

“A **QUARTIER LATIN** teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 – CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br

Site: www.quartierlatin.art.br

COORDENAÇÃO
ANDRÉ ELALI
EVANDRO ZARANZA
KALLINA FLÔR DOS SANTOS

DIREITO CORPORATIVO

TEMAS ATUAIS

10 ANOS ANDRÉ ELALI ADVOGADOS

ANDRÉ ELALI	LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO
ANDRÉ ALEKSANDRO NOBRE MARQUES	LEONARDO MONTENEGRO COCENTINO
CARLOS ROBERTO DE MIRANDA GOMES	LUCIMARA MORAIS LIMA
CARLOS SÉRGIO GURGEL DA SILVA	LUIS EDUARDO SCHOUERI
CATARINA CARDOSO SOUSA FRANÇA	LUIZ FELIPE MONTEIRO SEIXAS
CRISTIANO CARVALHO	MARCELO MACALHÃES PEIXOTO
EDILSON PEREIRA NOBRE JÚNIOR	MARCO BRUNO MIRANDA CLEMENTINO
EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO	MARLENE DE FÁTIMA RIBEIRO SILVA
EDUARDO JACOBSON NETO	PAULO LOPO SARAIVA
EVANDRO ZARANZA	PEDRO ANAN JR.
FERNANDO FACURY SCAFF	PRISCILA CRISTINA MENDONÇA COSTA
FRANCISCO DE QUEIROZ BEZERRA CAVALCANTI	RENATO DUARTE MELO
HUGO DE BRITO MACHADO	SÉRGIO RESENDE DE BARROS
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO	TERENCE TRENNEPOHL
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS	VINÍCIUS COSTA VIDOR
IVO DANTAS	VIRGILIO FERNANDES DE MACÊDO JÚNIOR
KALLINA FLÔR DOS SANTOS	VLADIMIR DA ROCHA FRANÇA

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, primavera de 2013
quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

o desempenho da atividade sem prejuízo do direito à jurisdição, constitucionalmente assegurado aos contribuintes.

Certamente não preconizamos o aumento do número de Varas especializadas. Aliás, a nosso ver o melhor é a extinção dessas Varas. As execuções fiscais devem ser processadas nas varas cíveis. Talvez seja o caso de aumento do número de oficiais de justiça, e servidores outros incumbidos de trabalhar com os processos de execução. A rigor, os próprios juízes federais incumbidos dessas questões devem ser ouvidos, para apontarem as deficiências de meios materiais e humanos que os afligem.

Seja como for, o que não se pode admitir é a inversão de recursos na própria Administração Fazendária, titular do poder de tributar, pois isto vai apenas aumentar esse poder e aumentar, em consequência, o arbítrio estatal.

O CONCEITO DE RENDA E O ARTIGO 43 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: ENTRE A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E A DISPONIBILIDADE JURÍDICA

Luis Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo.

I. INTRODUÇÃO

Dentre os impostos atribuídos à competência da União, ganha relevância, por sua intensa repercussão no cotidiano empresarial, o imposto sobre a renda.

Sobre o tributo, diz o inciso III do artigo 153 da Constituição Federal competir à União instituir imposto sobre a "renda e proventos de qualquer natureza". A simples leitura do dispositivo constitucional já traz, de pronto, dúvidas ao intérprete: o que se pode tomar pela expressão "renda e proventos de qualquer natureza"? A noção de renda é algo que se pode extrair da própria Constituição ou sua construção teria sido tarefa conferida, em nosso ordenamento, ao legislador complementar? Indo além: ao referir-se a "renda-acréscimo patrimonial", teria o legislador feito uso de instituto pré-existente no âmbito do Direito Privado ou, ao contrário, tratar-se-ia a noção de vero conceito de Direito Tributário?

Sobre o conceito de renda e todas as questões subjacentes à definição, muitos autores têm se debruçado, extraindo-se daí os mais diversos posicionamentos. A questão é sobremaneira relevante: tendo em vista a rígida discriminação de competências tributárias que caracteriza o sistema constitucional brasileiro, não se permite à União tributar fenômeno que não revele a existência de renda; caso contrário, estaria a União ultrapassando a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente, intrometendo-se em competência alheia e, ao criar, dessa forma, o risco de exercício concomitante de pretensões tributárias, violando o próprio princípio da capacidade contributiva.

Neste sentido, preocupa-se o presente artigo em apresentar as teorias que, ao longo do tempo, buscaram definir "renda", para então questionar qual teria sido o caminho tomado pelo legislador tributário brasileiro quando do tratamento dado à matéria pelo Código Tributário Nacional.

II. A BUSCA PELO CONCEITO DE "RENDA"

Duas são as correntes às quais se alinham as teorias que, do ponto de vista econômico, pretenderam desenvolver uma definição de "renda": a corrente da renda-produto e a da renda acréscimo patrimonial¹.

Na linha do raciocínio desenvolvido pela teoria da renda-produto (ou teoria da fonte), tem-se por a renda o fruto periódico de uma fonte permanente.

¹ Essa divisão é proposta, por exemplo, por Alcides Jorge Costa. Cf. "Conceito de renda tributável", in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 21.

Em imagem figurativa, diz-se que a renda seria o fruto que se obtém, sem que pereça a árvore de onde ele provém. A “árvore” seria o capital e o “fruto”, sua renda. Só caberia falar em renda no momento em que o fruto se destaca da árvore (realização).

Já na teoria da renda-acrécimo patrimonial, o conceito de renda surge a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Pressupõe a teoria, assim, um intervalo, consistindo a renda na diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período. É neste contexto em que se desenvolveu o chamado “sistema SHS” (Schanz-Haig-Simons), modelo amplo de determinação da renda e da capacidade contributiva, pelo qual a renda corresponderia ao acréscimo líquido de riqueza, adicionado da renda imputada e dos gastos com consumo em um determinado período².

Consideradas isoladamente, ambas as teorias encontram-se sujeitas a algumas falhas. Afinal, adotada a teoria renda-produto, não seria possível explicar, por exemplo, a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”. Do mesmo modo, o ganho de capital não seria renda, por não ser um “fruto”.

Tampouco é isenta de críticas a teoria da renda-acrécimo; em sua formulação inicial, o raciocínio desenvolvido pela referida teoria deixa de lado a possibilidade de o contribuinte gastar, durante o próprio intervalo temporal, tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial. Ainda que se inclua, como se faz no sistema SHS, o consumo, resta sem resposta, a partir da teoria em comento, a questão da tributação exclusiva na fonte: como explicar a incidência do imposto sobre o rendimento dos não residentes, por exemplo, se não há como medir o acréscimo patrimonial em virtude do caráter instantâneo da remessa?

Há que se mencionar, ao lado das teorias econômicas, a teoria legalista. De cunho essencialmente jurídico, a referida teoria postula que renda é o que a lei disser que é. Rubens Gomes de Sousa, que foi autor do projeto de Código Tributário Nacional e relator da Comissão Especial de Reforma Tributária, cujos trabalhos culminaram com a famosa Emenda Constitucional nº 18/65, foi apontado, em importante trabalho sobre o conceito de renda elaborado por Horacio A. García Belsunce, como um dos partidários dessa teoria³.

Também é comum encontrar-se, em doutrina pátria, referência a Rubens Gomes de Sousa enquanto adepto da teoria legalista. Aliomar Baleeiro, em sua tradicional “Introdução à ciência das finanças”, já atribuía ao renomado tributarista a noção segundo a qual “o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador”, que levaria em conta tão somente considerações de cunho “pragmático” para a definição da expressão⁴.

Wagner Balera não só atribui a Rubens Gomes de Sousa a afirmação segundo a qual o legislador desfrutaria de ampla liberdade “na escolha das hipóteses sobre as quais assentará a tributação”, como também se mostra favorável a tal concepção, asseverando que “do ponto de vista do Direito Tributário o conceito de renda é o que vem previsto no sistema jurídico positivo”⁵.

Tal entendimento permanece ainda hoje, conforme se pode verificar em Mary Elbe Queiroz, para quem Gomes de Sousa teria sido “grande defensor” da teoria legalista⁶, ou em Frana Elizabeth Mendes, segundo a qual o referido jurista, ao menos em um primeiro momento, teria sido legítimo representante de corrente “eminente legalista”⁷. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado refere-se à teoria legalista como tendo sido “produzida em momento de rara infelicidade pelo mestre e pioneiro dos estudos do Direito Tributário no Brasil”⁸.

Em que pesem a excelência do trabalho de Belsunce e os posicionamentos encontrados na doutrina, não parece adequada a inclusão do tributarista brasileiro dentre os adeptos da corrente legalista. Uma leitura atenta de sua obra revela que Rubens Gomes de Sousa não afirmou que renda é aquilo que a lei assim o definir. Ao contrário, disse o autor que⁹:

“(…) o fato gerador do impôsto de renda, no sistema brasileiro, consiste na disponibilidade econômica de uma importância de dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro proveniente do capital, do trabalho

2 Cf. Kevin Holmes, *The concept of income. A Multi-disciplinary analysis*, The Netherlands, IBFD, 2000, pp. 35-36.

3 Cf. Horacio A. García Belsunce, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1967, pp. 186-188.

4 Cf. Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 312.

5 Cf. Wagner Balera, *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, in Ives Gandra da Silva Martins (org.), *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, São Paulo, Resenha Tributária, 1986, p. 455.

6 Cf. Mary Elbe Queiroz, *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, Barueri, Manole, 2004, p. 69.

7 Cf. Frana Elizabeth Mendes, *Imposto sobre a renda - Simula 584 atualizada com a EC 42 e EC 45*, São Paulo, Quartier Latin, 2006.

8 Cf. Hugo de Brito Machado, in Carlos Valder do Nascimento (org.), *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 1. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 88.

9 Cf. Rubens Gomes de Sousa, *O fato gerador no impôsto de renda*, in *Revista de Direito Administrativo*, v. 12, abr./jun., 1948, pp. 44-45.

ou da combinação de ambos, e compreendida na definição legal da incidência dos impostos cedulares ou do imposto complementar progressivo, em se tratando de pessoas físicas, ou na definição legal de lucro tributável, em se tratando de pessoas jurídicas.”

Nota-se, no trecho transcrito acima, que Rubens Gomes de Sousa não está a afirmar que renda é aquilo que a lei definir como tal. Para o autor, a renda será a disponibilidade econômica sobre valores em dinheiro ou que possam ser avaliados em dinheiro, que sejam provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e que esteja compreendida na definição legal. A definição em lei, portanto, é o último passo no conceito de renda de Rubens Gomes de Sousa, e não a primeira, como entendera Horacio A. García Belsunce. Ou seja: não é renda tudo o que a lei disser; ao contrário, *dentro* do conceito econômico, será renda o fenômeno descrito pelo legislador. A lei restringe-se, portanto, ao conceito econômico; o limite do conceito legal de renda é o econômico. Ainda assim, nem toda renda econômica o será juridicamente, se não for reconhecida pelo legislador.

Entretanto, o próprio Supremo Tribunal Federal já se deixou influenciar pelas teorias legalistas, como se pode ver no julgamento do Recurso Extraordinário nº 201.456-6/MG, acerca do artigo 3º da Lei nº 8.200/91, que tratava da correção monetária das demonstrações financeiras. Em seu voto, o Ministro Nelson Jobim declarou que “o conceito de renda, para efeitos tributários, é o legal” e que “não há que se falar em um lucro real que não seja o decorrente da definição legal”. Vê-se que o Ministro levou seus pares a crer que haveria ampla liberdade para o legislador definir a hipótese tributária, desconsiderando que a discriminação constitucional de competências tributárias impõe que o legislador atue dentro dos parâmetros constitucionais.

Não obstante as considerações tecidas pelo Ministro, merecem repulsa as teorias legalistas da renda. Na esteira da lição de Ricardo Mariz de Oliveira, há que se reconhecer que posturas legalistas somente poderiam ser acatadas na definição constitucional de competências tributárias, devido aos amplos poderes conferidos ao constituinte originário, os quais, ainda assim, são limitados pela natureza das coisas e pela necessidade de tributar sinais de capacidade contributiva que possuam real densidade econômica. A este respeito, assevera o autor que “a lei não pode determinar que o fato de alguém andar a pé na Rua Direita seja considerado renda para efeito da incidência do imposto de renda”¹⁰.

III. O CONCEITO DE “RENDA” NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Apresentadas as principais teorias que pretenderam estabelecer os contornos da noção de “renda”, cumpre indagar qual foi adotada pelo nosso ordenamento. Conforme se mencionou, a Constituição Federal discrimina, em seu artigo 153, inciso III, a competência da União para tributar “renda e proventos de qualquer natureza”, sem, contudo, definir o que se deve entender pela expressão.

Levando-se em consideração que o conceito de renda não é unívoco, havendo diversas teorias que buscam explicá-lo, não se pode dizer que, do texto constitucional, seja possível definir o que é renda para fins de tributação no Brasil¹¹. Certamente, argumentos históricos (a evolução da legislação) e sistemáticos (outros dispositivos constitucionais) apontam certas balizas, mas a indeterminação permanece.

Vê-se, no artigo 146, inciso III, alínea “a”, do texto constitucional, que cabe à lei complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição. O recorte e a definição do que é renda, portanto, é tarefa atribuída constitucionalmente ao legislador complementar. É dizer: dentro da ampla noção econômica de renda, cabe ao legislador complementar definir o que será a renda, tomando por base princípios constitucionais explícitos (capacidade contributiva) e implícitos (v.g. mínimo existencial) e tendo em mira igualmente o desiderato de não invadir competência conferida a outro ente federal. Com a atuação do legislador complementar, a renda, antes uma noção extraída do todo constitucional, toma a forma de um conceito, limitação para a atuação do legislador ordinário.

Desempenhando seu papel de lei complementar, o Código Tributário Nacional tomou posição sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do artigo 43 revela que o Código Tributário Nacional não optou pela teoria da renda-produto ou da renda-acréscimo, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável¹². Vejamos:

11 Não obstante, devem ser mencionadas as tentativas empreendidas por alguns autores de encontrar um conceito constitucional de renda. Nesse sentido, cf. dos trabalhos de José Artur Lima Gonçalves, *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*, São Paulo, Malheiros, 1997; Roberto Quiroga Mosquera, *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*, São Paulo, Dialética, 1996; Roque Antonio Carrazza, *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*, São Paulo, Malheiros, 2005; e Humberto Ávila, *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*, São Paulo, Malheiros, 2011.

12 Nesse sentido, Alcides Jorge Costa afirma: “Desta maneira, segundo o texto em vigor, renda é o produto do capital, do trabalho ou combinação de ambos, segundo a fórmula já adotada por

10 Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, *Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 177.

“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.”

Da leitura do dispositivo, constata-se que o legislador complementar buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza. Nos termos do Código, qualquer acréscimo patrimonial, em princípio, poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Cabe, neste ponto, registrar que parte da doutrina extrai do comando acima reproduzido a ideia de que a renda sempre compreenderia um acréscimo patrimonial. É o entendimento que se encontra, por exemplo, na respeitável lição de Brandão Machado¹³. Também Gilberto de Ulhôa Canto é claro ao afirmar, em face do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que “o requisito do acréscimo patrimonial aplica-se tanto ao caso do inciso I como ao do II”¹⁴. No mesmo sentido trilha o pensamento de Ricardo Mariz de Oliveira, para quem a dicção do inciso II do artigo 43 “demonstra que a existência de acréscimo patrimonial deve estar sempre presente” para que a cobrança do imposto de renda seja possível¹⁵.

Francisco Tito de Souza Reis. Já proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos na expressão renda. Com esta fórmula, o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL não deixa dúvidas sobre a possibilidade de a lei ordinária tributar os acréscimos patrimoniais não resultantes da poupança da renda, ou seja, os ganhos de capital. Ao mesmo tempo, faz uma distinção entre renda como fruto periódico de um capital e renda como acréscimo patrimonial. A primeira fórmula atende à teoria da fonte, a segunda à teoria do acréscimo patrimonial, mas de modo original, uma vez que, na doutrina do acréscimo patrimonial este é renda e não alguma coisa diferente.” Cf. Alcides Jorge Costa, *Conceito de renda tributável*, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 27.

13 Cf. Brandão Machado, “Breve exame crítico do art. 43 do CTN”, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, pp. 107-124.

14 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto, *A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda*, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 36.

15 Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, *Fundamentos do imposto de renda*, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 41.

A influência do pensamento dos renomados tributaristas ainda se faz sentir nos escritos contemporâneos sobre o tema, a exemplo do que se vê em Paulo Victor Vieira da Rocha, quando este se refere ao conceito de renda tributável como “aquisição de disponibilidade de acréscimo patrimonial”¹⁶, ou em Renato Nunes, no ponto em que este assinala que renda “equivale a acréscimo decorrente do confronto entre mutações patrimoniais positivas e negativas”¹⁷.

Compartilha de entendimento semelhante, ainda, Hugo de Brito Machado, que, diante das disposições do artigo 43 do Código Tributário Nacional, assinala que “sem acréscimo patrimonial não há, segundo o Código, nem renda, nem proventos”¹⁸.

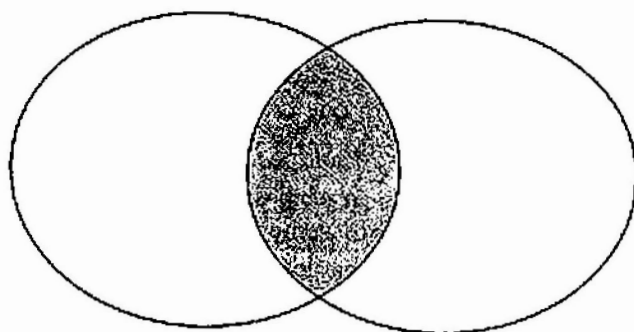
Tal entendimento, conquanto encontre respaldo em doutrina de peso, não parece mandatário. É verdade que o inciso II se refere a acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, o que pressupõe que o inciso I também inclua acréscimos patrimoniais. Entretanto, não está dito que o inciso I compreende apenas os casos de acréscimos patrimoniais. Aquele primeiro inciso versa sobre a renda-produto, que pode, ou não, resultar em acréscimos patrimoniais. O inciso II, por sua vez, versa sobre acréscimos patrimoniais, apenas. Há uma intersecção, que compreende os casos de renda-produto que implique acréscimos patrimoniais. Entretanto, assim como no inciso II haverá acréscimos patrimoniais que não são renda-produto (como o ganho de capital), também no inciso I poderá haver renda-produto que não se mede a partir de um acréscimo patrimonial. Assim, no caso de rendimentos pagos a não residentes, como visto acima, não se mede o acréscimo patrimonial, já que a tributação é instantânea, não havendo como comparar uma situação patrimonial anterior e outra posterior; a mera existência de renda-produto é suficiente para a tributação, independentemente de qualquer acréscimo.

A teoria dos conjuntos oferece auxílio na representação gráfica do arranjo entre os incisos do artigo 43 do Código Tributário Nacional. Assim, temos:

16 Cf. Paulo Victor Vieira da Rocha, *A competência da União para tributar a renda, nos termos do art. 43 do CTN*, in *Revista de Direito Tributário Atual*, nº 21, São Paulo, Dialética/IBDT, p. 292.

17 Cf. Renato Nunes, *Considerações sobre a tributação de rendas auferidas por pessoa não-residente*, in *Teses tributárias*, São Paulo, Quartier Latin, 2010, p. 390.

18 Cf. Hugo de Brito Machado, in Carlos Valder do Nascimento (org.), *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 1. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 89.



Renda-produto
(inciso I)

I + II
(renda-produto +
renda-acrécimo)

Renda-
-acrécimo (inciso II)

Uma leitura atenta do artigo 43, por outro lado, revela que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação. É necessário, em primeiro lugar, que tal renda seja adquirida, já que o texto faz referência à aquisição, levando à ideia de realização. De outra parte, também é necessário que haja disponibilidade sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.

IV. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E DISPONIBILIDADE JURÍDICA

Refere-se o Código Tributário Nacional à disponibilidade “econômica ou jurídica” sobre a renda ou provento de qualquer natureza. Nesse contexto, diversas são as posições que buscam delinear o significado da dualidade entre “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica”.

Há quem leve em consideração, para marcar a referida distinção, a licitude ou ilicitude da atividade que deu origem à renda. É nesse sentido que Gilberto de Ulhôa Canto refere-se à “juridicidade da própria atividade produtora da renda ou provento”, assinalando que rendimentos derivados de práticas ilícitas jamais implicariam aquisição de disponibilidade jurídica¹⁹. De

modo semelhante, Ricardo Mariz de Oliveira entende impossível falar-se em disponibilidade jurídica na hipótese em que o acréscimo patrimonial é fruto de ato contrário ao direito ou por este não regulado; para o referido autor, o “elemento efetivamente distintivo” entre as duas categorias “é unicamente a circunstância do fato causador do aumento patrimonial ser ou não ser regido pelo direito”²⁰. Ainda José Eduardo Soares de Mello associa a disponibilidade econômica a uma circunstância “irrelevante” ao direito ou ilícita, relacionando a disponibilidade jurídica a situações que ocorrem “sob a tutela da lei”²¹.

Não obstante o posicionamento visto acima, a doutrina tradicionalmente vincula a disponibilidade jurídica ao regime de competência, enquanto a disponibilidade econômica é associada do regime de caixa. Tal aproximação é proposta, dentre outros autores, por Bulhões Pedreira²².

Embora tal posição seja bastante difundida, não parece ser a melhor aproximação para o tema. Afinal, o recebimento em caixa indicaria, quando muito, uma disponibilidade financeira. Não há razão para crer tenha sido este o aspecto tomado pelo legislador complementar.

Para Rubens Gomes de Sousa, a disponibilidade econômica correspondia a rendimento ou provento recebido, normalmente revelado pela existência de dinheiro em caixa. Por sua vez, a disponibilidade jurídica diria respeito a rendimento adquirido, expresso em título jurídico que possibilitaria ao beneficiário sua realização em dinheiro. No entendimento do autor, portanto, “a disponibilidade ‘econômica’ inclui a ‘jurídica’; a recíproca não é verdadeira, mas, pelo art. 43, qualquer das duas hipóteses basta para configurar o fato gerador do imposto”²³.

Em estudo erudito sobre o assunto, Brandão Machado concluiu que a expressão “disponibilidade econômica” seria desnecessária e poderia ser retirada sem prejuízo para a compreensão do dispositivo. No entender do autor, sendo o patrimônio uma universalidade de direitos, nos termos do artigo 57 do Código Civil, somente direitos poderiam crescer ao patrimônio. Deste

20 Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, *Fundamentos do imposto de renda*, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 301.

21 Cf. José Eduardo Soares de Mello, Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, in Ives Gandra da Silva Martins (org.), *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, São Paulo, Resenha Tributária, 1986, p. 305.

22 Cf. Bulhões Pedreira, *Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas*, v. 1, Rio de Janeiro, Justec, 1979, pp. 195-200.

23 Cf. Rubens Gomes de Sousa, 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 e Imposto de Renda*, Edição Póstuma, São Paulo, IBET, Resenha Tributária, 1975, pp. 70-71.

19 Cf. Gilberto de Ulhôa Canto, A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1984, p. 28.

modo, seria de difícil explicação uma “disponibilidade econômica de acréscimo de direitos”²⁴.

É o próprio Brandão Machado quem dá a chave para que se compreenda a posição de Rubens Gomes de Sousa: seria fruto da influência da teoria alemã da consideração econômica sofrida pelo criador do Código Tributário Nacional, pela qual importaria o conteúdo econômico dos fatos, e não as formas jurídicas que os revestem²⁵.

Extraem-se algumas reflexões da crítica acima: Brandão Machado considerou desnecessária a referência à disponibilidade econômica porque, em seu entender, o artigo 43, ao conceituar a renda, valeu-se de categoria de direito privado: o acréscimo patrimonial. Se patrimônio é um conjunto de direitos, não há que se falar em acréscimo patrimonial se não há direito novo; como consequência, a única disponibilidade relevante seria a jurídica, já que só esta implicaria um direito novo.

O raciocínio acima exposto afasta a possibilidade de que a expressão “acrécimo patrimonial” não tenha, no Código Tributário Nacional, o mesmo sentido que recebe da legislação civil.

Efetivamente, é comum tomarem-se os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, em conjunto, como comandos que dariam prevalência ao Direito Privado, restando ao Direito Tributário um papel subalterno, como mero direito de sobreposição. Em tal circunstância, restaria ao legislador tributário o papel de disciplinar a tributação a partir da qualificação pré-existente no âmbito do Direito Privado. Trata-se da célebre polêmica a respeito da autonomia do Direito Tributário, que, no Brasil, teve início a partir da tradução dos estudos de Trotaças²⁶ (para quem o Direito Tributário é ramo jurídico autônomo) e de François Geny, que sustentava a primazia do Direito Privado²⁷.

Sem tecer maiores considerações sobre a divergência, há que se reconhecer que, em diversas situações, uma expressão empregada pelo legislador tributário não tem o mesmo sentido que ganha no Direito Privado. Exemplo notório é o

da expressão “propriedade”, utilizada pelo constituinte na definição do campo de competência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Dando-se ao artigo 110 do Código uma leitura estrita, haveria que se afirmar que o imposto somente incidiria se houvesse o direito de propriedade sobre um imóvel. Por outro lado, não há como se ignorar que o mesmo Código Tributário Nacional, em seu artigo 32, estende a incidência do imposto aos direitos de posse e domínio útil. Para que se possa compreender tal circunstância, importa reconhecer que a expressão “propriedade” utilizada pela Constituição não se referiu ao direito de igual nome que pode ser encontrado na esfera do Direito Privado.

Ao contrário, é de conhecimento comum que a expressão “propriedade” é tomada, pelo leigo, como sinônimo de bem imóvel. É usual dizer, neste sentido, que Fulano adquiriu a “propriedade” vizinha. Assim, é perfeitamente possível acreditar que, quando da previsão constitucional do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, não cogitou o constituinte de um Imposto sobre o Direito de Propriedade Predial e Territorial Urbana, mas sim de um Imposto sobre as Propriedades (leia-se: bens imóveis) Prediais e Territoriais Urbanas. Dessa forma, tanto o direito de propriedade, quanto a posse ou o domínio útil poderiam ser suficientes para que se tributasse a capacidade contributiva que a “propriedade” (bem imóvel) indica. Não foi outra a postura adotada pelo artigo 32 do Código Tributário Nacional.

A partir do exemplo acima, importa investigar se, no caso do imposto sobre a renda, o legislador complementar exigiu que houvesse um acréscimo no patrimônio (jurídico) do contribuinte, para que houvesse a tributação, ou se, ao contrário, o Código Tributário Nacional utilizou a expressão “acrécimo patrimonial” em um sentido próprio, a ser interpretado à luz do contexto da lei tributária.

Tome-se, para tanto, o exemplo de uma pessoa que obtenha, com a prática de atos ilícitos, diversos bens imóveis. Imagine-se, no exemplo, que nenhum desses bens imóveis encontra-se registrado em seu nome, mas sim em nome de diversos “laranjas”.

Ora, na situação descrita, não há como se afirmar que, juridicamente, aquela pessoa seja proprietária de algum bem imóvel; no entanto, outra é a conclusão a que se chega sob um ponto de vista econômico, haja vista que ela usa e frui, como se proprietária fosse, de diversos bens imóveis, ainda que na ausência de qualquer título jurídico.

Em face do exemplo apresentado, pergunta-se: é correto afirmar que aquela pessoa não possui qualquer patrimônio? Levando-se em consideração o

24 Cf. Brandão Machado, Breve exame crítico do art. 43 do CTN, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, pp. 114-115.

25 Cf. Brandão Machado, Breve exame crítico do art. 43 do CTN, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*, São Paulo, Resenha Tributária, 1994, p. 117.

26 Louis Trotaças, Ensaio sobre o Direito Fiscal (trad.: Guilherme Augusto dos Anjos), in *Revista de Direito Administrativo*, v. 26, 1951, pp. 34-59.

27 Cf. François Geny, O Particularismo do Direito Fiscal (trad.: Guilherme Augusto dos Anjos), in *Revista de Direito Administrativo*, v. 20, 1950, pp. 6-31.

conceito de patrimônio que se extrai do Direito Civil, sim. Mas deve o Direito Tributário, necessariamente, se valer dos conceitos de Direito Civil?

No próprio Direito Privado, não há apenas uma acepção para o termo “patrimônio”: além do conceito civil, também há aquele adotado pela legislação societária. Como se sabe, as novas regras contábeis inseridas pela Lei nº 11.638/07, buscando adaptar as demonstrações contábeis brasileiras aos padrões internacionais, passaram a entender o patrimônio da empresa sob uma perspectiva eminentemente econômica, e não mais civil. Se o próprio Direito Privado possui mais de uma definição para patrimônio, por que o legislador tributário não poderia adotar um conceito diverso daquele expresso no Direito Civil?

Logo se vê que o fato de a lei tributária fazer referência a “acréscimo patrimonial” não significa que o conceito deverá ser buscado, necessariamente, na lei civil. Antes, deve-se interpretar essa expressão à luz de seu contexto e finalidade, considerando suas relações com outros dispositivos. Nesse sentido, vale mencionar o ensinamento de Kruse²⁸:

“Só com o fato de que uma lei tributária aplica conceitos retirados do Direito Privado, ainda não está determinado que tais conceitos devem ser entendidos em seu sentido de Direito Privado. Seria, para dizer assim, desejável, se o legislador usasse sempre a mesma palavra para o mesmo conceito. Daí não seria possível nem a falta de clareza nem a dúvida. Entretanto, como Germann mostra, sempre volta a ocorrer que até mesmo em uma mesma lei a mesma palavra em um dispositivo não tem o mesmo significado em outro dispositivo. Vale ainda mais quando leis de diferentes campos jurídicos utilizam o mesmo conceito. Então, os conceitos expressos identicamente devem ser interpretados diferentemente, segundo as peculiaridades de cada campo jurídico. Decisivas são as peculiaridades dos diferentes campos jurídicos.”

28 No original: *Allein damit, daß ein Steuergesetz aus dem privaten Recht entlehnte Begriffe verwendet, ist noch nichts darüber bestimmt, daß diese Begriffe auch im privatrechtlichen Sinne verstanden werden müssen. Es wäre zwar wünschenswert, wenn der Gesetzgeber für denselben Begriff immer dasselbe Wort verwenden würde. Dann wären weder Unklarheiten noch Zweifel möglich. Doch wie Germann zeigt, kommt es immer wieder vor, daß sogar in ein und demselben Gesetz dasselbe Wort in einem Rechtssatz nicht dasselbe bedeutet wie in einem anderen Rechtssatz. Das gilt um sehr viel mehr, wenn Gesetze ganz verschiedener Rechtsgebiete dieselben Begriffe verwenden. Dann müssen die gleichlautenden Begriffe eben nach der Eigenart des jeweiligen Rechtsgebietes verschieden ausgelegt werden. Auf diese Eigenarten der verschiedenen Rechtsgebiete kommt es entscheidend an. Cf. „Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht der Verkehrssteuern“, in Heinrich Wilhelm Kruse (org.), *Festschrift für Heinz Paulick zum 65. Geburtstag* 9, Mai 1973, Köln-Marienburg, Otto Schmidt, 1973, p. 403 (409).*

Dessa forma, parece que o legislador complementar, ao mencionar a “disponibilidade econômica” da renda, pode ter buscado fazer referência a um sentido econômico de patrimônio, independente da existência de um título jurídico. A possibilidade de usar e fruir de um bem, assim, seria indicativo de disponibilidade econômica e revelaria, desta forma, a existência de um acréscimo patrimonial passível de tributação pelo imposto de renda.

De qualquer forma, ao empregar a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”, o legislador complementar fugiu das discussões acerca da necessidade de um efetivo ingresso de recursos, ou da licitude da atividade que gerou a renda. Econômica ou jurídica a disponibilidade, não importa: se houver esta, caberá tributação.

Não é necessário indagar qual a diferença entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. O legislador dispensou tal discussão: seja a disponibilidade apenas econômica, seja ela apenas jurídica, seja, enfim, econômica e jurídica, de qualquer modo haverá a tributação. O que importa – e isso é relevante para o legislador complementar – é haver alguma disponibilidade. Se não houver disponibilidade, não há tributação. Assim, como bem aponta Luciano Amaro, o problema que se levanta a partir do artigo 43 do Código Tributário Nacional não está em “distinguir o econômico do jurídico”, mas em determinar-se o momento a partir do qual a renda pode ser tributada²⁹.

O constituinte, ao discriminar as competências tributárias para a instituição de impostos nos artigos 153, 155 e 156, elegeu circunstâncias que constituem signos presuntivos de capacidade contributiva para justificar a tributação. Destarte, quando o constituinte admitiu que se instituisse um imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, deu a entender que este fato econômico (renda e proventos de qualquer natureza) indica a existência de alguém em condições de contribuir para os gastos comuns do Estado.

Feito o vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e a hipótese do imposto, parece claro que o legislador complementar, ao dispor que o imposto apenas fosse exigido na presença de uma disponibilidade, entendeu que, enquanto inexistir esta, não há, ainda, uma manifestação de capacidade contributiva. Deste modo, a renda estará disponível a partir do momento em que o contribuinte possa dela se valer para pagar o seu imposto. Em outras palavras, há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu

29 Cf. Luciano Amaro, *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, in Ives Gandra da Silva Martins (org.), *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, São Paulo, Resenha Tributária, 1986, p. 392.

entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprouver, inclusive para pagar os impostos.

Assim, por exemplo, o acionista de uma sociedade anônima não tem disponibilidade sobre os dividendos enquanto não houver uma assembleia geral determinando o pagamento destes, ainda que a referida sociedade tenha apurado lucros no exercício anterior. Afinal, pode ser que a assembleia dê outro destino aos lucros, como sua capitalização ou a constituição de reservas. Mesmo que o mencionado acionista seja o controlador da companhia, não pode ele lançar mão dos recursos, sem a referida assembleia, sob pena de ser responsabilizado por acionistas minoritários. Evidenciando-se, por outro lado, que o referido acionista controlador tem plena disponibilidade sobre os recursos, não há de ser a mera formalidade jurídica suficiente para afastar a disponibilidade econômica a que se refere o Código Tributário Nacional.

Por outro lado, é bom esclarecer que o conceito de disponibilidade não exige a ocorrência de um ingresso financeiro. Basta que haja o direito incontestável a este ingresso, ainda que ele não ocorra. Portanto, um crédito vencido constitui renda tributável, mesmo que seu titular deixe de exigí-lo, ou apenas o exija posteriormente.

V. CONCLUSÃO

A definição da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” é questão cuja importância liga-se à própria discriminação de competências tributárias estabelecida pela Constituição Federal.

Tanto no âmbito econômico quanto na esfera jurídica, encontram-se teorias que buscaram, ao longo do tempo, esclarecer o significado de “renda”. No Brasil, coube ao Código Tributário Nacional, desempenhando seu papel de lei complementar tributária, definir, a partir das balizas constitucionais, a noção de renda para fins de incidência do imposto.

O artigo 43 do Código estabeleceu, então, definição abrangente, admitindo a aferição da renda tributável quer pela teoria da renda-produto, quer pela teoria da renda-acrécimo. Nos termos do Código Tributário Nacional, é imprescindível, para a incidência do tributo, a existência de disponibilidade “econômica ou jurídica” sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.

A doutrina, ao tentar distinguir ambas as categorias de disponibilidade, afunda-se em interminável discussão, relevada pela diversidade de posições encontradas sobre o tema. Não obstante os contornos da divergência, a aproximação mais adequada parece ser aquela que toma, por ponto de partida,

a teoria da consideração econômica, que tanta influência causou em Rubens Gomes de Sousa: ao referir-se a “disponibilidade econômica”, está o Código a falar de um sentido econômico de patrimônio, que independe da existência de um título jurídico, i.e., torna-se irrelevante perquirir, para a incidência do tributo, a configuração de um “acrécimo patrimonial” nos termos do Direito Privado.

De todo modo, não é tal polêmica distinção o ponto fundamental: quer jurídica, quer econômica, é apenas diante de disponibilidade que se pode admitir o imposto; na ausência desta, não há como se falar em manifestação de capacidade contributiva. Só há renda disponível – e, portanto, tributável – no momento em que o contribuinte possa dela livremente dispor, inclusive para pagar impostos.