

Coordenadores

FERNANDO AURELIO ZILVETI
BRUNO FAJERSZTAJN
RODRIGO MAITO DA SILVEIRA

Direito Tributário

Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda

Estudos em Homenagem a
Ricardo Mariz de Oliveira

Autores

LUÍS EDUARDO SCHOUERI	VICTOR BORGES POLIZELLI
MARCO AURÉLIO GRECO	HUMBERTO ÁVILA
RODRIGO MAITO DA SILVEIRA	FERNANDO AURELIO ZILVETI
ANDRÉ FOLLONI	JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES
JOÃO FRANCISCO BIANCO	HERON CHARNESKI
RAMON TOMAZELA SANTOS	ELIDIE PALMA BIFANO
SERGIO ANDRÉ ROCHA	MARCOS VINICIUS NEDER
FABIANA CARSONI FERNANDES	HELENO TAVEIRA TORRES
GUSTAVO LIAN HADDAD	BRUNO FAJERSZTAJN
LUÍS FLÁVIO NETO	MARCIO PEDROSA JUNIOR
DANIEL AZEVEDO NOCETTI	TELÍRIO PINTO SARAIVA



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2019

© vários autores
Todos os direitos reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Av. Brigadeiro Luís Antônio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72
CEP 01318-902 – São Paulo – SP – Fone/Fax: (11) 3105-8206
e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Diretor Administrativo: João Francisco Bianco
Diretor Financeiro: Salvador Cândido Brandão
Diretores Executivos: Fernando Aurelio Zilveti, Gerd Willi Rothmann
e Rodrigo Maito da Silveira

Conselho Deliberativo

Bruno Fajersztajn, Gilberto de Castro Moreira Júnior, Humberto Bergmann Ávila,
José Maria Arruda de Andrade, Luís Flávio Neto, Martha Toríbio Leão,
Paulo Victor Vieira da Rocha e Victor Borges Polizelli

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA,
Rodrigo Maito da (Coords.)

D635 Direito tributário: princípio da realização no imposto
sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de
Oliveira – São Paulo, SP: IBDT, 2019.

480 p.; 23 cm.

ISBN 978-85-93713-04-0

1. Direito Tributário 2. Imposto sobre a renda 3. Brasil
4. Ricardo Mariz de Oliveira
I. Fernando Aurelio Zilveti II. Bruno Fajersztajn
III. Rodrigo Maito da Silveira IV. IBDT V. Título.

DORIS 341.39

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário : Brasil 341.39
2. Imposto sobre a Renda : Brasil

Capa: “Paisagem de Provança”, óleo sobre tela, de Kenichi Kaneko

Revisão: Mari-Jô Zilveti

Edição: Nelson Mitsuhashi

Impressão e Acabamento: Edições Loyola



doutrina do homenageado sobre as regras internacionais de contabilidade (IFRS) e a legislação do imposto de renda no Brasil. Neste tema bastante específico da realização da renda e a contabilidade, distintas gerações de tributaristas deixaram suas contribuições desafiadoras para o desfrute do leitor.

Outra proposta científica abraçada pelos autores convidados se deu no tratamento da realização da renda no direito comparado, analisado o princípio não só sob a ótica do direito brasileiro, mas também *vis a vis* o direito tributário internacional. Foram objeto de minucioso estudo as leis especiais antielisivas e as normas de atribuição de competência tributária dos países no campo dos tratados internacionais em matéria tributária. No contexto da realização da renda, ainda se detiveram os autores sobre a interpretação jurisprudencial das estruturas contratuais e societárias do assim denominado planejamento tributário.

Como diria Ascarelli, a renda da sociedade é realmente a renda dos sócios através da sociedade (RDA, VII, 1947, [19/32]), de modo que nenhuma disciplina jurídica deve descuidar do aspecto econômico. Os conceitos jurídicos típicos do direito privado, notadamente no campo do direito empresarial, podem auxiliar a compreensão de conceitos jurídicos especiais em seu alcance tributário. Tal fato que motivou os autores convocados a tratarem do tema da realização da renda nas empresas no campo do direito civil e da lei das sociedades por ações.

As estruturas societárias e as mais complexas formas de remuneração de sócios ou terceiros relacionados a elas não poderiam faltar num estudo do tema da realização da renda em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. A dedicação a esses aspectos pelos autores convidados encerra a obra coletiva com um toque de pragmatismo. Afinal, a consideração econômica dos eventos de liquidez, que afetam as pessoas físicas nos arranjos contratuais das sociedades por ações, e, porque não dizer, também em outras formas negociais contemporâneas, seguem sendo um desafio de captação pelo imposto de renda.

A homenagem, mais do que merecida, é reflexo do reconhecimento e da admiração que o grande jurista Ricardo Mariz de Oliveira ostenta junto aos seus pares. Que a sua obra continue inspirando as novas gerações de estudiosos do direito tributário. Boa leitura!

Os Coordenadores
Julho de 2019

Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida

Luís Eduardo Schoueri

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.
Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.*

1. Introdução

A contribuição de Ricardo Mariz de Oliveira aos estudos do Imposto de Renda no Brasil, seja por seus livros, capítulos de livros, artigos acadêmicos, palestras e conferências, seja, por que não, pelos debates nas Mesas do IBDT, torna-o hoje a maior autoridade sobre a matéria, ombreando-se a nomes como Bulhões Pedreira, Henry Tilbery, Newton Latorraca e outros mestres que formaram a melhor doutrina acerca dessa matéria. Não há como identificar tema acerca da tributação da renda que, enfrentado por Ricardo Mariz de Oliveira, não tenha encontrado resposta aprofundada, que oferece ao pesquisador a segurança e firmeza própria daqueles que falam com a autoridade de veros conhecedores da matéria.

Ao tratar do Princípio da Renda Líquida, Ricardo Mariz de Oliveira extrai da Constituição Federal que decorre do Princípio da Universalidade a ideia de que renda não é todo o novo montante agregado, mas sim o valor depois de abatidos os gastos que tenham sido necessários à produção do que foi agregado (gastos suportados com recursos já presentes no patrimônio ou contraídos para produzir o que entrou). Desse modo, segundo Ricardo Mariz de Oliveira, o valor integral que se anexa ao patrimônio é o valor do direito consubstanciado na receita, mas ela, em sua totalidade, não é a renda. Ela embute a renda, carregando-a para dentro do patrimônio, mas de renda, propriamente, só se fala após a consideração da receita e dos custos e despesas relacionados. É isso que, conforme explica o autor, ocorre com o aumento universal do patrimônio dentro de um certo período: toma-se em conta a universalidade dos fatores positivos (rendas e proventos, receitas e rendimentos) e negativos (custos e despesas) que o condicionaram durante um determinado lapso temporal¹. Assim, o autor é capaz de criar ponte lógica entre a concepção de renda líquida e a universalidade da tributação.

A ideia de renda líquida reflete-se na noção de disponibilidade, inscrita no art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) que, na qualidade de lei complementar, encontra no art. 146 da Constituição Federal seu fundamento.

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 430-431.

Após discorrer acerca desde o (1) Imposto de Renda, perpassando pela discriminação de competência até a disponibilidade enquanto critério, adentrarei (2) o Princípio da Renda Líquida. Neste ponto, sustentarei que *renda disponível é renda líquida*. Ao final, esmiuçarei tal conclusão valendo-me das (3) regras de dedutibilidade do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ).

2. O Imposto de Renda e a disponibilidade enquanto critério

Em seu art. 153, III, a Constituição Federal confere à União a competência tributária do *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Conquanto a falta de explicitações indicasse a ausência de um *conceito de renda* na Constituição, a doutrina tergiversa a respeito. Se há quem defenda a existência de conceito determinado², existem autores que sustentam amplo espaço para que a lei ordinária possa concretizar o conceito de renda³. Da minha parte, coloco-me entre os que defendem a discriminação *tipológica* de competências, trazendo a Constituição apenas elementos característicos (fluídos) do que seja o imposto⁴. Parece-me difícil, com efeito, sustentar que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” possa ser interpretada em sua acepção gramatical, sendo mais correto compreender que a tributação que, originariamente, incidia sobre apenas alguns fenômenos (como os proventos dos funcionários públicos) acabou por evoluir e consolidar-se no que hoje conhecemos como o nosso Imposto de Renda. Essa evolução da tributação, reconhecida pelo intérprete, exige que este perceba a natureza histórica da conformação de nosso sistema tributário. Em síntese, não me parece sustentável que o constituinte de 1988 tenha criado figuras novas, sem considerar a experiência colhida com a tributação. Ao contrário, apenas tomou figuras preexistentes (típicas) e as manteve, ou as realocou, entre as pessoas jurídicas de direito público.

As divergências doutrinárias também estão presentes quanto ao conceito de renda trazido pela definição do “fato gerador” do Imposto de Renda no art. 43 do CTN, o qual, como já adiantei, cumpriu o mandamento constitucional disposto pelo art. 146, III, ‘a’ da Constituição Federal, da seguinte forma:

² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Conceitos Constitucionais e Competência Tributária*. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; et al.. *Temas de Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Eduardo Botallo*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 335; GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *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; ÁVILA, Humberto. *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 183.

⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 257 e ss. No mesmo sentido, cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência Tributária: entre a Rigidez do Sistema e a Atualização Interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.

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.

Diante de tal definição, grande parte da doutrina dá ênfase ao modelo da “renda-acréscimo patrimonial”, pelo qual a renda surge a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Modelo esse que pressupõe um intervalo, consistindo a renda na diferença – positiva – entre a situação patrimonial no final e no começo do período (*e.g.*, ganhos de capital⁵).

A ênfase ao *acrécimo patrimonial* é tanta que se encontra em textos, tradicionais e recentes, a concepção de que a definição de renda do CTN se esgota no acréscimo experimentado pelo patrimônio do contribuinte. É nesse sentido que Ricardo Mariz de Oliveira, por exemplo, afirma que “a existência de acréscimo patrimonial deve estar sempre presente”⁶.

Em que pese a predominância desse modelo, seguindo os ensinamentos de Alcides Jorge Costa, entendo que o imposto poderá incidir mesmo que não se demonstre um incremento patrimonial. Segundo o CTN, a existência de mera “renda-produto”, admitida no inciso I de seu art. 43, é suficiente para a tributação. Contempla-se, portanto, além da teoria do acréscimo patrimonial, a teoria da fonte⁷. Basta pensar na tributação de rendimentos pagos a não residentes, na qual é impossível saber se, de fato, houve acréscimo. Aliás, sequer há preocupação acerca da situação patrimonial no exterior. É suficiente

⁵ Para uma pesquisa histórica sobre ganhos de capital e as teorias da renda, cf. TEODOROVICZ, Jeferson. *Aspectos Teóricos da Tributação da Renda e dos Ganhos de Capital: entre as Teorias da Fonte e as Teorias do Acrécimo Patrimonial*. In: GOMES, Eduardo Biacchi; POZO, Milenka Villca (orgs.), *Relações Econômico-privadas e Democracia no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. Curitiba: Instituto Memória, 2015, pp. 174-228.

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41. No mesmo sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 89; NUNES, Renato. *Considerações sobre a Tributação de Rendimentos Auferidos por Pessoa Não-residente*. In: *Teses Tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 390; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Competência da União para Tributar a Renda, nos Termos do Art. 43 do CTN*. In: *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, p. 292; e MACHADO, Brandão. *Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 113.

⁷ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Conceito de Renda Tributável*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 27.

a mera existência de renda-produto para a tributação (instantânea), independentemente de qualquer acréscimo.

Em todo o caso, e qualquer que seja a filiação adotada, é o próprio art. 43 que esclarece: haja acréscimo patrimonial ou não, haverá de se definir um instante certo (a “aquisição”) a partir do qual a renda passa a ser *disponível* ao contribuinte, para que então se possa cogitar imposto. Noutras palavras: se ausente a disponibilidade, não se estará diante de renda tributável. Dessa forma, compreender a *aquisição da disponibilidade* econômica ou jurídica torna-se de extrema relevância. Afinal, sem ela, não há que cogitar renda.

Eis o papel da disponibilidade: econômica ou jurídica, pouco importa, surge ela como critério da aquisição, obtenção da renda. Novamente, a doutrina diverge acerca da necessidade de distinguir a disponibilidade econômica da jurídica. Dentre aqueles que procuram diferenciar as disponibilidades, encontra-se Ricardo Mariz de Oliveira, o qual sustenta que o critério de *discrimen* seria a licitude da atividade que gerou a renda⁸. Da minha parte, já me manifestei⁹ no sentido de que a ideia da disponibilidade econômica remete à chamada “consideração econômica”, implicando a possibilidade de o legislador ordinário abrir mão de categorias de direito privado para definir a hipótese econômica a partir daquilo que o CTN chamou, em seu artigo 116, uma “situação de fato”. Ademais, não me parece útil, para a aplicação do referido dispositivo da lei complementar, distinguir o que seria disponibilidade jurídica ou econômica¹⁰. Para haver tributação, basta haver disponibilidade. O que importa – e isso é relevante para o conceito do legislador complementar – é haver a aquisição (definitiva) de alguma disponibilidade. Se não houver a disponibilidade, não haverá tributação¹¹.

⁸ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 301. No mesmo sentido, cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 38; MELO, José Eduardo Soares de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.), *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 305. Noutra linha, sustentando a necessidade de um efetivo ingresso de recursos, cf. PEDREIRA, Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, pp. 195-200.

⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Org.), *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, v. 1, p. 241-264.

¹⁰ No mesmo sentido, cf. AMARO, Luciano. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.), *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 392.

¹¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: *Revista da Academia Paulista de Direito*, v. 03, 2012.

Mas, afinal, qual o significado de *disponibilidade*?

A esse respeito, a doutrina converge bastante. Entende-se que disponibilidade é “aquilo de que se pode dispor”, i.e., que se pode “empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar”¹². A questão, assim, é determinar o momento a partir do qual a renda pode ser tributada¹³, i.e., o evento suficiente para que se tenha um fato jurídico tributável pelo imposto.

Há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprouver. Esse critério surge como relevante porque, uma vez disponível, pode-se esperar que o contribuinte se valha dos recursos para pagar os impostos. Visto pelo outro lado, enquanto não disponível, não se pode exigir do contribuinte que pague impostos. A ideia é singela: se não há disponibilidade, não há capacidade de pagar tributos. Se o legislador exige o imposto em momento em que não surgiu a disponibilidade, então a tributação já não se dá sobre a renda (*rectius*: a renda não será afetada, porque ainda indisponível, por ocasião da tributação). Eis a ideia que pretendo desenvolver neste estudo.

Ao discriminar as competências tributárias para a instituição de impostos nos arts. 153, 155 e 156, a Constituição Federal elegeu circunstâncias que denotam capacidade contributiva, assim justificando a tributação. Distribuiu entre as pessoas jurídicas de Direito Público uma série de situações que se revelaram propícias para a captação da renda dos contribuintes: seja sua percepção (i.e., renda auferida), acúmulo (i.e., renda poupada; patrimônio) ou consumo (i.e., renda consumida; tributação do consumo). Todas essas circunstâncias arroladas pelo constituinte têm em comum identificar ocasiões em que lhe pareceu propício colocar os cidadãos em condições de comparabilidade, captando recursos daqueles que, sob tal critério de comparação, se revelam aptos a contribuir para os gastos comuns.

Dessa forma, ao admitir que se instituisse Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o constituinte considerou que este fato econômico (renda e proventos de qualquer natureza) indicaria a existência de alguém em condições de contribuir para os gastos comuns do Estado. Eis aí o vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e o “fato gerador” do imposto. Parece claro que o legislador complementar, ao dispor que o imposto apenas fosse exigido na presença de uma *disponibilidade*, entendeu que,

¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Comentários ao Artigo Imposto sobre a Renda: a Aquisição da Disponibilidade Jurídica ou Econômica como seu Fato Gerador. Limite de sua Incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (Orgs.). *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*; São Paulo: IBDT, 2017, pp. 236-239.

¹³ Cf. AMARO, Luciano. ‘Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.), *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 392.

enquanto inexistir esta (i.e., indisponível), ainda não há manifestação de capacidade contributiva (não há como o contribuinte valer-se desses recursos para pagar impostos, já que os valores lhe são indisponíveis). Se este princípio exige condições de se suportar o gasto público para que haja imposto, é razoável concluir que a renda estará disponível tão somente a partir do momento em que o contribuinte possa dela se valer. Em outras palavras, há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu 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 CTN.

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.

O critério da *disponibilidade* investigará, assim, na preciosa lição de Ricardo Mariz de Oliveira, “a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender”¹⁴. Viu-se, na aquisição de disponibilidade, a “aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.”¹⁵. Em sendo impossível ao contribuinte utilizar a renda em seu proveito, não haverá, ali, qualquer manifestação de capacidade contributiva, restando indisponível o recurso e descabida a cobrança de imposto.

Se a ideia de disponibilidade leva ao princípio da realização, não se esgota aí o mandamento do legislador. Afinal, nem todo ingresso (receita) implica disponibilidade: alguns recursos estarão comprometidos com a própria obtenção dos recursos, não estando, daí, disponíveis. Noutras palavras, se o con-

¹⁴ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 290.

¹⁵ Cf. COSTA, Alcides Jorge. 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. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 105.

tribuinte incorreu em gastos necessários para obter um rendimento (ou melhor, sem aqueles gastos, os rendimentos sequer existiriam), então é claro que nem todo o rendimento estava disponível (para pagar impostos), pois que comprometido com a própria obtenção da receita. Daí a disponibilidade levar à noção de renda líquida. É o que passo a examinar.

3. Disponibilidade e o Princípio da Renda Líquida: Renda Disponível é Renda Líquida

Embora a hipótese tributária do Imposto de Renda seja definida pelo art. 43 do CTN, este não surge independentemente dos parâmetros constitucionais que regem o sistema tributário. Nesse contexto, o “Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, cujas características típicas foram captadas pelo constituinte na repartição das competências tributárias¹⁶, desenhou-se inspirando-se em alguns paradigmas, dentre os quais assumiu destaque, desde seu surgimento no país (e de igual modo em outros ordenamentos jurídicos), o Princípio da Renda Líquida¹⁷, o qual garante ao contribuinte o direito à dedução de despesas necessárias à obtenção da riqueza sujeita à incidência¹⁸.

Sua positivação pode ser encontrada no art. 43 do CTN, acima referido, que exige (i) a disponibilidade (portanto, algo de que se possa abrir mão) de um (ii) produto (resultado líquido) ou (iii) um acréscimo patrimonial¹⁹. Exclui-se daí a possibilidade de afastar-se o Princípio da Renda Líquida quando da instituição do Imposto pelo legislador ordinário federal. Afinal, como já adiantei acima, nem todo ingresso está disponível para o pagamento de tributos. Existem gastos sem os quais sequer existiria o ingresso. Tais gastos *necessários* reduzem o montante de recursos disponíveis para o pagamento de impostos. Por isso, não cabe falar em disponibilidade da renda bruta; *disponível* é apenas a renda líquida, já diminuída dos gastos necessários a seu surgimento. No caso das pessoas jurídicas, a previsão da tributação baseada no lucro real indica a opção do legislador federal pela tributação dos acréscimos patrimoniais líquidos (*Reinvermögenszugangstheorie*²⁰).

¹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 270 e ss.

¹⁷ Cf. POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda: Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, Série Doutrina Tributária v. VII, 2012, p. 143; GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 179; e HENNRICH, Joachim. Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna; e ENGLISCH, Joachim. *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Otto Schmidt, 2010, pp. 237-254.

¹⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 128-129.

¹⁹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 27.

²⁰ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, v. II. Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 565.

Dessa forma, o Princípio da Renda Líquida pode ser visto como verdadeira limitação à liberdade do legislador ordinário de fixar as regras da base de cálculo do Imposto de Renda, especialmente na criação de hipóteses de indedutibilidade. Como o legislador não pode cogitar incidência dessa exação sobre algo que não esteja disponível para o contribuinte, não há como afastar a dedutibilidade de despesas imprescindíveis à obtenção dessa riqueza. Afinal, nos termos do referido princípio, o espaço deixado ao legislador ordinário subordina-se à essência da hipótese tributária e à definição da base de cálculo do Imposto de Renda estabelecidos pelo CTN e pela Constituição Federal²¹.

Nesse sentido, é insuficiente pensar em renda tributável apenas considerando elementos de efeito positivo (ou aumentativo) no patrimônio do contribuinte. Para se chegar à renda tributável, impõe-se o cálculo de todos os ingressos e saídas apurados em um determinado período de tempo, para que, então, se possa falar em saldo positivo ou negativo²². Dessa forma, a renda bruta não passa de uma zona cinzenta onde é impossível determinar a renda tributável (líquida) sem antes separar as despesas que foram necessárias para a obtenção da riqueza.

O direito à dedutibilidade de despesas baseia-se, portanto, na concepção de que apenas a renda líquida deve ser tributada. Se houve custos para obter determinada riqueza, devem eles ser dedutíveis. De outro modo, tributar-se-ia parcela que não constitui renda. É, por isso, que somente após afastados os ônus suportados para sua aquisição, pode a renda ser tributada.

O Princípio da Renda Líquida é corolário da capacidade contributiva. Como bem explica Joachim Hennrichs, a capacidade contributiva pressupõe liquidez, ou pelo menos, liquidez potencial, pois os impostos só podem ser pagos com liquidez²³. Klaus Tipke lembra que aquilo que é gasto no contexto do negócio ou da profissão não está disponível para a tributação²⁴. Esta parece ser a ideia central que inspirou também nosso legislador complementar. Não há sentido em falar em renda se não estiver disponível. Somente com a liquidez (atual ou potencial) pode o particular contribuir com os gastos da coletividade. Daí o CTN referir-se, em seu art. 43, à aquisição de disponibilidade.

Desse modo, *renda disponível* é renda líquida. Como o contribuinte pode lançar mão de alguma riqueza sem abater as despesas necessárias à sua obten-

²¹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 416-417.

²² Cf. FULGINITI, Bruno Capelli. *Deduções no Imposto de Renda – fundamento normativo e controle jurisdicional*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 41.

²³ Cf. HENNRICH, Joachim. *Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung*. In: TIPKE, Klaus; SEER, Roman; HEY, Johanna; ENGLISCH, Joachim. *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 239.

²⁴ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, v. II. Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 591.

ção? A determinação do montante *renda disponível* só pode ser atingida após as deduções de suas despesas. De outra forma, cogitar-se-ia riqueza numa zona de penumbra, sem ser possível verificar sequer a sua existência.

Diante disso, vale tecer algumas considerações acerca das regras de dedutibilidade do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

4. As Regras de Dedutibilidade do IRPJ à luz da Renda Disponível (Líquida)

A dedutibilidade de despesas (operacionais) na apuração do lucro tributável é prevista de dois modos no ordenamento brasileiro. Há tanto uma regra genérica que institui critérios de identificação de despesas operacionais quanto tratamento casuístico em dispositivos esparsos pela legislação. Enquanto alguns dos últimos não passam de elucidação de casos difíceis (*hard cases*), nos quais o legislador se posiciona sobre até que momento se pode falar em renda disponível, outros já não se inspiram no Princípio da Renda Líquida, caracterizando, antes, forma de estimular (ou desestimular) certos comportamentos (benefícios fiscais).

A regra geral foi instituída pelo art. 47 da Lei n. 4.506, em 30 de novembro de 1964 (Lei n. 4.506/64), repetido no art. 311 do Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, que editou o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/18):

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...]

O raciocínio das deduções é pautado pela cláusula geral acima transcrita, que institui critérios que decorrem da própria noção do Princípio de Renda Líquida. Como visto, os gastos necessários à obtenção do rendimento não podem ser considerados disponíveis para o pagamento do imposto.

Conquanto não seja este o espaço para discutir a noção econômica de renda, vale mencionar o consenso a que chegou a doutrina em torno do conceito fundamental de renda, surgido a partir das lições de Schanz, Haig e Simons (S-H-S)²⁵. Tem-se na renda o reflexo do bem-estar, representado pelo *proxy* do consumo e da poupança. Ocorre que, embora se pudesse, idealmen-

²⁵ Cf. HOLMES, Kevin. *The concept of income. A multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2000, pp. 35-36.

te, conceber a base de cálculo do imposto a partir da somatória de todos os gastos com consumo, durante um período e o acréscimo patrimonial, razões de ordem prática aconselham que se chegue ao mesmo número a partir da dedução, da renda bruta, dos dispêndios que não constituam consumo. Afinal, se da renda bruta se deduzirem os gastos necessários, o que sobrarão são os gastos não necessários (consumo) e o acréscimo patrimonial no período. Essa noção basta para que se compreenda o que há por trás do art. 47 da Lei n. 4.506/64: exige a dedução daquilo que não é bem-estar, consumo.

Não é difícil perceber que essa noção econômica (dedução, da renda bruta, dos gastos que sejam necessários, de modo a se chegar a consumo e acréscimo patrimonial) coincide com o que acima expus acerca da exigência do art. 43 do CTN, o qual prevê a *disponibilidade* para que ocorra a tributação da renda. O gasto necessário, vale insistir, não está disponível. Daí que, ao prever a *disponibilidade* como critério decisivo do imposto, o legislador complementar abraçou o princípio da renda líquida, assegurando que não se tributem os gastos que não configuram consumo (bem-estar) mas meros dispêndios necessários à obtenção da receita.

Todavia não existe apenas a cláusula geral. Como visto acima, muitos casos difíceis são regulados de maneira particular. Nesse sentido, por exemplo, vale citar a indedutibilidade das gratificações pagas a dirigentes da pessoa jurídica (art. 315 do RIR/18) e os ajustes decorrentes da aplicação das regras dos preços de transferência (art. 238, § 7º do RIR/18) e de distribuição disfarçada de lucro (art. 532 do RIR/18). De qualquer forma, o importante é que tanto as normas do casuísmo quanto a aplicação da cláusula geral não inflijam o próprio conceito de renda²⁶. Assim, por exemplo, ao vedar a dedução de gratificações, pressupõe o legislador não sejam elas necessárias. Haveria, daí, *disponibilidade*, pois o contribuinte poderia ter obtido sua receita sem aqueles gastos; a renda estava disponível para tributação. A própria cláusula geral levaria a entendimento equivalente. No caso de preços de transferência, o que se tem é uma ficção, decorrente do fato de que transações entre partes ligadas não refletem a capacidade contributiva, fazendo-se necessária a conversão de “reais de grupo” para “reais de mercado”, a fim de se medir a renda obtida na transação²⁷. De igual modo, o que se busca é *medir* a renda líquida, não a afastar enquanto base da tributação.

²⁶ Cf. e.g. MACHADO, Brandão. *Multas Administrativas e Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária. In: *Direito Tributário Atual*, v. 10, São Paulo, Resenha Tributária, 1990, p. 2758; e MACHADO, Hugo de Brito. *A Supremacia Constitucional e o Imposto de Renda*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 55-56.

²⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 11-13.

Finalmente, há deduções que não se motivam pelo Princípio da Renda Líquida, mas por outros valores protegidos pelo Ordenamento. São os benefícios fiscais. De imediato, deve-se notar que, ao se deduzirem gastos que não são necessários, não se fere o Princípio da Renda Líquida, já que a renda é preservada livre da tributação. O que se tem é uma tributação inferior àquela que seria possível à luz daquele princípio. É o campo das normas tributárias indutoras.

Deixando de lado essa análise estrutural, nota-se que, à primeira vista, a definição veiculada pelo art. 47 da Lei n. 4.506/64 traria dois requisitos independentes e com igual peso para que uma despesa fosse considerada operacional: ela precisaria ser *necessária* e *usual/normal*, levando-se em conta a atividade da empresa.

Usual, importa deixar claro, não é necessariamente algo que ocorre com frequência. Do contrário, obstar-se-ia a criatividade da despesa empregada para, por exemplo, promover a venda de uma mercadoria²⁸. Seria absurdo dizer que qualquer inovação, por seu próprio caráter de inédito (portanto, não frequente), seria indedutível. Ao contrário, a empresa pode incorrer em despesa inusual justamente para levá-la²⁹. Se, ao final do dia, uma despesa serviu para que a receita fosse obtida, não há que afastar sua dedutibilidade por conta de se tratar de despesa não corrente naquela empresa. Nesse sentido, acerta Bulhões Pedreira ao afirmar que o que importa não é a prática histórica da empresa, mas o tipo de atividade que ela exerce³⁰.

Mais ainda: o fato de o critério da usualidade estar atrelado ao “tipo de transações, operações ou atividades da empresa” não obsta despesas comuns para esse ramo. O reconhecimento de sua normalidade não está atrelado à maior ou menor frequência com que se efetua uma despesa, mas guarda correlação com o objeto da empresa.

Gastos relativos exclusivamente à pessoa do sócio, diretor etc. não constituem despesa da pessoa jurídica³¹. Em outras palavras, a razão pela qual se impõe que uma despesa seja usual para ser operacional consiste em justamente afastar gastos que não são próprios da pessoa jurídica e para o desenvolvimento de sua atividade. O requisito da normalidade baseia-se, portanto, em

²⁸ Cf. HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016, p. 281.

²⁹ Cf. CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 169.

³⁰ Cf. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, item 6. 34(13), pp. 6-21. No mesmo sentido, cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 131.

³¹ Nessa linha, cf. PACHECO, Angela Maria da Motta. Base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – deduções vedadas pela Lei 9.249/95, de 26.12.1995. In: ROCHA, Valdír de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*, v. I. São Paulo: Dialética, 1996, p. 45.

afastar despesas desvinculadas da atividade econômica da empresa. Gastos não usuais indicam disponibilidade e, portanto, capacidade contributiva.

Recorre-se, aqui, ao que se desenvolveu, em França, em torno do ato anormal de gestão³². Essa teoria enfrenta o dilema decorrente do fato de que, em princípio, não cabe ao fisco julgar a qualidade ou os resultados da gestão financeira ou comercial de uma empresa. É provável que, se a empresa tivesse sido melhor gerida, seus resultados seriam melhores e, portanto, sua arrecadação cresceria. Esse raciocínio é suficiente para que o sócio/acionista questione as práticas da administração; o fisco, por outro lado, conquanto igualmente interessado naqueles resultados, não pode se imiscuir nas decisões empresariais. Daí a teoria do ato anormal de gestão que, em síntese, fundamenta-se na ideia de que a atividade dos administradores da sociedade deve ser ditada pelo interesse desta, não por seu interesse pessoal. Por isso, não se admite sejam consideradas, na determinação do lucro tributável da empresa, as despesas que, por princípio, não têm qualquer ligação com o interesse da empresa, ou cujo valor se revele exagerado. Entre as primeiras estariam, por exemplo, liberalidades concedidas a um parente, a um amigo ou a outra sociedade com a qual o administrador tenha laços pessoais, ou, ainda, se o administrador concorda com a concessão de caução em operação estranha ao interesse social. Exemplo das últimas seriam os excessos de remuneração de dirigentes³³.

No que diz respeito ao requisito da necessidade, tem razão Bulhões Pedreira quando afirma que sua apuração se dá em concreto. Ou seja, conquanto em tese, ou por sua natureza, a despesa efetuada seja dedutível de acordo com a lei, importa verificar se ela foi efetivamente necessária na hipótese específica da empresa. A indispensabilidade da apuração concreta deve-se grandemente a não ter a Lei n. 4.506/64 estipulado critérios gerais para o reconhecimento da necessidade da despesa em função da atividade empresarial, mas ter associado o critério da necessidade às *transações e operações* exigidas pela atividade³⁴. Em outras palavras, a necessidade da despesa apura-se imediatamente em função da transação ou operação a que ela se refere, e apenas mediatamente se relaciona com a atividade empresarial.

Mais uma vez recorrendo à teoria do ato anormal de gestão, fica claro que o escopo da regra geral veiculada pela Lei n. 4.506/64 é justamente impedir a diminuição do lucro em razão de atos de liberalidade ou do emprego de recursos em atividades que em nada contribuem economicamente com seu objeto³⁵. Nesse sentido, *necessário* é aquilo que ocorre independente de a de-

³² Cf. GUTMANN, Daniel. *Droit fiscal des affaires*. Paris: Montchrestien, 2010, pp. 336-337.

³³ Cf. COZIAN, Maurice. *Précis de Fiscalité des Entreprises*. 8. ed. Paris: Litec, 1984, pp. 206-207.

³⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, item 6. 34(13), pp. 6-20.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; HILU NETO, Miguel. Sobre a tributação dos “lucros disponibiliza-

dução ser possível³⁶, mesmo porque a finalidade de uma despesa operacional consiste em “custear a exploração da atividade econômica por intermédio do funcionamento da empresa ou da fonte produtora dos rendimentos”³⁷. Se o contribuinte, de outra forma, sequer cogitaria tal despesa, não há que dizer que ela seria operacional e, portanto, dedutível. Ao final do dia, o que importa mesmo é se essa despesa voltou-se ao incremento da empresa sob a perspectiva operacional ou econômica³⁸.

Ressalta-se também que despesas podem ser necessárias à obtenção de certo objetivo sem que este seja atingido. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins cita o caso de “compra de mercadorias de fornecedores que vão à falência após a encomenda sem entregar os bens, apesar de terem recebido o preço”³⁹. Ora, uma despesa operacional não é só aquela que guarda vínculo de causalidade com a obtenção de receita. Se a sua causa estiver vinculada à fonte produtora de receitas, será dedutível. Não é preciso sequer que as atividades da empresa tenham sido iniciadas para que a despesa seja considerada dedutível. Logo, despesa necessária é aquela que tem “como causa a criação, a existência, o crescimento, a modificação e etc. da fonte produtora”⁴⁰.

Portanto, é preciso analisar com cuidado o caso concreto para que conclusões precipitadas não impliquem (in) dedutibilidades inconsistentes com o teor do art. 47 da Lei n. 4.506/64. A regra geral presente nesse dispositivo tem como objetivo justamente concretizar o Princípio da Renda Líquida, impedindo que dispêndios que denotam renda indisponível, porque necessários, venham a ser incluídos na base de cálculo do IRPJ. Se, de um lado, liberalidades só podem ser deduzidas mediante dispositivo expresso, de outro, despesas imprescindíveis à obtenção da renda não podem ser afastadas, sob pena de se tributar renda indisponível, contrariando o art. 43 do CTN.

dos” do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*, v. II. São Paulo: Dialética, 1998, p. 135.

³⁶ Cf. PACHECO, Angela Maria da Motta. Base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – deduções vedadas pela Lei 9.249/95, de 26.12.1995. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*, v. I. São Paulo: Dialética, 1996, p. 52.

³⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias, aspectos contábeis e jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 290.

³⁸ Cf. CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 169.

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O fator gerador do imposto sobre a renda: despesas operacionais deduzidas correspondentes a receitas líquidas ofertadas à tributação pelos beneficiários se-guem rigorosamente a legislação de regência – inexistência de delito tributário na hipótese consultada. In: *Revista dos Tribunais*, v. 84, n. 712, São Paulo, fev. 1995, p. 118.

⁴⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias, aspectos contábeis e jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016, pp. 290-291.

Cabe, assim, distinguir liberalidades de despesas imprescindíveis. Afinal, as últimas não constituem um benefício. Elas não “reduzem o valor do imposto”, senão fazem com que se tribute a renda líquida (disponível), em vez de renda bruta, consoante impõe o princípio da capacidade contributiva. Não por outra razão a jurisprudência alemã recusou a interpretação que atribuía à dedução de despesas empresariais o caráter de “vantagem fiscal injustificada”. A dedução de despesas (imprescindíveis) é concretização do Princípio da Renda Líquida e deriva da ideia de conexão, causalidade (*Veranlassungsprinzip*), entre uma operação econômica final e as aquisições sem as quais ela não seria possível e, conseqüentemente, também não a renda dela auferida⁴¹. Por outro lado, liberalidades são, de fato, benefícios fiscais, devendo ser, portanto, tratadas como tais.

5. Conclusão

Ao delimitar a competência do Imposto de Renda, o CTN permite a incidência sobre um produto ou acréscimo patrimonial, mas, observando a ideia de capacidade contributiva, refere-se à aquisição de disponibilidade. Disponibilidade para quê? Para poder contribuir com os gastos da coletividade.

Dessa forma, renda disponível e, portanto, passível de tributação, é só aquela livre das despesas necessárias e usuais: apenas é disponível a renda líquida. Os gastos necessários à aquisição do próprio rendimento não estão disponíveis, já que, sem eles, sequer surgiria o rendimento.

Em resumo: como o conceito de renda tem base em lei complementar, cujo fundamento advém da própria Constituição Federal, não se pode dar por renda adquirida despesa necessária à sua obtenção. Tomando como exemplo as regras de dedutibilidade do IRPJ, se a despesa possui conexão com a operação econômica realizada, ela é indisponível porque operacional.

⁴¹ DRÜEN, Klaus-Dieter. Zum Betriebsausgabenabzug von Geld Bussen. In: *Der Betrieb*, Nr. 21, 24.05.2013, p. 1.135.

O Princípio da Renda Líquida

Victor Borges Polizelli

*Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP.
Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do IBDT.
Professor do Mestrado Profissional do IBDT. Advogado em São Paulo.*

Conheci Ricardo Mariz de Oliveira enquanto jovem. A profundidade dos seus conhecimentos, a simplicidade com que ele formula suas ideias, sua inquietude com a exploração de novos temas, a receptividade em relação a críticas, assim como a sinceridade e serenidade diante de pontos de vista diversos são virtudes que revelam sua sabedoria. Qualquer um que o conheça e tenha contato com sua obra, logo o reconhece como Dr. Ricardo, acrescentando-lhe um título *honoris causa*, dada a precisão e amplitude de seus estudos, sobretudo, em matéria de Imposto de Renda e contabilidade. No estudo de sua obra, aprendi que a alma não envelhece, somente o corpo experimenta esse fenômeno. A vida interior se mantém estável e o espírito continua sempre jovem, imperturbado com a passagem do tempo, pois sabe que continuará a viver sob outra forma qualquer.

É uma honra poder contribuir com a memória do Dr. Ricardo, apresentando um estudo aprofundado sobre um dos princípios fundamentais do imposto de renda como forma de agradecimento por sua dedicação à ciência e engrandecimento da matéria no Brasil.

O presente artigo enfoca o princípio da renda líquida, oferecendo reflexões formuladas a partir de ensinamentos buscados no direito comparado, sobretudo na Alemanha, país onde afloraram nos tempos recentes estudos e decisões judiciais mais aprofundados nesta matéria. Os principais objetivos do presente trabalho consistem em: (i) precisar o conteúdo do referido princípio, distinguindo as diferenças entre as vertentes subjetiva e objetiva nas quais o princípio da renda líquida se desdobra, bem como apresentando suas relações com o princípio da causalidade; (ii) discutir seu posicionamento hierárquico normativo, questionando sua qualificação como princípio constitucional ou infraconstitucional; (iii) examinar sua presença na legislação brasileira, esquadrinhando seus elementos e demarcando seus limites; e (iv) apresentar casos práticos que permitem avaliar seus efeitos, bem como hipóteses de sua infringência.

1. Introdução

Em um de seus trabalhos seminiais Ricardo Mariz de Oliveira se dedicou a contradizer aquela que talvez seja a afirmação mais polêmica e enigmática da obra de Brandão Machado. Após assinalar que os princípios da realização, da renda líquida e da capacidade contributiva são princípios fundamentais na