as despesas feitas para sua obtenção, representa riqueza nova. Entretanto, não está presente sua disponibilidade econômica. Senão vejamos.

Disponibilidade econômica, vale lembrar, é a possibilidade de trocar livremente um direito no mercado. Não se tem, no caso, bem a ser trocado. Tem-se simplesmente um direito de crédito. E, ainda que este direito seja representado por um título de crédito, de regra não há disponibilidade econômica. No caso das pessoas jurídicas, costumeiramente se terá direitos de crédito representados por duplicatas, as quais, como exposto acima, não são facilmente negociáveis no mercado. Ou seja, não são dotadas de disponibilidade econômica.

A disponibilidade jurídica só existirá, se for possível estabelecer uma presunção de disponibilidade econômica. Isto é viável, *in casu*, afigurando-se legítima a utilização do regime de competência para o cálculo da renda tributável da pessoa jurídica. Explica-se.

O que se fez, ao adotar-se tal regime, foi exatamente estabelecer uma presunção de disponibilidade econômica futura. Tal presunção é bastante razoável, porquanto em geral quando as empresas cumpriram todas as suas obrigações contratuais para com seus clientes, recebem o preço de venda de seus produtos, mercadorias ou serviços, no prazo combinado. Somente por exceção isso deixa de acontecer. E, sendo a atividade empresarial conceitualmente uma atividade organizada, a pessoa jurídica tem condições de prever, com a utilização de métodos estatísticos, qual o percentual de créditos não recebidos mesmo após o cumprimento de todas as suas obrigações. Em contabilidade, fala-se na provisão para devedores duvidosos.

Concluindo, então, esse pensamento, entende-se razoável a presunção de disponibilidade estabelecida ao determinar-se a utilização do regime de competência para o cálculo da renda tributável das pessoas jurídicas, desde que seja possibilitado o abatimento do percentual da receita que provavelmente não virá a ser recebida, percentual este determinado pela média de não-recebimentos dos últimos anos.

Quadra anotar que o estabelecimento dessa presunção também não fere o princípio da capacidade contributiva, pois, como estudado anteriormente (no capítulo 4º, seções 4.4.1 e 4.5), esse princípio não impede o estabelecimento de presunções, desde que razoáveis, considerando-se a experiência comum, isto é, o que acontece no maior número de casos. A lei, ao estabelecer a hipótese de incidência do IR, pode utilizar-se de presunção de disponibilidade econômica, sendo esse, como se viu, o

significado da locução “disponibilidade jurídica” e a razão de sua menção expressa no texto do artigo 43 da Lei Complementar Tributária.

7. ESTUDO DE CASOS

Nos capítulos anteriores, fez-se um estudo exclusivamente teórico de alguns aspectos da hipótese de incidência do IR. No presente capítulo, passa-se ao estudo de alguns casos concretos, tratados pela doutrina e/ou pela jurisprudência.

É importante proceder-se a esse estudo antes de se encerrar o trabalho, de modo a se poder empregar e testar as conclusões atingidas ao longo dele, pois a pesquisa teórica só tem valia se servir para a resolução de casos concretos.

Com esse mister, foram selecionados cinco casos concretos relacionados com os pontos que foram objeto de pesquisa no presente trabalho.

7.1. O imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido (art. 35 da Lei n. 7.713/88)¹

O artigo 35 da Lei n. 7.713/88 é do seguinte teor:

*"Art. 35. O sócio-quotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.
(omissis) "*

Na doutrina, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra Martins posicionaram-se no sentido da inconstitucionalidade de referido dispositivo legal. O primeiro² enumerou os principais argumentos em favor do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (ILL), que são os seguintes:

A) Verificada a existência de lucros na empresa, eles entram na esfera de

1. Aplicando-se a teoria de Marçal Justen Filho (Sujeição Passiva Tributária, 1986), pode-se dizer que o ILL é tributo que tem por destinatário legal tributário a pessoa física do sócio, sendo a pessoa jurídica mera substituta. A capacidade contributiva e, via de consequência, o conceito de renda, serão analisados tendo-se em mira a pessoa física, o que não é objeto desse trabalho. Apesar disso, selecionou-se esse caso para um estudo tópico, por haver ele sido bastante discutido por nossa jurisprudência, havendo decisão recente do STF e, ainda, por envolver ele justamente os aspectos tratados nesse trabalho. De outro lado, não há aí nenhuma peculiaridade relativa ao IRPF. Ao menos não sob o ângulo relativamente ao qual a questão será tratada. Por essas razões, e notadamente pela última delas (inexistência de aspecto peculiar ao IRPF), é que se tem por cabível a análise desse problema concreto.

2. Os Lucros e o Imposto de Renda, IOB 1/7106, 1994.

disponibilidade jurídica dos sócios, aos quais cabe decidir do seu destino.

B) A apuração de lucro pela pessoa jurídica configura acréscimo patrimonial para os sócios ou acionistas.

C) O artigo 35 apenas mudou o momento de incidência do tributo, sem alterar seu fato gerador ou base de cálculo.

Esse mesmo autor rebateu tais argumentos, fazendo uso das razões a seguir indicadas:

A) Os lucros apurados pela pessoa jurídica não entram desde logo na disponibilidade jurídica dos sócios, nem se pode dizer que a distribuição dependa só de sua vontade, pois ela consiste num ato de vontade social, a qual não pode ser confundida com a vontade dos sócios.

B) O patrimônio dos sócios é distinto do da pessoa jurídica. Se esta apura lucro e não o distribui, ele pode vir a ser absorvido por futuro prejuízo, não gerando acréscimo patrimonial para os sócios. E, ainda que houvesse acréscimo, seria necessário que ele estivesse disponível para seu titular.

Para Ives Gandra³, a norma em questão institui IR sobre renda não disponível, o que a torna inconstitucional, por infringir disposição da lei complementar tributária (art. 43 do CTN).

Vejam os que pensa a jurisprudência pátria.

3. Ob. cit. na nota 2 do cap. 6º.

Deixa-se de mencionar a posição dos Tribunais Regionais Federais, uma vez que essa matéria já foi tratada por nossas Cortes Superiores, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal.

O Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de analisar a questão, por sua primeira turma, a qual entendeu ser constitucional o dispositivo em tela, em acórdão com a seguinte ementa:

"IR - FONTE - FATO GERADOR - LUCRO DE PESSOA JURÍDICA - AQUISIÇÃO - DISPONIBILIDADE DO SÓCIO.

Apurado o lucro da pessoa jurídica, seus sócios adquirem a disponibilidade jurídica. A distribuição do lucro é presumida. O lucro da empresa é lucro de seus sócios, tenha ou não sido distribuído.

Recurso improvido."

(Resp. 95.0067935-3/MG, 1ª T. STJ, un., Relator Min. Garcia Vieira, publicado DJU I de 04.09.95, p. 27.816)

Logo após, essa matéria foi objeto de decisão do Supremo Tribunal Federal, por seu plenário, através de recurso extraordinário relatado pelo Ministro Marco Aurélio, cujo acórdão foi assim ementado:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. *Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade*

precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República.

TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe 'a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes' - alínea 'a' do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. *Interpretação da norma conforme o Texto Maior.*

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade 'desconto na fonte', relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA

CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa aplicando o direito à

espécie (verbetes n° 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultem no desprezo à organicidade do Direito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário para, decidindo a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei n° 7.713/88, declara a inconstitucionalidade da alusão a 'o acionista', a constitucionalidade das expressões 'o titular de empresa individual' e o 'sócio cotista', salvo, no tocante a esta última, quando segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição. No mérito, deliberou dar provimento parcial ao recurso para devolver o caso ao Tribunal 'a quo', a fim de que o decida, conforme o julgamento de prejudicial de inconstitucionalidade e os fatos relevantes do caso concreto. Vencido, em parte, o Ministro Ilmar Galvão, que declarava a constitucionalidade integral do dispositivo questionado."

(RE n. 172.058-1/SC, STF, TP, publicado no DJU I de 13.10.95, p. 34.282)

Do corpo do voto do Excelentíssimo Senhor Ministro Relator, colhem-se os seguintes excertos, reveladores dos fundamentos dessa decisão:

"Ora, a ordem jurídica releva-nos que a aquisição da disponibilidade, quer econômica ou jurídica dos lucros líquidos das pessoas jurídicas não ocorre, quanto aos sócios cotistas e aos acionistas, na data da apuração, ou seja, do encerramento

do período-base. É que a legislação vigente - Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1986 [sic]⁴ - afasta a automaticidade indispensável a que se possa cogitar da aquisição da disponibilidade. À assembléia geral ordinária das sociedades anônimas compete deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos (inciso II do artigo 132) (...) ⁵

Ocorre, é certo, uma expectativa, mas enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de renda sobre o citado lucro e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador. (...) Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico. (...) ⁶

Relativamente às sociedades por quotas, cumpre sempre perquirir, à luz do contrato social, a disciplina do lucro líquido. (...) ⁷

O artigo 35 da Lei n° 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada a situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo. ⁸"

Em razão dessa decisão do Supremo Tribunal Federal, o Senado Federal editou a Resolução de n. 82/96, suspendendo a execução do artigo 35 da Lei n. 7.713/88, no que diz respeito à expressão "o acionista".

Vista a posição da doutrina e aquela da jurisprudência, cabe reexaminar a

4. A referência que se pretendia fazer, certamente, era ao ano de 1976.

5. Ver pp. 10 e 11 do voto em questão.

6. Ver pp. 11 e 12 do mesmo voto.

7. Ver p. 15 do voto mencionado.

8. Ver p. 16 daquele voto.

questão, procurando aplicar a teoria desenvolvida nos capítulos anteriores.

Dois são os pontos nodais do problema *sub examen*. Inicialmente, há que se perquirir da existência de renda de titularidade do acionista, do sócio-cotista ou do titular da empresa individual, na data do encerramento do período-base. Na seqüência, em existindo renda, é preciso examinar se ela se encontra disponível econômica ou juridicamente para seu titular.

Antes de se passar à análise dessas questões, é preciso ter bem presente o fato de que a pessoa jurídica é entidade diversa da pessoa física. É preciso relembrar também que renda, em apertada síntese, é a aquisição de riqueza nova num dado período de tempo. E riqueza nova é tudo o que se acrescer ou for passível de ser acrescido ao patrimônio. Releva anotar, ainda, que se partirá do pressuposto de que a empresa tem a disponibilidade do lucro líquido por si apurado no encerramento do período-base.

Estabelecidas essas premissas, faz-se necessário examinar cada uma das três hipóteses colocadas pelo artigo 35. Quanto ao titular de empresa individual, não há dúvida de que a apuração de lucro líquido por sua empresa equivale à existência de riqueza nova em seu patrimônio. Isto pela singela razão de que não existe em nosso Direito pessoa jurídica individual.

É que um dos requisitos para a criação de uma pessoa jurídica, no Direito brasileiro, é a formação de uma sociedade (ou associação) ou a instituição de uma

fundação, consoante se depreende do disposto no artigo 16 do Código Civil⁹. Assim, todo aumento de patrimônio decorrente da atividade empresarial será, na verdade, um acréscimo do patrimônio da pessoa física, visto como não há duas pessoas, no caso de firma individual. Há uma pessoa, cuja atividade profissional é o exercício do comércio.

Prossegue-se, com a análise da sociedade limitada e da sociedade anônima, iniciando-se com o estudo da posição do sócio nessas sociedades.

Segundo Rubens Requião¹⁰, filiando-se à teoria de Carvalho de Mendonça, a contribuição do sócio para a sociedade, qual seja, o capital social, tem natureza jurídica de um direito de duplo aspecto: direito patrimonial e direito pessoal. O primeiro consiste num direito de crédito traduzido pela percepção de dividendos ao longo da existência da sociedade e pela partilha de seu patrimônio, por ocasião de sua liquidação. Os direitos pessoais são aqueles que decorrem do *status* de sócio.

Essa, igualmente, diz Requião, a natureza jurídica da cota, que é a contribuição do sócio para a formação do capital social da sociedade limitada. A cota representa um direito de crédito futuro. Ao contribuir para a formação do capital social, o sócio passa a ter direito apenas aos resultados líquidos desse investimento. Somente quando da liquidação da sociedade, se restar a ela algum patrimônio, é que

9. Caberia aqui a discussão sobre a possibilidade de tributação em separado da chamada "pessoa jurídica individual", como acontece em nosso Direito. Passar-se-á, porém, ao largo dessa discussão, pois, para o que interessa no momento, isso não faz diferença. É que, de todo modo, o que ingressar no patrimônio da empresa individual ingressa automaticamente no patrimônio e na esfera de disponibilidade da pessoa física que é sua titular, de vez que não há norma jurídica obrigando o titular da empresa individual a reservar os lucros aí auferidos exclusivamente para os credores de sua empresa.

10. Curso de Direito Comercial, vol. I, 16ª ed., 1985, pp. 346- 47.

o sócio-cotista passa a ter direito a uma parte desse patrimônio. Por essa razão, conclui o autor, tem-se aí uma expectativa de crédito futuro.

Pode-se acrescentar a estas colocações, a de que hodiernamente o sócio-cotista pode retirar-se da sociedade a qualquer momento, seja pela utilização de seu direito de recesso (art. 15 do D. 3.708/19) seja através do mecanismo da dissolução parcial¹¹.

Ainda de acordo com Rubens Requião¹², a natureza jurídica da "ação" é tríplice. Ela é um título de crédito, um título corporativo (que permite ao sócio participar da vida societária) e corporifica uma fração do capital social.

O acionista terá direito de recesso nos casos expressamente previstos em lei. Afora essas hipóteses, se quiser retirar-se da sociedade, poderá fazê-lo alienando a terceiros suas ações.

A cota e a ação, como se vê, são direitos *sui generis*. Não têm natureza jurídica unitária. No momento, interessa somente sua natureza de direito representativo de uma parcela do capital social ou, mais especificamente, de uma parcela do patrimônio líquido da sociedade. Como tal, elas representam direitos patrimoniais indisponíveis, por vontade de seu próprio titular. Explicando melhor, a cota e a ação, como parcela ideal do patrimônio social, representam patrimônio indisponível. Elas são disponíveis (a cota nem sempre), mas o patrimônio que elas representam não. O titular da cota ou

11. Apesar de o Decreto 3.708/19 não fazer referência à dissolução parcial, a jurisprudência construiu esse instituto, como forma de evitar a dissolução da sociedade pela vontade de apenas um ou da minoria de seus sócios. Atualmente, a posição dominante é no sentido de poder o cotista fazer uso desse instituto, mesmo sem existir uma causa específica para a dissolução da sociedade, apenas em razão de sua vontade de dela se desvincular.

12. Curso de Direito Comercial, vol. II, 15ª ed., 1985, pp. 62-3.

da ação não detém qualquer poder direto relativamente a sua parcela do patrimônio social. Só detém poder de disposição do direito representativo dessa parcela patrimonial.

Ora, pensando-se desse modo, parece fácil concluir que qualquer aumento de valor desse patrimônio social, enquanto tal (enquanto não distribuído sob a forma de dividendos), sem embargo de representar aumento de patrimônio para os sócios, pois aumenta o valor patrimonial das cotas ou ações¹³, não representa aumento de patrimônio disponível.

Os sócios de sociedade anônima poderão ter poder de dispor das suas ações. Contudo, nesse caso, estarão sujeitos a seu valor de mercado, que não será necessariamente idêntico a seu valor patrimonial. Nem se pode afirmar que o aumento do valor patrimonial de uma ação acarretará igual aumento de seu valor de mercado. Portanto, conclui-se que a natureza de título de crédito da ação não importa para a interpretação do artigo 35 da Lei n. 7.713/88, de vez que não está em questão aí seu valor de mercado. O mesmo raciocínio se aplica à sociedade limitada, na

13. O aumento do patrimônio social (através da apuração de lucro líquido ou por qualquer outro meio) certamente acarreta um aumento do valor patrimonial das cotas ou das ações, pois esse valor equivale ao valor total do patrimônio social dividido pelo número de cotas ou de ações. Ou seja, a apuração de lucro líquido sem distribuição de dividendos, acarreta uma mais-valia patrimonial para os sócios.

Mas é preciso, ainda, verificar se se trata de uma mais-valia efetiva para o sócio, se existe realmente riqueza nova em seu patrimônio. Pode-se dizer que sim. Tem-se uma mais-valia efetiva, pois ela decorre do aumento do valor do patrimônio social apurado em documentos hábeis para tal, as demonstrações financeiras da sociedade.

Anota-se, ainda, que, como dito no capítulo 5º, a simples existência de mais-valia não induz necessariamente à existência de renda, porque pode haver menos-valias patrimoniais ou outros prejuízos que neutralizem seus efeitos. Assim, a pessoa física (que é aquela cuja capacidade contributiva foi tomada por fundamento para a instituição do tributo em tela) pode ver aumentado seu patrimônio em decorrência do aumento de valor de suas ações ou cotas, mas vê-lo diminuído, no mesmo período, por outros fatores. Não se poderá, então, falar em renda. Deixa-se, porém, de cuidar desse aspecto, porque o intuito nesse momento é apenas o de verificar a possibilidade de retenção de IR na fonte como previsto no art. 35, abstraindo-se da necessidade de posterior declaração de ajuste.

hipótese de o seu contrato social permitir a livre cessão das cotas pelos sócios, o que, diga-se de passagem, não é comum.

Considerando-se as colocações supra e mais o fato de na sociedade anônima existir disposição legal determinando que a decisão sobre a destinação do lucro líquido, em cada exercício, será tomada mediante proposta da diretoria sujeita à aprovação da assembléia de acionistas (arts. 192 e 193-200 da L. 6.404/76), tem-se que, no momento da apuração desse lucro, o acionista, individualmente, nunca terá poder de disposição sobre ele, seja econômica, seja juridicamente.

Parece evidente que ele não pode negociá-lo livremente (disponibilidade econômica). Também não se pode sustentar que o artigo 35 da Lei n. 7.713/88 tenha estabelecido um regime de antecipação do IR, com base numa presunção de futura aquisição da disponibilidade econômica (disponibilidade jurídica), uma vez que as presunções somente são válidas quando razoáveis, quando correspondem ao que normalmente acontece. E a norma contida naquele dispositivo, no caso da sociedade anônima, não contém presunção razoável, pois, frise-se, cabe à assembléia geral ordinária decidir sobre o destino dos lucros, não sendo obrigatória a distribuição de todo o lucro líquido apurado no período¹⁴.

Tratando-se de sócio-cotista, a situação é diversa, por isso que a Lei das Sociedades Limitadas é bem mais flexível. É possível (embora pouco provável) que

14. Existe previsão de dividendo obrigatório na Lei n. 6.404/76. Todavia, na forma como estabelecido pelo art. 202, de regra só será possível conhecer o seu valor após a decisão acerca da destinação do lucro como um todo. E, de todo modo, mesmo que houvesse previsão bastante específica no estatuto social, esse dividendo obrigatório nunca corresponderia ao total do lucro líquido apurado pela S/A, como estabelecido no art. 35 da Lei n. 7.713/88.

conste do contrato social regra dispondo que tão logo apurado o lucro líquido, os sócios-cotistas adquirem sua disponibilidade, na proporção de suas cotas sociais. Nesse caso, por óbvio, no momento mesmo da apuração do lucro líquido pela sociedade, os sócios passam a ter poder de disposição sobre ele. Outrossim, pode haver regra um pouco diversa, dispondo que logo após a apuração do lucro líquido, serão distribuídos dividendos correspondentes ao seu total. Aí é bastante razoável a presunção de futura disponibilidade econômica do lucro líquido pelos sócios, estabelecida pelo artigo 35. Se nada constar do contrato acerca do destino do lucro líquido apurado, ou se constar que seu destino será decidido pela assembléia, o sócio não terá disponibilidade dele no momento de sua apuração nem será cabível presumir-se tal disponibilidade, pelas mesmas razões apontadas relativamente aos acionistas.

Nesse passo, quadra notar que o fato de o sócio-cotista, ao contrário do acionista, poder retirar-se da sociedade a qualquer momento, com a apuração do valor da parcela patrimonial que lhe é devida, não torna disponível para ele o valor do lucro líquido obtido pela sociedade, no instante mesmo de sua apuração. É que tal disponibilidade só ocorrerá se o sócio decidir retirar-se da sociedade. Vale dizer, enquanto o sócio permanecer nessa condição, com a titularidade de suas cotas, o aumento patrimonial decorrente da apuração de lucro líquido, não estará disponível em seu patrimônio (a menos que conste do contrato social alguma das cláusulas referidas no parágrafo anterior). Somente a pessoa jurídica poderá dispor dele.

Enfim, no que se refere ao sócio-cotista, a análise de cada caso é que dirá da disponibilidade econômica do lucro líquido pelos sócios, quando da sua apuração pela pessoa jurídica, ou da razoabilidade da presunção dessa disponibilidade.

Com essas considerações, verifica-se que se entende correta a decisão do Supremo Tribunal Federal, apesar de não se anuir integralmente com os argumentos utilizados.

7.2. A desapropriação e o IR

Muito se discutiu sobre a possibilidade (ou não) de incidência de IR sobre lucro imobiliário decorrente de valores pagos a título de indenização por desapropriação. Ainda hoje são discutidos alguns aspectos, como o da incidência (ou não) de IR sobre os juros compensatórios pagos como parcela daquela indenização ou sobre o valor de resgate dos títulos da dívida agrária, conhecidos como TDA's.

Há diversos estudos sobre a questão, sendo todos unânimes no sentido de entenderem descabida a incidência de IR sobre valores recebidos a título de

indenização por desapropriação. Assim pensam Gilberto de Ulhôa Canto¹⁵, Yoshiaki Ichihara¹⁶, Geraldo Ataliba e Agostinho Sartin¹⁷, Eduardo Bottallo¹⁸ e Paulo Macarini¹⁹. A argumentação é sempre a mesma. Sustentam esses tributaristas que a indenização por desapropriação visa simplesmente recompor o patrimônio do desapropriado, o qual foi privado de sua propriedade sobre determinado bem. Todos os valores recebidos a esse título compõem a justa indenização, mencionada pela Constituição. Tratando-se simplesmente de indenização, não pode haver tributação, pois não há acréscimo patrimonial, mas simples recomposição do patrimônio. Ademais, dizem eles, a incidência de IR sobre o valor da indenização desrespeitaria o princípio constitucional da justa indenização, por diminuir o seu valor, fazendo com que ela deixe de ser justa.

A orientação da jurisprudência não é diversa. Já o Tribunal Federal de Recursos (TFR) firmou posição no sentido da não incidência de IR sobre valores recebidos em decorrência de desapropriação, havendo inclusive editado súmula sobre a questão, do seguinte teor:

“Súmula n. 39 TFR. Não está sujeita ao imposto de renda a indenização recebida por pessoa jurídica, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial.”

15. "Não incidência sobre a diferença entre o preço pago a pessoa jurídica por bem ou direito a ela expropriado e o valor contábil do respectivo custo histórico atualizado", em Estudos e Pareceres de Direito Tributário (Imposto sobre a Renda), 1975.

16. A Desapropriação e as Implicações com o Imposto de Renda, RDT n. 45, pp. 238-42.

17. Imposto de Renda - Não-incidência sobre Indenizações por Desapropriação, RDT n. 36, pp. 49-61.

18. Imposto sobre a Renda, RDT n. 48, pp. 107-25 e Imposto de Renda - Não-incidência sobre Valores Percebidos por Pessoas Jurídicas em razão de Desapropriação de Imóvel, RDT n. 36, pp. 135-39.

19. In incidência do Imposto de Renda sobre a Diferença entre o Custo de Aquisição e o Preço Pago a Pessoa Física por Bem Expropriado, RDT n. 13-14, pp. 309-20.

(publ. no DJ de 10.07.80, p. 5.227)

Anos mais tarde, essa súmula foi confirmada, por decisão de seu plenário, assim ementada:

**"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA JURÍDICA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. CONSIDERAÇÃO NO CÔMPUTO DO LUCRO REAL. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA N. 39 DO TFR. I - Não está sujeita ao imposto de renda a indenização decorrente de desapropriação, sendo inconstitucional a expressão 'inclusive por desapropriação', constante do art. 31 do Decreto-Lei n. 1.598/77. Arguição de inconstitucionalidade acolhida."
(InAc. 88472-6/SP, TFR, TP, un., publ. no DJ de 27.11.86, p. 169)**

Na seqüência, os cinco Tribunais Regionais Federais e o Superior Tribunal de Justiça posicionaram-se nesse mesmo sentido²⁰, mencionando como fundamento desse posicionamento a súmula n. 39 do TFR e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual decidiu, por seu plenário, do descabimento da incidência do IR sobre valores decorrentes de indenização por desapropriação. Transcreve-se abaixo a ementa desse acórdão:

20. No que se refere aos TRF's, ver os seguintes acórdãos: REO 89.0124771-0/MA, 3ª T. TRF1, DJU 12.02.90; REO 90.0200879-4/RJ, 2ª T. TRF2, DJU 18.10.94, p. 59.109; AC 90.00329511-0/SP, 3ª T. TRF3, DOE 19.11.90, p. 111; REO 92.0432519-4/PR, 2ª T., TRF4, DJU 09.03.94, p. 8.768; AC 91.0510254-7/PE, 1ª T., TRF5, DJU 08.11.91, p. 28.197. Quanto ao STJ, não foram encontrados acórdão relativos especificamente ao lucro imobiliário decorrente de desapropriação, mas foram encontrados diversos arestos relativos a juros compensatórios integrantes da indenização por desapropriação (ex.: Resp 94.0054155-9/SP, 1ª T. STJ, DJU 21.11.94, p. 31.728) e à não incidência de IR sobre valor decorrente de resgate de TDA's (ex.: MS 91.855-7/DF, 1ª Seção do STJ, DJU 17.08.92, p. 12.472).

"Representação. Arguição de inconstitucionalidade parcial do inciso II, do parágrafo 2º, do art. 1º, do Decreto-lei federal n. 1.641, de 7.12.1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro à pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, 'modo privato'. O 'quantum' auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal o sentido da 'justa indenização' prevista na Constituição (art. 153, parágrafo 22). Não pode, assim, ser reduzida a justa indenização pela incidência do imposto de renda. Representação procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão 'desapropriação', contida no art. 1º, parágrafo 2º, inciso II, do Decreto-lei n. 1641/78." (RP 1260/DF, 1987, STF, pleno, publ. no DJU I de 18.11.88, p. 30.023, in Lex-JSTF n. 124, pp. 234- 41)

A fundamentação desse acórdão, que declarou a inconstitucionalidade, por meio de controle abstrato, da expressão "desapropriação", contida no artigo 1º, parágrafo 2º, inciso II, do Decreto-lei n. 1.641/78, resume-se basicamente no entendimento de que o expropriado, por não se tratar a desapropriação de transferência da propriedade em virtude de negócio de direito privado e mais, por não se tratar de transmissão voluntária da propriedade, não obtém lucro por meio dela, mas simples indenização do bem que lhe foi retirado compulsoriamente. Outro fundamento relevante da decisão em tela é o da previsão constitucional de justa indenização dos imóveis expropriados. O Excelentíssimo Senhor Ministro Néri da Silveira, relator do acórdão, fez referência a diversos outros acórdãos do Supremo Tribunal Federal, em recursos extraordinários, na mesma linha.

Até mesmo a nível administrativo podem ser encontradas decisões nesse sentido, do que é exemplo a ementa a seguir transcrita, do 1º Conselho de Contribuintes:

"IRPF - Indenização por Desapropriação de Imóvel Declarado de Utilidade Pública - A indenização por desapropriação de imóvel declarado de utilidade pública, não pode ensejar tributação pelo imposto de renda, já que não se reveste da forma de renda ou proventos, nem atende os pressupostos de ganho de capital."

(processo n. 10930/001.702/92-09/PR, 2ª Câm. do 1º CC, DOU de 25.04.96, p. 6973, in RDDT n. 10, pp. 190-91)

Com todo respeito, ousa-se discordar da posição praticamente unânime da doutrina e jurisprudência pátrias. Não há óbice constitucional ou da legislação complementar à incidência de IR sobre lucro imobiliário decorrente de indenização por desapropriação. Esse lucro imobiliário, como qualquer outro, enquadra-se no conceito de renda, ao menos naquele adotado no presente trabalho.

Renda s.a. é toda riqueza nova que ingressa no patrimônio ou que decorre de simples valorização desse patrimônio. A mais-valia imobiliária pode ser tributada, desde que seja efetiva, que esteja consolidada. Não importa qual sua origem. Importa apenas que ela seja certa. Ora, se essa mais-valia decorre de indenização por

desapropriação, nem por isso deixa ela de se configurar como tal. Não deixa ela de representar acréscimo patrimonial para o expropriado²¹.

Nem vale argumentar com o princípio da justa indenização. O IR incide sobre o acréscimo patrimonial decorrente da diferença entre o preço de custo e o valor da indenização, diferença esta que será reunida a todos os ingressos e despesas da pessoa jurídica, consoante já examinado. Ele não incide sobre o valor da indenização. Sua hipótese de incidência é a existência de riqueza nova, independentemente de sua origem.

Não há, portanto, qualquer vínculo lógico entre o princípio da justa indenização e a incidência (ou não) de IR sobre eventual lucro imobiliário dela decorrente. A justa indenização, imagina-se que disso ninguém discordará, é aquela que seja idêntica ao preço de mercado do imóvel. Ora, esse preço também estará sujeito ao IR, desde que verificada diferença a maior entre ele e o preço de custo. Assemelha-se evidente, então, que nada justifica a tributação do lucro imobiliário quando decorrente de compra e venda e a sua não-tributação quando decorrente de indenização por desapropriação. Cuida-se do mesmo lucro.

Isso fica claro, se pensarmos na hipótese de um mesmo imóvel, cujo valor de mercado é de R\$ 1.000,00 (um mil reais) e cujo preço de custo (devidamente atualizado) é de R\$ 800,00 (oitocentos reais). Sendo esse imóvel vendido, seu

21. Vale aqui relembrar observação já tantas vezes feita, no sentido de que o conceito de renda foi simplificado nesse passo, com o intuito de tornar mais simples a compreensão do ponto específico que interessa no momento. Em algumas ocasiões, como é o caso aqui, a argumentação permanece a mesma independentemente de se considerar o conceito de renda em todos os seus desdobramentos. Essa a razão de sua simplificação nesse contexto. Contudo, o conceito de renda s.a. proposto nesse estudo permanece sendo sempre aquele exposto no capítulo 5º.

proprietário apuraria um lucro imobiliário de R\$ 200,00 (duzentos reais), sobre o qual incidiria o IR, digamos, de R\$ 50,00 (cinquenta reais). Por qual razão não incidiria o mesmo imposto se esse imóvel fosse desapropriado também pelo valor de R\$ 1.000,00 (um mil reais)?

A situação é idêntica e a indenização não deixa de ser justa, porque o valor de mercado do imóvel, aquele que o proprietário receberia se o vendesse, é igual a R\$ 1.000,00 (mil reais), mas restaria a ele somente R\$ 950,00 (novecentos e cinquenta reais), em razão da incidência do imposto. No caso da desapropriação com incidência de IR, a situação seria a mesma, não se podendo, por consequência, concluir da injustiça da indenização em função do pagamento do imposto, já que o valor recebido pelo proprietário expropriado, ao final, será o mesmo que ele teria recebido se houvesse vendido o imóvel.

Poder-se-ia argüir que não pode incidir IR sobre valor recebido a título de indenização, porque ela visa somente à recomposição do patrimônio. Inicialmente, releva frisar que o IR não incide sobre o valor da indenização, porém apenas sobre eventual lucro imobiliário. No mais, é certo que a indenização não visa senão à recomposição de patrimônio lesado. E não seria justa e nem mesmo lícita a indenização cujo valor fosse maior do que o da lesão causada ao patrimônio pela desapropriação.

Tudo isso é correto. No entanto, há que se considerar que o valor da indenização por desapropriação deverá ser igual ao valor de mercado do bem expropriado no momento em que ela se dá. Ocorre que, por qualquer motivo, é

possível que o valor desse bem por ocasião da sua expropriação seja maior do que o seu valor de custo. Com isso se poderá ter uma indenização justa, porém geradora de lucro imobiliário, lucro este sobre o qual deverá incidir o IR, por se ter aí renda s.a.. Parece não restar dúvida, pois, sobre o fato de se poder ter riqueza nova decorrente de indenização por desapropriação.

Contudo, como colocado no capítulo 5º, pode haver, por exceção, riqueza nova não tributável pelo IR, em razão da incidência de outros princípios constitucionais. Será esse o caso da indenização por desapropriação? Não parece ser. Senão vejamos.

A indenização por desapropriação tem como finalidade a proteção do direito de propriedade, o qual é um dos pilares do sistema econômico constitucional. Entretanto, a Constituição garante o direito de propriedade, **resguardada sua função social** (art. 5º, incisos XXII, XXIII; art. 170, incisos II e III). Ademais, a proteção constitucional da propriedade privada não impede a tributação. Por conseguinte, esse princípio (da propriedade privada) não tem o condão de impedir a tributação da indenização por desapropriação.

Em outras palavras, sendo a indenização por desapropriação uma forma de proteção à propriedade e não sendo a tributação incompatível com esse valor constitucional, nada impede a tributação de renda derivada de desapropriação. Até porque não se vislumbra qualquer outro valor constitucional que encontre proteção no instituto da justa indenização do imóvel desapropriado.

Cabe observar, ainda, que a disposição do artigo 184, parágrafo 5º, da Constituição de 1988, segundo a qual *"São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária"* não diz respeito ao IR, pois ele não incide sobre operações de transferência de imóveis, mas sobre eventual lucro imobiliário resultante dessas operações. Esse dispositivo refere-se aos impostos previstos nos artigos 155, I, "a" e 156, II, da Constituição. A menção a impostos federais tem o condão de evitar a criação de qualquer novo imposto (art. 154, I) que incida sobre essas operações.

Com base nessas considerações, deduz-se ser constitucionalmente possível a tributação do lucro imobiliário decorrente de indenização por desapropriação. E não só é possível, como é obrigatória tal tributação, sempre que for tributado o lucro imobiliário. Isto porque a criação de uma isenção exclusivamente para as hipóteses de desapropriação certamente feriria o princípio da isonomia, já que não há qualquer justificativa para tal, segundo o que se viu nos parágrafos anteriores.

7.3. Imposto de renda incidente exclusivamente na fonte

A Lei n. 8.541/92 instituiu alguns casos de incidência exclusiva na fonte para as pessoas jurídicas, dentre os quais se encontram os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa (art. 36)²².

Com a Lei n. 8.981/95, essas operações voltaram a ser tributadas juntamente com as demais, compondo com elas o lucro real (art. 76, I e par. 2º)²³. A Lei n. 9.249/95 manteve esse regime, com pequenas alterações, as quais não importam para esse estudo.

Os tributaristas, em sua grande maioria, insurgiram-se contra o regime de tributação exclusiva na fonte estabelecido pela Lei n. 8.541/92. Mencionar-se-ão aqui as posições de apenas dois juristas, cada uma delas representativa de uma das correntes formadas em torno da matéria: a de Hugo de Brito Machado, sustentando a inconstitucionalidade desse tipo de tributação e a de Ives Gandra, em defesa de sua constitucionalidade²⁴.

22. Na verdade, a Lei n. 8.541/92 instituiu diversas outras hipóteses de tributação exclusiva na fonte e previu algumas exceções dentre as operações de renda fixa. O estudo desenvolvido nessa seção, porém, limitar-se-á à análise da matéria atinente à tributação das operações de renda fixa em sua regra geral, desconsiderando as exceções.

23. A Lei n. 8.981/95 instituiu sistema bastante complexo de tributação das operações financeiras de renda fixa, com a previsão de várias exceções (à regra geral) e sub-regras. Quem quiser conhecê-las, deve ler com cuidado os seus artigos 65-71 e 76-77.

24. O pensamento de outros tributaristas sobre a questão pode ser encontrado no capítulo 5º, quando se tratou da periodicidade e unicidade do conceito de renda. Naturalmente, aqueles que defendem sua unicidade entendem inconstitucional qualquer regime de retenção exclusiva na fonte do IR e vice-versa.

Para Brito Machado²⁵, a tributação autônoma das operações financeiras de renda fixa e das operações em bolsas de valores é artifício destinado a aumentar o imposto, sem ter ocorrido aumento de renda do contribuinte. Lembra ele que o núcleo da hipótese de incidência do IR é a aquisição de disponibilidade de acréscimo patrimonial, e não de recursos financeiros a qualquer título. Argumenta, ainda, que sendo o patrimônio uno, não se pode conceber a existência de acréscimos a ele, sem consideração dessa unidade. Por fim, afirma que *"Uma vez aceita a validade dessa tributação da pessoa jurídica, em função de determinadas operações, tratadas isoladamente do sistema de resultados operacionais, a legislação do imposto de renda poderá evoluir para um sistema complexo, no qual todas as operações lucrativas serão tributadas isoladamente. Todos os custos indiretos serão imputados a um sistema de resultados formado pelas operações não rentáveis, e a empresa, assim, pagará imposto, mesmo sofrendo prejuízo."* E continua: *"É sabido de todos que a empresa muita vez realiza determinada operação, que lhe não enseja lucro, mas lhe propicia a disponibilidade de dinheiro para aplicar em outra, esta sim, rentável. Outras vezes vende determinadas mercadorias, com prejuízo, apenas para atrair clientes. A tributação isolada de cada operação, com a quebra do sistema operacional da empresa, inviabilizará tais procedimentos, sendo, por isto mesmo, contrária à livre iniciativa econômica, além de ser desprovida de validade jurídica."*²⁶

De outro lado, Ives Gandra²⁷ ofereceu parecer à Secretaria da Receita Federal,

25. Tributação autônoma de operações de renda fixa e operações em bolsas, IOB 1/6122, 1993, pp. 162-64.

26. Ambas as citações encontram-se no artigo citado na nota anterior, p. 162.

27. Ob. cit. na nota 61 do cap. 5º.

sustentando a constitucionalidade do regime instituído pelos artigos 29 e 36 da Lei n. 8.541/92. A seu ver, a hipótese de incidência do IR não precisa estar constituída por um complexo de aquisições de disponibilidade de renda, pois o Código Tributário faz referência a "aquisição de disponibilidade" no singular. Com isso, cada "aquisição de disponibilidade" pode estar sujeita a um regime de apuração diverso.

Ao que parece, essa matéria não foi levada ao conhecimento de nossos tribunais, pois sobre ela não foi possível encontrar qualquer jurisprudência.

De todo modo, tecem-se a seguir alguns comentários sobre essa questão, com base no que foi estudado ao longo do trabalho.

Nem seria preciso dizer que se adota o entendimento de Hugo de Brito Machado. Com efeito, como se espera tenha ficado claro ao se tratar da periodicidade e unicidade da renda, no capítulo 5º, não se pode falar em renda senão considerando todas as receitas e ganhos de capital ocorridos num período, juntamente com as respectivas despesas e perdas de capital, pois renda é o resultado líquido do período²⁸.

Além disso, sendo o patrimônio da empresa uno²⁹, não é possível ter havido, num mesmo período, lucro e prejuízo ou acréscimo e decréscimo patrimonial ou

28. Nesse passo, é interessante anotar que as disposições constitucionais dos arts. 157, I e 158, I, não devem ser vistas como uma exceção ao princípio da unicidade da renda, com permissão de tributação exclusiva na fonte de rendimentos pagos pelos estados-membros ou pelos municípios. O que se tem ali é somente uma técnica de repartição da receita entre os entes federados.

29. Como visto no capítulo 5º, seção 5.5, o patrimônio é uno, no sentido de que cada pessoa tem um só patrimônio. Esta unidade é ainda mais intensa na seara tributária, em razão dos princípios constitucionais típicos desse ramo do Direito.

ainda ingresso de riqueza nova líquida e prejuízo. É uma contradição em termos falar-se na existência concomitante de riqueza nova líquida e de prejuízo, relativamente a um mesmo contribuinte. Esses dois termos excluem-se mutuamente. Ou houve renda s.a. ou prejuízo. Jamais ambos, a não ser que se admitisse a pluralidade de patrimônios.

É preciso evitar a confusão entre renda e rendimento. A empresa pode ter, num dado período, rendimentos decorrentes de suas aplicações financeiras. Mas isso não significa que tenha tido renda. Esses rendimentos serão computados como elementos positivos no cálculo da renda. A existência ou inexistência desta, porém, somente será conhecida ao final do período, quando forem somados os elementos positivos e subtraídos os elementos negativos.

Finalmente, nunca é demais lembrar que, como muito bem o diz Brito Machado, uma vez se aceitando a tributação autônoma de determinados rendimentos, abrem-se as portas para a criação de um sistema complexo, em que todos os rendimentos seriam tributados separadamente, com o que a empresa sofreria tributação pelo IR, sem embargo de ter apurado resultado negativo ao final do período, o que fere os princípios da repartição constitucional de competências (com a tributação do patrimônio) e da capacidade contributiva.

De fato, instituindo-se tributação autônoma sobre determinados rendimentos, sempre existe o perigo de ser ferido o princípio da capacidade contributiva, o que acontecerá nos casos em que for apurado prejuízo ao final do período ou em que a alíquota aplicável seria diversa se os rendimentos houvessem sido tributados

conjuntamente, hipótese esta em que restaria ferido, igualmente, o princípio da progressividade.

No mais, para evitar que o presente trabalho se torne excessivamente repetitivo, remete-se o leitor ao item 5.5 (capítulo 5º), onde esse assunto foi discutido mais detalhadamente.

7.4. Tributos depositados judicialmente para suspensão de sua exigibilidade

A Lei n. 8.541/92, em seu artigo 8º, estabeleceu que são indedutíveis, para efeitos de cálculo do lucro real, as importâncias relativas a tributos (e seus acessórios) cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos do artigo 151 do Código Tributário. Mais tarde, a Lei n. 8.981/95 manteve essa disposição, porém excluiu dela os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de moratória (art. 151, I, CTN), como se lê em seu artigo 41, parágrafo 1º. As Leis n.ºs. 9.065 e 9.249, ambas de 1995, nada alteraram a esse respeito.

O RIR/94, em seu artigo 320, parágrafo 1º, alínea "f", determinou a inclusão no lucro operacional, a título de variação monetária ativa, da correção monetária

decorrente dos depósitos judiciais efetuados pela empresa, com o fim de suspender a exigibilidade dos créditos tributários.

Nossa doutrina tributária tem se insurgido contra essas disposições normativas.

Na opinião de Hugo de Brito Machado³⁰, a norma do artigo 8º da Lei n. 8.541/92 fere o dispositivo constitucional que autoriza a tributação sobre a renda e também aquele que determina a inafastabilidade da jurisdição. Renda é acréscimo patrimonial. E para as pessoas jurídicas o tributo é uma despesa, não podendo, portanto, ser tratado como renda. O fato de o tributo não ter sido pago não importa, pois não se pode confundir o fenômeno econômico com o financeiro. O pagamento é fenômeno financeiro, o qual não interessa para a configuração da renda, por isso que ela é fenômeno econômico. Ademais, os fatos previstos no artigo 151 do Código Tributário são causas de suspensão da exigibilidade, e não de extinção da obrigação tributária. Subsistindo essa obrigação, em que pese estar sua exigibilidade suspensa, deve ela ser deduzida como despesa.

Luiz Henrique Barros de Arruda³¹ assevera que ao impedir a dedução da despesa representada por tributo cuja exigibilidade esteja suspensa, a lei confunde a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a suspensão do seu fato gerador, além de desrespeitar o regime de competência. Quanto à correção monetária dos depósitos judiciais, trata-se, a seu ver, de crédito meramente escriturai,

30. Dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, no Repertório IOB de Jurisprudência n. 19/95, ementa n. 1/9135.

31. Imposto de renda - Pessoa jurídica - Tratamento contábil e fiscal, etc., em Imposto de Renda - Estudos n. 29, pp. 73-103.

indisponível para o contribuinte, não podendo integrar a base de cálculo do IR.

Segundo João Dácio Rolim³², não é dado ao legislador antecipar renda através do artifício de postergar a dedução de despesas, que é o que acontece quando as receitas são reconhecidas pelo regime de competência e as despesas o são pelo regime de caixa. Essa situação pode inclusive levar a que o contribuinte seja obrigado a pagar IR, mesmo tendo prejuízo. Quanto ao cômputo como receita, da correção monetária desses depósitos, tem-se um empréstimo compulsório, uma vez que a receita só surge se a ação for, ao final, julgada procedente.

A jurisprudência sobre a matéria é ainda incipiente, mas parece orientar-se no sentido de ter por legítimas as disposições ora examinadas. A 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região já decidiu que o artigo 8º da Lei n. 8.541/92 não contrariou qualquer dispositivo constitucional ou do Código Tributário (AMS 95.01.09288-0/MG, DJU de 04.03.96, p. 11.364). Nesse mesmo sentido também já decidiu a 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (AMS 95.02.25402-3/RJ, DJU de 06.08.96, p. 54.651, *in* RDDT n. 13, p. 186). Essa, ainda, a orientação seguida pela 1ª e 2ª Turmas do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sob o argumento de não se caracterizar como pagamento o depósito judicial de tributos, sendo que o pagamento é exigido para a dedutibilidade dos tributos, nos termos do artigo 7º da Lei n. 8.541/92 (AMS 96.04.14297-6/RS, DJU de 14.08.96, p. 57.588, *in* RDDT n. 13, p. 188 e AMS 95.04.17596- 1/RS, DJU de 12.06.96, p.

32. Efeitos fiscais da atualização dos depósitos judiciais de tributos antes e depois da Lei n. 8.541/92, IOB 1/6169, 1993 e A dedutibilidade das provisões referentes às obrigações tributárias - Artigos 7º e 8º da Lei n. 8.541/92 - Imposto de renda - Aspectos constitucionais, em Imposto de Renda - Estudos n. 39, 1994, pp. 17-55.

40.242, *in* RDDT n. 13, pp. 125-26, respectivamente). Sempre nesse sentido, anota-se, por fim, decisão da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, ao entendimento de que os depósitos judiciais, inobstante sua vinculação ao litígio e à disposição do juiz, continuam a integrar o patrimônio do contribuinte (AMS 95.05.51184-8/PE, DJU de 12.04.96, p. 23.905). Neste último acórdão, ficou igualmente consignado que também as variações monetárias ativas integram o patrimônio do contribuinte até final decisão da lide.

Adotando posicionamento contrário ao relatado no parágrafo anterior, em relação às duas questões ora tratadas, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (AMS 94.02.16197-0/RJ, DJU de 20.08.96, p. 58.832, *in* RDDT n. 13, pp. 185-86), com o fundamento da impossibilidade de consideração dos valores depositados em juízo como renda tributável, ante a inexistência de acréscimo patrimonial. E, no mesmo sentido desta última, quanto às duas questões em debate, a 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. No que diz respeito à indedutibilidade dos valores objeto de depósito judicial, por considerar que a despesa tributária deve ser deduzida no ano da ocorrência do fato imponible e que o depósito judicial não elide a obrigação tributária, apenas a suspende (Proc. 10935/000.230/92-19, DOU de 08.08.96, p. 14.964, *in* RDDT n. 13, p. 186). Com referência à tributação das variações monetárias decorrentes de depósito judicial, fundada na ausência de disponibilidade econômica ou jurídica relativamente a elas (Proc. 10783/0006.097/90-61, DOU de 15.03.96, p. 4.371, *in* RDDT n. 8, p. 194).

Diante de todo o exposto neste estudo, deduz-se facilmente que se adota esta última posição. Renda, já se viu, é riqueza nova, acrescida ao patrimônio ou

consumida. É preciso evitar a confusão entre renda consumida e despesa. Constituem despesas todos os gastos necessários à obtenção das receitas, os quais deverão ser deduzidos delas para se chegar à renda do período. Renda consumida é, por exclusão, todo o gasto desvinculado da obtenção de receitas, que não se apresenta como necessário para tal.

Ora, a importância dispendida pela empresa para efetuar o depósito judicial de um tributo é, sem sombra de dúvida, uma despesa. O contribuinte não tem alternativa. Se não quiser ficar em mora com o Fisco, terá de pagar ou depositar o valor do tributo questionado. Pouco importa se o Fisco não receberá esse dinheiro desde logo. O fato é que ele foi desembolsado pela pessoa jurídica, como dispêndio necessário para a manutenção de suas atividades de forma legal. Essa despesa não é uma despesa tributária em sentido estrito. Ou seja, não é despesa com pagamento de tributo. Mas nem por isso deixa de ser despesa. Cuida-se de despesa para garantia do juízo ou para evitar a mora.

Nem se diga que o valor depositado em juízo faz parte do patrimônio do contribuinte. Ele não tem posse, nem propriedade e nem mesmo direito de crédito sobre ele. Tem mera expectativa de direito.

Ainda que esse valor pudesse ser considerado como integrante do patrimônio do contribuinte, não poderia ser tido como fato imponible do IR, em razão de o contribuinte não ter disponibilidade sobre ele, quer jurídica quer econômica. Se assim não fosse, ele poderia levá-lo no momento em que o desejasse e sem necessidade de autorização judicial. Não é isso, porém, o que pensa nossa jurisprudência,

segundo a qual esse valor só será liberado mediante autorização judicial e após o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte³³, ocasião em que, aí sim, voltará a fazer parte do seu patrimônio.

Quanto às variações monetárias ativas decorrentes dos depósitos judiciais, também não são parte do patrimônio do contribuinte, pelas mesmas razões mencionadas no parágrafo anterior. Ainda que assim não fosse, elas não poderiam ser tributadas pelo IR (enquanto objeto de depósito judicial), de vez que o contribuinte não tem disponibilidade jurídica nem econômica sobre elas. Tal disponibilidade pertence ao juízo ao qual o depósito estiver vinculado.

Deixa-se de abordar o argumento relativo à inafastabilidade da jurisdição, empregado por alguns juristas ao analisarem as questões objeto desse tópico, por fugir ele ao âmbito do presente trabalho.

33. Ver súmula n. 18 TRF4 e decisão da 1ª T. STJ, na RDDT 11/181.

7.5. Limitação à dedução da despesa com honorários de administradores-empregados

O Decreto-lei n. 2.341/87, em seu artigo 29 e o RIR/94, em seu artigo 296, fixam limites à dedutibilidade das despesas com honorários de administradores da pessoa jurídica. São basicamente três os limites fixados: a) um limite individual mensal, que é de quinze vezes o valor fixado como limite de isenção na tabela de desconto do imposto na fonte; b) um limite colegial mensal, de oito vezes o valor da remuneração máxima individual e c) um limite relativo ao lucro real do período, equivalente a 50% (cinquenta por cento) dele, antes da compensação de prejuízos e do cômputo dos valores correspondentes a estas remunerações (dos dirigentes).³⁴

Nossa doutrina tributária repudia de modo uníssono a restrição estabelecida por tais dispositivos normativos, mormente na hipótese do administrador que não seja sócio da pessoa jurídica.

Essa a posição de Sampaio Dória³⁵, Edvaldo Brito³⁶, Plínio José Marafon³⁷, Rutnéa Navarro Guerreiro³⁸ e Henry Tilbery³⁹. A argumentação usada por esses

34. Classificação de Ricardo Mariz de Oliveira, "in" Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica, vol. 2, procedimento V.15, item 4, pp. 07-12.

35. IR - Excesso de remuneração do sócio-gerente e sua dedutibilidade, RDT n. 52, pp. 66-72.

36. Ob. cit. na nota 57 do cap. 5º.

37. Despesas indedutíveis e pro-labore, IOB 1/9085, 1995.

38. Indedutibilidade de despesas operacionais, em Imposto de Renda - Questões Atuais e Emergentes, pp. 129-43.

39. Imposto de Renda Pessoas Jurídicas - Integração entre Sociedades e Sócios, 1985.

doutrinadores não destoam. Asseveram eles que não sendo o administrador sócio da pessoa jurídica, o pressuposto da norma limitadora, qual seja, o de evitar a distribuição disfarçada de dividendos na forma de *pro labore*, desaparece. E, não se podendo considerar a remuneração recebida pelos administradores-empregados como forma de distribuição disfarçada de lucros, tal remuneração só pode ser classificada como despesa dedutível.

Na jurisprudência, existem precedentes do extinto Tribunal Federal de Recursos, tanto no sentido da impossibilidade da limitação da dedutibilidade da despesa da pessoa jurídica com a remuneração a administradores-empregados, como no sentido inverso. Transcrevem-se abaixo alguns exemplos, para que se faça idéia da fundamentação adotada, em cada uma das hipóteses:

*"Anulatória de débito fiscal - Imposto de renda - Legitimidade do lançamento suplementar, quando comprovada a remuneração do diretor da empresa além dos limites que a lei fixa para sua inclusão como despesa operacional. Sentença que se mantém. Apelação improvida."
(AC 0048330-7/MG, TFR, 6ª T., un., DJU de 17.12.81)*

*"Tributário. Imposto de renda. Excesso de remuneração. Diretores. Lucros distribuídos. Decreto n. 58.400, de 1966, artigo 249. Constituição, Artigo 21, IV; CTN, art. 43. I - Presente a norma inscrita no artigo 21, IV, da Constituição, e artigo 43, do CTN, não é possível, com base no artigo 249, do RIR, Decreto 58.400/66, tributar o excesso de remuneração dos diretores da empresa como distribuição de lucro. É que esse excesso de remuneração não se enquadra na condição de aquisição de disponibilidade pela empresa.
II - Recurso provido. "
(AC 0054944-9/SP, TFR, 4ª T., maioria, DJU de 06.05.82)*

"Tributário. Imposto de renda. Remuneração de dirigentes de sociedades. Distribuição disfarçada de lucros. Dirigentes

sócios e dirigentes-empregados. RIR/75, Decreto 76186/75, Arts. 179 e 222, b.

I - O administrador-empregado, que não é sócio ou acionista da empresa, nem parente ou afim deste, que não tem, pois, poder de controle da empresa, não está sujeito ao regime do limite a remuneração dos diretores de sociedades, RIR/75, Decreto 76186/75, artigos 170 e 222, b.

II - Recurso provido. " 40

(AC 0109594-4/BA, TFR, 6ª T., un., DJU de 19.08.88)

Junto aos Tribunais Regionais Federais, foram localizados somente precedentes indiretos, em que se faz breve menção a essa questão, no tratamento de matéria correlata. Não se logrou encontrar qualquer precedente na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Relativamente ao Supremo Tribunal Federal, encontrou-se um precedente bastante antigo, de 1961, assim ementado:

"Imposto de renda. Remuneração de direitos [sic]⁴¹. Revisão de declaração. Levando-se em conta o total recebido pelos diretores fica a sociedade sujeita a imposto de renda sobre o que exceder ao limite fixado no par. 2º do art. 5º da Lei 154, de 1947.

Revisão de declaração do contribuinte, para efeito do imposto de renda não se confunde com revisão de lançamento."

(RMS 8556, STF, TP, DJ de 27.1.61, p. 416, in RTJ 19, p. 60)

40. Foram transcritas duas ementas do TFR relativas à posição de inaceitabilidade do limite estabelecido no regulamento, em razão de terem fundamentos diversos.

41. Do contexto da decisão, parece possível depreender que se pretendia fazer referência a "remuneração de diretores", e não de "direitos".

Do quanto se expôs até o momento, pode-se deduzir que se tem por mais adequada a posição manifestada pela doutrina e por parte da jurisprudência pátrias. Com efeito, a limitação à dedução de despesas com honorários de administradores-empregados é descabida. Pedindo escusas, repete-se novamente que renda é o resultado da equação receitas menos despesas do período. O que é pago pela empresa a seus empregados, incluídos aí os diretores, só pode ser classificado como despesa. Cuida-se de despesa operacional da empresa, diretamente ligada a sua atividade. É indubitável o caráter de necessidade dessa despesa para o desenvolvimento da atividade de qualquer empresa. E certamente o valor pago aos administradores, a título de remuneração por seu trabalho, assim como os demais benefícios que lhes são concedidos, costumeiramente apelidados de "salário indireto", por mais elevados que possam parecer, corresponderão ao valor de mercado. Se a empresa não se dispuser a pagar esse valor, muito provavelmente não encontrará profissional capacitado para a função.

Noutro passo, é inviável a presunção de que parte dessa despesa caracteriza-se, na verdade, como distribuição disfarçada de lucros, pela simples razão de que não se trata de sócio da pessoa jurídica, mas de seu empregado. Se eventualmente o administrador tiver direito a participação nos lucros, nem por isso passará ele a sócio da empresa. Seu direito decorrerá da relação de emprego mantida com a empresa e não de uma relação societária (que não existe na hipótese ora considerada). E tal direito só existirá enquanto perdurar essa relação de emprego, pois é ela a sua causa.

Com essas considerações, pode-se concluir que qualquer valor pago a título de remuneração aos diretores-empregados, é dedutível para efeitos de incidência do IR.

Quadra observar, por fim, que não se cuidará da questão do limite à dedução de despesas com *pro labore* de administradores-sócios, porquanto esse problema adentra o campo das presunções, o que não é objeto desse trabalho.

SÍNTESE CONCLUSIVA

Reproduzem-se, na seqüência, os principais pontos abordados ao longo do trabalho e a conclusão a que se chegou relativamente a cada um deles. Todavia, para que seja possível conhecer a justificativa de cada posicionamento, será preciso consultar o corpo do trabalho.

1. São dois os principais grupos de teorias sobre a renda, na classificação de García Belsunce, quais sejam: as teorias econômicas e as teorias fiscalistas. Estas, ainda de acordo com a mesma classificação, subdividem-se em teorias da renda-produto, teorias da renda-acrécimo patrimonial e teorias legalistas.

2. Para as teorias econômicas, renda é sempre uma riqueza nova derivada de fonte afetada à produção por decisão do homem. Não são essenciais os requisitos da separação, da realização nem da periodicidade da renda. Quando se fala em renda, sempre se tem em mente a renda líquida, a qual corresponde à renda bruta após a dedução das despesas de produção.

3. A teoria da renda-produto reúne aqueles para os quais o conceito fiscal de renda deve estar vinculado ao seu conceito econômico. Renda, segundo essa corrente, é toda riqueza nova derivada de uma fonte produtiva explorada pelo homem e durável. Essa riqueza nova deve ser suscetível de periodicidade. Em geral, os adeptos dessa corrente não entendem imprescindível a separação e realização da

renda. Por fim, dizem eles, quando se fala em renda, deve-se pensar em renda líquida.

4. Os partidários da teoria da renda-acrécimo patrimonial desvinculam o conceito fiscal de renda de seu conceito econômico, o que levou a uma expansão daquele conceito. Renda, para eles, é todo ingresso passível de avaliação em moeda, incluídos aí os benefícios derivados do uso de bens próprios, de serviços produzidos pela própria pessoa, assim como os ingressos gratuitos. Pouco importa o destino do ingresso, se consumido ou reinvestido. Não há necessidade de sua realização e separação nem de sua periodicidade. O que interessa é a renda líquida.

5. As teorias legalistas agrupam os que afirmam que o conceito fiscal de renda é extraído do ordenamento jurídico de cada país.

6. Concluiu-se que a teoria mais adequada parece ser a legalista, desde que se distingam as teorias legalista em sentido amplo e em sentido estrito. Os adeptos desta pensam que, não existindo um conceito constitucional expresso de renda, a lei ordinária pode determiná-lo ao seu alvedrio. Já os partidários da primeira, entre os quais nos situamos, sustentam que a simples referência constitucional ao vocábulo renda, já implica na existência de um significado mínimo desse conceito, para cuja definição são relevantes as teorias econômicas sobre a renda e mesmo as teorias da renda-produto e da renda-acrécimo patrimonial.

7. A seguir, passou-se a pesquisar o conceito de renda na Constituição, para o que se entendeu necessário o exame dos princípios constitucionais a ele diretamente relacionados, quais sejam, os princípios da: igualdade, personalidade, capacidade

contributiva, vedação de efeito confiscatório, repartição constitucional de competências, generalidade, universalidade e progressividade.

8. O princípio da igualdade é um dos pilares de nosso sistema constitucional. A melhor obra sobre o assunto na doutrina nacional é de Celso Antônio Bandeira de Mello. Segundo esse autor, a lei tem por objetivo justamente discriminar. O que se há de pesquisar, diz ele, é quais as discriminações legítimas e quais as que não o são. O primeiro passo é verificar qual o elemento tomado como fator de desigualação. A seguir, cabe investigar se há relação lógica entre esse fator e o tratamento jurídico estabelecido em função dele. Finalmente, é preciso analisar se a relação lógica existente guarda consonância com os valores constitucionais.

Na esfera tributária, o principal fator de discriminação é o econômico. Mas ele não é o único, bastando lembrar a existência de isenções e de tributos com finalidade extrafiscal.

9. O princípio da pessoalidade tem como fundamento a classificação dos impostos em pessoais e reais. São de caráter pessoal os impostos que levam em conta as características pessoais do contribuinte e em que não há possibilidade de se repassar o encargo a terceiros. São impostos reais aqueles que não consideram as características pessoais dos contribuintes. Em geral são repassados a terceiros (os ditos "contribuintes de fato").

Embora essa classificação seja criticada por parte da doutrina, o fato é que ela foi adotada pela Constituição, só podendo a lei deixar de considerar as características pessoais do contribuinte, quando isso não seja objetivamente possível.

10. Não é de fácil determinação o conteúdo do princípio da vedação de efeito confiscatório. Pode-se, porém, guardar o ensinamento de que há um limite para a tributação, ainda que bastante fluido, o qual pode ser ultrapassado somente nas hipóteses de tributação com finalidade extrafiscal indicadas na Constituição.

11. O princípio da repartição constitucional de competências é da maior relevância no sistema constitucional brasileiro. Dele se infere que o conceito de renda não pode ser confundido com nenhum dos conceitos constantes dos artigos 153, incisos I a VII; 155, incisos I e II e 156, incisos I a IV, da Constituição. Mais especificamente, ele deve ser necessariamente distinto daqueles de patrimônio e de faturamento, porque já existem impostos específicos destinados a gravar esses fatos. E decorre dele, ainda, a conclusão sobre a existência de um núcleo de significação no vocábulo "renda", sob pena de restar sem qualquer valia a repartição constitucional de competências.

12. Segundo o princípio da universalidade (art. 153, par. 2º, I), está sujeito à tributação o total das rendas dos contribuintes. Já o princípio da generalidade determina que a tributação recaia sobre todos os contribuintes.

13. O princípio da progressividade determina a existência de diversas alíquotas para o IR, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Assim, o valor a ser pago a título de IR variará não somente com a variação da base de cálculo, mas também com a variação da alíquota.

14. Adotando-se a classificação das normas constitucionais de José Afonso da Silva, o princípio da capacidade contributiva é norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

15. Costuma-se falar em capacidade contributiva absoluta ou objetiva com o significado de que a hipótese de incidência dos tributos deve ser composta por fato-signo presuntivo de riqueza. Não se pode cobrar tributo com base em fato que não tenha caráter econômico. A capacidade contributiva relativa ou subjetiva diz respeito à distribuição da carga tributária, isto é, à graduação e aos limites da tributação.

Uma outra distinção que pode ser feita, apesar de a doutrina em geral a ela não se referir, diz respeito à subdivisão da capacidade relativa ou subjetiva em abstrata e concreta. Tem-se a capacidade subjetiva abstrata, quando a graduação do imposto é feita de acordo com a média, de modo que a maior parte dos casos corresponderá aos critérios estabelecidos, isto é, quando a lei institui presunções de capacidade contributiva. Tem-se a capacidade subjetiva concreta, quando os critérios estabelecidos permitem a individualização do tributo para cada contribuinte, de forma a se obter sua capacidade contributiva real.

16. O conteúdo do princípio da capacidade contributiva pode ser vinculado às seguintes idéias: a) a hipótese de incidência dos tributos deve descrever fato avaliável economicamente; b) todos devem contribuir para o financiamento das despesas públicas (princípio da generalidade); c) cada um deve fazê-lo na medida de sua capacidade econômica e na mesma proporção daqueles que são dotados de

igual capacidade (princípio da isonomia); d) deve ser respeitado o limite mínimo (de sobrevivência); e) a tributação não pode ser excessiva, o que não significa apenas que não se pode atingir o limite do confisco, mas que a tributação há de respeitar os princípios da livre iniciativa, da justiça social, do livre exercício das profissões e da propriedade privada (com função social).

17. Não havendo um conceito constitucional fechado de renda, o conceito vigente em nosso sistema é o do Código Tributário, já que ele é perfeitamente compatível com os princípios constitucionais antes examinados.

18. O Código Tributário define a renda em sentido estrito e os proventos de qualquer natureza. Renda (em sentido estrito) é toda riqueza nova produzida com o emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Riqueza nova é o conjunto de direitos patrimoniais (devidamente deduzidas as obrigações correspondentes) que ingressam no patrimônio num dado período, ainda que destinados ao consumo. Proventos são os acréscimos patrimoniais líquidos (ou a variação patrimonial positiva) não compreendidos na noção de renda em sentido estrito. Releva notar que, evidentemente, não se pode falar em acréscimo patrimonial líquido, se não forem considerados os decréscimos do período. Assim é que a tributação das mais-valias (principal espécie de proventos) só pode ser feita com a consideração das menos-valias patrimoniais do mesmo período.

19. Patrimônio é o conjunto de direitos e obrigações de uma pessoa, avaliáveis economicamente. A cada pessoa corresponde um único patrimônio. Isso não significa que a lei não possa criar patrimônios especiais, com uma destinação específica.

Esses patrimônios especiais, porém, não constituirão unidades autônomas em relação ao patrimônio geral do indivíduo. Serão, isso sim, subconjuntos daquele conjunto formado pela reunião de todos os direitos e obrigações de conteúdo econômico de uma pessoa.

20. Para efeitos de distinção entre patrimônio e renda, vige de forma absoluta o princípio da unidade patrimonial, não sendo possível sequer a criação de patrimônios especiais, sob pena de desrespeito aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da repartição constitucional de competências.

21. Renda em sentido amplo é o acréscimo patrimonial líquido mais a renda consumida ou, em outras palavras, é a riqueza nova, independentemente de seu destino, se para poupança ou para o consumo.

22. Não se incluem no conceito de renda s.a. os ingressos patrimoniais a título gratuito, pois sua tributação é de competência de outros entes da Federação. Também não se incluem nesse conceito os serviços decorrentes da própria atividade do contribuinte ou do uso de bens de sua propriedade.

23. Para o efeito de se verificar seu enquadramento no conceito de renda em sentido amplo, é preciso distinguir a indenização por dano moral daquela por dano material. Os ingressos decorrentes da primeira certamente constituem renda, pois, ainda que se fale em indenização, ingressa no patrimônio montante (normalmente em dinheiro) que nele não existia. Na indenização por dano material, há que se distinguir a parcela dos danos emergentes daquela correspondente aos lucros cessantes. A primeira não constitui renda, de vez que vem somente recompor o patrimônio dos

danos materiais sofridos por seu titular. Já a segunda há de ser tida como renda, porque não se tem aí recomposição do patrimônio, mas sim o ingresso nele de novos direitos.

24. A noção de renda está indissolúvelmente ligada à de período. Não se pode, porém, extrair da Constituição qual seja esse período. De qualquer sorte, é certo que ele deverá ser suficiente ao atendimento dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da pessoalidade, da progressividade e da repartição constitucional de competências, os quais só serão adequadamente atendidos, em se considerando o princípio da continuidade da atividade empresarial.

25. Não se pode admitir a tributação isolada de rendimentos provenientes de uma mesma atividade empresarial. Se renda s.a. é riqueza nova, somente com a consideração conjunta de todos os ingressos e dispêndios do período é que se poderá falar em renda. Caso contrário, corre-se o risco de ver feridos os princípios da capacidade contributiva, da pessoalidade, da progressividade e da repartição constitucional de competências.

26. Tem-se a disponibilidade econômica de uma riqueza quando ela puder ser livremente negociada, quando ela for aceita no mercado sem restrições.

27. A disponibilidade jurídica corresponde à presunção de disponibilidade econômica, presunção esta a ser estabelecida por lei, nos moldes em que isso é possível de acordo com a teoria geral das presunções.

28. Não se deve confundir o direito à renda com a sua disponibilidade jurídica e nem mesmo com a existência de renda. Tem-se direito à renda sempre que ela for adquirida através de atividade lícita. Tem-se disponibilidade jurídica de renda quando a lei estabelece uma presunção de disponibilidade econômica. E tem-se renda, sempre que ingressar riqueza nova no patrimônio, seja qual for sua destinação.

29. O regime de competência é compatível com a regra-matriz de incidência do IR, conforme estabelecida no Código Tributário, se se pensar que se tem aí uma presunção razoável de aquisição de disponibilidade econômica de renda.

30. Quanto ao ILL, tem-se que não se pode falar em disponibilidade econômica ou jurídica de renda quanto ao acionista. Já em relação ao empresário individual, existe essa disponibilidade. E no que diz respeito ao sócio-cotista, há de se verificar o conteúdo do contrato social, sendo que em alguns casos ter-se-á disponibilidade econômica, em outros haverá presunção razoável da existência dessa disponibilidade (= disponibilidade jurídica) e, finalmente, existirão casos em que não se poderá falar na existência quer de disponibilidade econômica, quer de disponibilidade jurídica. Tem-se, portanto, por correta a decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal, ainda que por fundamentos um pouco diversos.

31. No que se refere à indenização por desapropriação, concluiu-se que se está diante de acréscimo patrimonial sempre que o valor pago a esse título for maior do que o seu valor de custo, já que, nessa hipótese, ingressarão novos valores no patrimônio do expropriado.

32. A tributação exclusiva pelo IRF é inaceitável, pois fere o princípio da unicidade da renda, princípio este decorrente do conceito constitucional de renda, o qual exige o respeito aos princípios da capacidade contributiva, da pessoalidade, da progressividade e da repartição constitucional de competências.

33. O valor dos depósitos judiciais efetuados para os efeitos do artigo 151, II, do Código Tributário, assim como da correção monetária e juros sobre eles incidentes, não pode sofrer tributação pelo IR, enquanto permanecer nessa condição. Isto porque, conforme orientação majoritária da jurisprudência, trata-se de valor indisponível para o contribuinte, por estar à disposição do juízo ao qual estiver vinculado, só podendo ser levantado com sua autorização. Ademais, referidos depósitos judiciais constituem despesa para a empresa, e não renda.

34. A remuneração paga a administradores-empregados constitui despesa dedutível, sendo elemento negativo (e não positivo) da renda, por se tratar de dispêndio sem o qual se torna inviável a atividade da empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Imposto de renda - Lei 8.541/92 - Aplicações financeiras, *in* Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n. 03, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/93, pp. 77-89.
- AMARO, Luciano. Imposto de renda: regimes jurídicos, "in" Curso de Direito Tributário, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, vol. 1, 4ª ed., Belém, Ed. Cejup, 1995, pp. 313-338.
- _____. Mesa de Debates - Periodicidade do Imposto de Renda I, "in" Revista de Direito Tributário n. 63, S.P., Ed. Malheiros, pp. 15-39.
- _____. Mesa de debates - Imposto sobre a renda, "in" Revista de Direito Tributário n. 60, S.P., Ed. Malheiros, pp. 210-220.
- ANDRADE, André Martins de. Efeitos jurídicos da inconstitucionalidade do imposto de renda sobre o lucro líquido - ILL, "in" Imposto de renda - Questões atuais e emergentes, S.P., Ed. Dialética, 1995, pp. 09-19.
- ANDRADE, Mairo Caldeira de. Imposto sobre a renda - A aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica - Limite de sua incidência, "in" Revista de Direito Tributário n. 43, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 01-03/88, pp. 144-164.
- APOCALYPSE, Sidney Saraiva. Imposto de Renda. Período-base. Deve ser anual?, "in" Revista de Direito Tributário n. 60, S.P., Ed. Malheiros, pp. 106-108.
- ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Imposto de renda - Pessoa jurídica - Tratamento contábil e fiscal dispensável aos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por liminar concedida em mandado de segurança ou depósito judicial, "in" Imposto de Renda - Estudos n. 29, S.P., Ed. Resenha Tributária, 10/92, pp. 73-103.
- ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. Mesa de Debates - Periodicidade do Imposto de Renda I, "in" Revista de Direito Tributário n. 63, S.P., Ed. Malheiros, pp. 15-39.
- _____. Mesa de debates - Imposto sobre a renda, "in" Revista de Direito Tributário n. 60, S.P., Ed. Malheiros, pp. 210-220.

- _____. Hipótese de Incidência Tributária, Coleção Textos de Direito Tributário, vol. 8, 4ª ed., S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 1990.
- _____ e SARTIN, Agostinho. Imposto de renda - Não-incidência sobre indenizações por desapropriação, "in" Revista de Direito Tributário n. 36, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/86, pp. 49-61.
- BARBOSA, Ruy. Oração aos Moços, Bahia, Ed. Progresso, 1956.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., S.P., Ed. Saraiva, 1972.
- BELSUNCE, Horacio A. "El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario", Buenos Aires, Ediciones Depalmas, 1967.
- BEVILAQUA, Clóvis. Teoria Geral do Direito Civil, 7ª ed., R.J., Ed. Paulo de Azevedo, 1955.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Capacidade contributiva, "in" Revista de Direito Tributário n. 47, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 01-03/89, pp. 234-244.
- _____. Imposto sobre a renda, "in" Revista de Direito Tributário n. 48, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/85, pp. 107-125.
- _____. Imposto de renda - Não-incidência sobre valores percebidos por pessoas jurídicas em razão de desapropriação de imóvel, "in" Revista de Direito Tributário n. 36, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/86, pp. 135-139.
- BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial, "in" Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 125-143.
- CALDERELLI, Antonio. Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira, S.P., Ed. Cetec.
- CAMPOS, Dejalma de. O Doutor Henry Tilbery e o Imposto de Renda, "in" Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 235-45.
- CANTO, Gilberto de Uihôa. Capacidade contributiva, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, S.P., Co-edição Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 01-32.
- _____. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda, "in" Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 33-40.

- _____. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 1975.
- _____, MUNIZ, Ian de Porto Alegre e SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 11, S.P., Ed. Resenha Tributária, 1986, pp. 01-44.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 2ª ed., S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 1991.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 5ª ed., S.P., Ed. Saraiva, 1991.
- CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda - Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional, "in" Revista de Direito Público n. 1, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 07-09/67, pp. 188-196.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. Tratado dos Impostos, 2ª ed., R.J., Ed. Imprensa Nacional, 1910, pp. 95-250.
- CHAVES, Antonio. Tratado de Direito Civil, vol. I, tomo II, 3ª ed., S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 1982.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, 2ª ed., R.J., Ed. Forense, 1990.
- _____. Mesa de Debates. Periodicidade do Imposto de Renda II, "in" Revista de Direito Tributário n. 63, S.P., Ed. Malheiros, pp. 40-68.
- COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. Evolução do Imposto de Renda no Brasil, Fundação Getúlio Vargas n. 25, 1966, pp. 05-29.
- CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil, "in" Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 247-260.
- CORTI, Aristides Horacio M. "De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)", "in" Estudios de Derecho Constitucional Tributario, coordinado por Horacio A. García Belsunce, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1994, pp. 271-300.
- COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva, "in" Revista de Direito Tributário n. 55, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 01-03/91, pp. 297-302.
- _____. Conceito de renda tributável, "in" Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 19-31.

- _____. Imposto sobre a renda - A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência, "in" Revista de Direito Tributário n. 40, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/87, pp. 103-107.
- COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva, Coleção Estudos de Direito Tributário, S.P., Ed. Malheiros, 1993.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança jurídica e tributação), "in" REvista de Direito Tributário n. 47, 01-03/89, pp. 166-178.
- _____. Mesa de Debates - Periodicidade do Imposto de Renda II, "in" Revista de Direito Tributário n. 63, S.P., Ed. Malheiros, pp. 40-68.
- _____. Tributação da renda "versus" tributação do patrimônio, "in" Imposto de renda - Questões atuais e emergentes, coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, S.P., Ed. Dialética, 1995, pp. 97-115.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. IR - Excesso de remuneração de sócio-gerente e sua dedutibilidade, "in" Revista de Direito Tributário n. 52, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/90, pp. 66-72.
- ENCICLOPÉDIA SARAIVA DO DIREITO, vol. 28, S.P., Ed. Saraiva, 1977, pp. 463 e 464.
- ENNECCERUS, KIPP Y WOLF, Derecho Civil — Parte General, Tomo I, vol. I, Barcelona, Ed. Bosch, 1947.
- FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário, vol. II, S.P., Ed. Resenha Tributária, 1971.
- FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito, S.P., Ed. Atlas, 1988.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário Básico da Língua Portuguesa Folha/Aurélio, R.J., Ed. Nova Fronteira, 1994/95.
- GIANNINI, A. D.. "Istituzioni di Diritto Tributario", Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, 1974.
- GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil, 7ª ed., R.J., Ed. Forense, 1983.
- _____. Obrigações, 7ª ed., R.J., Ed. Forense, 1984.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Inedutibilidade de despesas operacionais, "in" Imposto de renda - Questões atuais e emergentes, coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, S.P., Ed. Dialética, 1995, pp. 129-143.

GULYAS, Carlos Ervino. Imposto de renda de pessoas jurídicas e as sociedades cooperativas, "in" Revista de Direito Tributário n. 25/26, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 07-12/83, pp. 239-269.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. Capacidade contributiva, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, S.P., Co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, pp. 331-356.

_____. A capacidade contributiva, "in" Imposto de renda - Estudos n. 16, S.P., Ed. Resenha Tributária, 1990.

HENARES NETO, Halley. Imposto de renda - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 8.880/94 - Efeitos da inflação na correção monetária do balanço e na respectiva apuração do lucro tributável, "in" Revista Dialética de Direito Tributário n. 8, S.P., Ed. Dialética, 05/96, pp. 52-79.

ICHIARA, Yoshiaki. A desapropriação e as implicações com o Imposto de renda, "in" Revista de Direito Tributário n. 45, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 07-09/88, pp. 238-242.

JARACH, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 1ª ed. 2ª reimpressão, Argentina, Editorial Cangallo, 1993.

JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, S.P., Co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 357-395.

_____. Sujeição passiva tributária, Belém, Ed. Cejup, 1986.

_____. Mesa de Debates - Periodicidade do Imposto de Renda I, "in" Revista de Direito Tributário n. 63, S.P., Ed. Malheiros, pp. 15-39.

LACOMBE, Américo Masset. Mesa de Debates - Periodicidade do Imposto de Renda I, "in" Revista de Direito Tributário n. 63, S.P., Ed. Malheiros, pp. 15-39.

_____. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, "in" Revista de Direito Tributário n. 56, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/91, pp. 171-172.

LAUFENBURGER, Henry. "Traité d'Économie et de Législation Financières - Revenu, Capital et Impot", 4ª ed., Paris, Ed. Recueil Sirey, 1950.

- _____. Henry. Finanças Comparadas, tradução da 2ª ed. francesa por Hugo da Silveira Labo, R.J., Ed. Financeiras, 1952 (data da edição francesa).
- MACARINI, Paulo. Incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o custo de aquisição e o preço pago à pessoa física por bem expropriado, "in" Revista de Direito Tributário n. 13/14, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 07-12/80, pp. 309-320.
- MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN, "in" Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 107-124.
- MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da capacidade contributiva, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias n. 14, S.P., Co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 119-139.
- _____. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988, 2ª ed., S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 1991.
- _____. O âmbito constitucional do tributo e alguns dispositivos da Lei n. 9.249, de 26.12.95, "in" Imposto de renda - Alterações fundamentais, S.P., Ed. Dialética, 1996, pp. 77-93.
- _____. Indenizações e imposto de renda, "in" Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos, S.P., Ed. Dialética, 1995, pp. 03-07.
- _____. A supremacia constitucional e o imposto de renda, "in" Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 41-57.
- _____. Tributação autônoma de operações de renda fixa e operações em bolsas, "in" Repertório IOB de Jurisprudência n. 8/93, verbete n. 1/6122, 2ª quinzena de abril/93, pp. 162- 164.
- _____. Dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, "in" Repertório IOB de Jurisprudência n. 19/95, verbete n. 1/9135, 1ª quinzena de outubro/95.
- _____. Os lucros e o imposto de renda, "in" Repertório IOB de Jurisprudência n. 3/94, verbete n. 1/7106, 1ª quinzena de fevereiro/94.
- MARAFON, Plínio José. Despesas indedutíveis e pró-labore, "in" Repertório IOB de Jurisprudência n. 18/95, verbete n. 1/9085, 2ª quinzena de setembro/95.
- MARION, José Carlos. Contabilidade empresarial, 3ª ed., S.P., Ed. Atlas, 1987.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei 7.713/88, "in" Imposto de renda - Questões atuais e emergentes, coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, S.P., Ed. Dialética, 1995, pp. 59-84.

_____. A hipótese de imposição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A convivência de regimes jurídicos distintos para a apuração do "quantum debeatur" concernente ao referido tributo - Opinião legal, "in" Imposto de Renda - Estudos n. 37, S.P., Ed. Resenha Tributária, 04/93, pp. 07-25.

MATARAZZO, Dante C. Análise Financeira de Balanços, vol. 2, S.P., Ed. Atlas, 1991.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, 2ª ed., S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

MELLO, Waldir Silveira. Capacidade contributiva, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, S.P., Co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Pesquisas de Extensão Universitária, 1989, pp. 397-448.

MESSINEO, Francesco. "Manual de Derecho Civil y Comercial", tomo II, tradução de Santiago Sentis Melendo, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1954.

MITA, Enrico de. "Interesse fiscale e tutela del contribuente", 2ª ed., Milão, Dott. A. Giuffrè Editore, 1991.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. O objeto e o fato gerador do imposto de renda, "in" Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 59-69.

_____. Tributação das Atividades Ilícitas, "in" Interpretação no Direito Tributário, S.P., Ed. Saraiva-EDUC, 1975, pp. 319-336.

MOSCHETTI, Francesco. "Il principio della capacità contributiva", Padova, Ed. Cedam, 1973.

NASCIMENTO, José Amado. Verbete "patrimônio" da Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 57, S.P., Ed. Saraiva, 1977, pp. 263-268.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre a renda e proventos, "in" Imposto de Renda, S.P., Co-edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Ed. Resenha Tributária, 1981, pp. 137-190.

OERTMANN, Paul. "Introducción al Derecho Civil, Barcelona, Editorial Labor, 1933.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade contributiva - Conteúdo e eficácia do princípio, R.J., Ed. Renovar, 1988.

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os princípios fundamentais do imposto de renda e a tributação das aplicações financeiras, "in" Repertório IOB de Jurisprudência n. 4/93, verbete n. 1/5936, 1993.
- _____. Imposto de renda - Apuração de resultados nos contratos de execução a longo prazo - Inconstitucionalidade do art. 10 do Decreto-lei 1.598/77 - Diversas indagações em torno do mesmo, "in" Revista de Direito Tributário n. 4, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/78, pp. 233-240.
- _____. Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica, vol. 2, Ed. IOB, Guia Atualizável.
- PACHECO, Angela Maria da Motta. Capacidade contributiva, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, S.P., Co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 287-318.
- PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e Ficções no Direito Tributário, dissertação de mestrado, apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre junto à UFPR, 1994.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda - Pessoas Jurídicas, vol. I e II, R.J., Ed. Justec, 1979.
- PENTEADO, João Caio Goulart. Capacidade contributiva, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, S.P., Co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, pp. 449-490.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, vol. I, 2ª ed., R.J., Ed. Forense, 1991.
- PINO, Augusto. "Il Patrimonio Separato", Padova, Ed. Cedam, 1950.
- PINTO, Carlos Alberto da Mota. Teoria Geral do Direito Civil, 3ª ed., Coimbra, Ed. Coimbra, 1992.
- REIS, Sebastião. Conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza na jurisprudência, "in" Revista de Direito Tributário n. 39, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 01-03/87, pp. 148-158.
- REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial, 1º e 2º volumes, 16ª e 15ª edições (respectivamente), S.P., Ed. Saraiva, 1985.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre o imposto de renda na Constituição de 1988, "in" Imposto de Renda - Estudos n. 13, S.P., Ed. Resenha Tributária, 08/90.

RODRIGUES, Silvio. Direito Civil — Parte Geral, vol. 1, 25ª ed., S.P., Ed. Saraiva, 1995.

ROLIM, João Dácio. A dedutibilidade das provisões referentes às obrigações tributárias - Artigos 7º e 8º da Lei n. 8.541/92 - Imposto de renda - Aspectos constitucionais, "in" Imposto de Renda - Estudos n. 39, S.P., Ed. Resenha Tributária, 01/94, pp. 17-55.

_____. Efeitos fiscais da atualização dos depósitos judiciais de tributos antes e depois da Lei n. 8541/92, "in" Repertório IOB de Jurisprudência n. 9/93, verbete n. 1/6169, 1993.

SANTOS, Weliton Militão dos. Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro - Compensação de prejuízos - Limitação - Inconstitucionalidade, sentença de 1º grau, "in" Revista Dialético de Direito Tributário n. 06, S.P., Ed. Oliveira Rocha, 03/96, pp. 134-160.

SERPA LOPES, Miguel Maria de. Curso de Direito Civil, vol. VI, R.J., Ed. Freitas Bastos, 1960.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, vol. II, R.J./S.P., Ed. Forense, 1973.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais, 2ª ed., S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de renda: despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como "lucros distribuídos" no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas, "in" Pareceres 1 - Imposto de Renda, S.P., Ed. Resenha Tributária, 1975, pp. 59-95.

_____. A evolução do conceito de rendimento tributável, "in" Revista de Direito Público n. 14, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 10-12/70, pp. 339-346.

_____. Imposto de Renda, suplemento à 2ª edição do Compêndio de Legislação Tributária (1954), R.J., Ed. Financeiras, 1955.

_____. Imposto de renda: tratamento tributário dos títulos de renda fixa (parecer 3.7), "in" Pareceres 3 - Imposto de Renda, S.P., Ed. Resenha Tributária, 1976, pp. 273-277.

_____. Imposto de renda: não-incidência sobre a conferência de bens de uma pessoa jurídica a outra por valor superior àquele por que figuram no ativo da primeira, "in" Pareceres 1 - Imposto de Renda, S.P., Ed. Resenha Tributária, 1975, pp. 17- 58.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar, "in" Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), S.P., Ed. Resenha Tributária, 1994, pp. 261-273.

SOUZA, João Batista de. Considerações sobre o fato gerador do imposto de renda, dissertação de mestrado apresentada na USP como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre, 1981.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva, "in" Revista de Direito Tributário n. 4, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/78, pp. 125-154.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli, Capacidade contributiva, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 14, S.P., Co-edição Ed. Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1989, pp. 191-219.

THEOPHILO, Frederico de Moura. Imposto de Renda - Estudos n. 12, S.P., Ed. Resenha Tributária, 1990, pp. 11-86.

_____. A "Reforma Tributária de Emergência" baixada com a Lei 8.383/91. Observações sobre as alterações introduzidas quanto à imposição das pessoas jurídicas pelo imposto de renda e a indexação do citado tributo referente ao ano-base de 1991, "in" Imposto de Renda - Estudos n. 24, S.P., Ed. Resenha Tributária, 04/92.

TILBERY, Henry. A tributação dos ganhos de capital, S.P., Co-edição IBDT e Ed. Resenha Tributária, 1977.

_____. Imposto de Renda Pessoas Jurídicas - Integração entre Sociedade e Sócios, S.P., Ed. Atlas, 1985.

TUHR, Andreas von. Derecho Civil, vol. I, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1946.

XAVIER, Alberto. Ciclo de debates sobre o novo Imposto de Renda (Decreto-lei 1598, de 26.12. 1977) - Regime de competência, "in" Revista de Direito Tributário n. 4, S.P., Ed. Revista dos Tribunais, 04-06/78, pp. 276-287.