

RODOLFO GIL MOURA REBOUÇAS

Imposto de Renda: aspectos gerais do ganho de capital no Brasil

Dissertação de Mestrado

Orientador: Paulo de Barros Carvalho

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo

2022

RODOLFO GIL MOURA REBOUÇAS

Imposto de Renda: aspectos gerais do ganho de capital no Brasil

Dissertação apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo

2022

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Moura Rebouças, Rodolfo Gil

Imposto de Renda: aspectos gerais do ganho de capital no Brasil; Rodolfo Gil Moura Rebouças; orientador Paulo De Barros Carvalho -- São Paulo, 2022. 336

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2022.

1. Direito Tributário. 2. Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 3. Ganho de Capital. I. De Barros Carvalho, Paulo, orient. II. Título.

REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura

Imposto de Renda: aspectos gerais do ganho de capital no Brasil.

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de mestre em Direito.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr.

Instituição:

Julgamento:

Prof. Dr.

Instituição:

Julgamento:

Prof. Dr.

Instituição:

Julgamento:

Dedico este trabalho a Ângela Rebouças, minha mãe, amiga, maior incentivadora e que antes de partir deixou uma lição de vida insuperável; Natália Teixeira, mulher da minha vida, que acompanhou e deu todo o suporte nas alegrias e nas tristezas desse processo; e, aos meus filhos Ana e Antônio Rebouças, que tomaram o significado de alegria de assalto.

AGRADECIMENTOS

Fazer um mestrado para mim nunca foi fácil ou natural. Foram horas e mais horas de sonho, planejamento e execução de muito estudo e construção. Todo esse caminho foi ladeado por pessoas que verdadeiramente fizeram a diferença.

Primeiro, é muito importante agradecer aos amigos do IBET Brasília. Na fase de seleção contei com grande ajuda de Savio Salomão, Samuel Gaudêncio, Fernando Feitosa, Gregory Carneiro, Fillipe Leal, Olívia Tonello e, sobretudo, das professoras Maria Leonor e Roberta Rangel. Com eles a seleção para o mestrado foi possível.

Segundo, sou extremamente grato aos meus amigos de mestrado. As amizades que se formaram com Tiago Carneiro, Túlio Terceiro Neto, João Alho Neto, Eduardo Halperin, Francisco Mileo Filho, Glauco Rocha, Leonardo Branco, Salvador Brandão Júnior, Maysa Deligne, Thais Laurentis, Rômulo Silva, Arthur Pitman, Fernanda Camano, Victor Luz e Raphael Lavez serão carregadas para sempre com o devido carinho desse tempo de estudo.

Terceiro, sou extremamente grato aos meus professores no Largo de São Francisco e na PUC-SP. Sem as lições de Paulo de Barros Carvalho, Humberto Ávila, Luiz Eduardo Schoueri, Paulo Ayres Barreto, Ronaldo Porto Macedo, Fabiana Del Padre Tomé, Cristiano Zanetti, Juliana Pela, Tácio Lacerda Gama e Lucas Britto não seria possível ter alcançado o conhecimento que buscava nessa etapa da minha vida acadêmica.

Quarto, sou extremamente grato aos amigos do NEF/FGV Direito SP. Eurico de Santi é simplesmente uma das pessoas mais fenomenais que já encontrei. Como ele mesmo se define, é palco para os outros brilharem. Nesse meio da pesquisa que me foi proporcionada por ele, pude ver que o lado do contribuinte é relevante sempre sobre a perspectiva da função do tributo de trazer recursos para o financiamento das políticas públicas. A questão não é pagar ou não pagar tributo, mas qual a melhor forma de pagar o tributo. Foi por meio de Eurico que conheci pessoas fantásticas que também contribuíram para o meu desenvolvimento intelectual. Serei eternamente agradecido ao Professor Isaías Coelho, Breno Vasconcelos, Luiz Roberto Peroba, Lina Santin Cooke, Renato Coelho, Júlio de Oliveira, Daniel Santiago, Carlos Henrique de Oliveira, Gustavo Amaral, Gabriela Conca, Aristóteles Câmara, Laura Campedelli e Eduardo Salusse.

Quinto, tiveram duas pessoas que me acompanharam durante todo o processo. Rafael Ferreira (Guaxupé), amigo de faculdade, que me ajudou tanto no ingresso no mestrado, quanto durante a trajetória, e ao final com toda visão acadêmica que ele possui, contribuiu para o

desfecho da produção apresentada. Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz foi amiga de todas as horas, daquelas que acompanha tudo de perto e verdadeiramente se importa, não só com o seu trabalho, mas especialmente com você.

Sexto, fica um extremo agradecimento ao Professor Paulo de Barros Carvalho por toda orientação e por ter, desde o início, acreditado nas minhas ideias e proporcionado todo o ambiente de produção intelectual necessário para que este trabalho ocorresse.

Sétimo, pela compreensão dos meus amigos de Palmas, Brasília, Minas e São Paulo, que tiveram o nosso tempo, já escasso, reduzido a quase zero ou a uns pouco e bons momentos de felicidade plena.

Oitavo, agradeço às bibliotecas da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, da PUC-SP, da Escola de Direito de São Paulo da FGV, da Câmara dos Deputados, do Superior Tribunal de Justiça e, de maneira mais relevante, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, que nas pessoas da Elô e do Santiago, demonstraram todo o carinho e a preocupação com as pesquisas realizadas durante este trabalho.

Por fim, nada disso seria possível sem a minha família. Meu pai, Rodolfo Gil Rebouças Neto, minha mãe, Ângela Maria Moura Rebouças, e minhas irmãs Cinthia Moura Rebouças e Aline Moura Rebouças, que juntamente com a minha nova família que se iniciou pouco antes do mestrado com os meus cunhados Luiza da Rocha Teixeira Neves e Ricardo Neves, além das minhas sobrinhas Maria Luiza Teixeira Neves, Patrícia Teixeira Neves, bem como minha sogra Mirian da Rocha e Samuel Riso. Sobretudo, à minha esposa Natália da Rocha Teixeira, e aos meus filhos, Ana Teixeira Rebouças e Antônio Teixeira Rebouças, por todo acompanhamento, apoio incondicional, amor e total incentivo na busca da produção do melhor trabalho possível diante das dificuldades de toda ordem.

RESUMO

REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura. **Imposto de Renda:** aspectos gerais do ganho de capital no Brasil. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

Este trabalho propõe-se a estudar os aspectos gerais da tributação do ganho de capital no Brasil. Para tanto vai se analisar como se dá a estrutura básica de tributação baseada na ideia de competência. Essa avaliação traz ricos elementos que funcionarão como premissa para compreensão de que essa aptidão é extremamente condicionada e só permite qualquer interferência na liberdade e na propriedade se atendidas todas essas condições. O primeiro aspecto analisado são as características constitucionais da tributação da renda no Brasil. Se a tributação de um país está diretamente ligada ao seu vínculo histórico, com a tributação da renda não é diferente. A nossa história junto a esse tributo trouxe elementos de construção relevantes que impedem uma comparação direta com a ideia de renda de outros países. Renda no Brasil é acréscimo patrimonial, sendo essa teoria uma baliza elementar para se permitir a tributação. O segundo aspecto está na análise da definição da ideia de renda e proventos pela lei complementar, o que demonstra a ideia de disponibilidade econômica e jurídica, renda produto, renda acréscimo, bem como os demais contornos da ideia de renda no Código Tributário Nacional. Por fim, vamos analisar os aspectos da tributação dos ganhos de capital usando como metodologia os elementos da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Palavras-chave: Competência, Imposto sobre a Renda, Ganho de capital.

ABSTRACT

REBOUÇAS, Rodolfo Gil Moura. **Income Tax: General aspects of capital gain in Brazil.** 2022. Dissertação (Mestrado em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

This article aims to study the general aspects of capital gains taxation in Brazil. For that purpose, it analyzes the basic structure of taxation based on the idea of competence. This evaluation brings rich elements of premise for understanding that this aptitude is extremely conditioned and only allows any interference in freedom and property if all these conditions are met. The first aspect examined are the constitutional characteristics of income taxation in Brazil. If a country's taxation is directly linked to its historical ties, it is no different with income taxation in Brazil. Brazilian history with this tax has brought relevant construction elements that preclude a direct comparison with the idea of income in other countries. Income in Brazil is equity increase, and this theory is an elementary mark to allow taxation. The second aspect is in the analysis of the definition of the idea of income and earnings by the complementary law. this aspect reveals the idea of economic and legal availability, product income, accrued income, as well as the other contours of the idea of income in the National Tax Code. Finally, we will analyze the aspects of capital gains taxation using as methodology the elements of the Matrix Rule of Tax Incidence.

Keywords: Competence, Income Tax, Capital gains.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	17	
I	A ESTRUTURA PARA TRIBUTAÇÃO	21
1	COMPETÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	23
1.1	VISÃO GERAL.....	23
1.2	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	26
1.2.1	Competência tributária e capacidade tributária ativa.....	26
1.2.2	Competência tributária, competência para legislar sobre Direito Tributário e competência regulamentar tributária.....	28
1.2.3	Outros elementos de recorte da competência tributária.....	29
1.2.4	A variação de conteúdo da competência tributária.....	30
II	O PRIMEIRO ASPECTO.....	35
2	PRIMEIRAS NOÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL	37
2.1	GANHO DE CAPITAL: DO COMUM PARA O JURÍDICO	37
2.2	GANHO DE CAPITAL NA CONSTITUIÇÃO	38
2.3	GANHO DE CAPITAL COMO RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.....	42
2.4	ORIGEM DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E DOS GANHOS DE CAPITAL ..	45
3	RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	49
3.1	DOUTRINAS ECONÔMICAS, JURÍDICAS E FISCAIS SOBRE RENDA	49
3.2	BREVE DELINEAMENTO HISTÓRICO-CONSTITUCIONAL DA EXPRESSÃO “RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA”: A SINTAXE	54
3.3	HÁ UMA IDEIA CONSTITUCIONAL PARA “RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA”? A SEMÂNTICA	57
3.3.1	O verbo do critério material.....	58
3.3.2	O complemento do critério material.....	61
3.3.3	Análise semântica vertical: análise de incorporação constitucional no tempo de outros dispositivos legais	63
3.3.4	Análise semântica horizontal: análise sistêmica constitucional	70
3.3.5	Renda e proventos na Constituição.....	70
3.3.6	Princípios materiais e deveres de medida na renda e proventos.....	73

3.3.7	Vieses negativos e positivos do conceito pressuposto constitucional de renda	76
3.3.8	Viés Negativo	77
3.3.9	Aspectos gerais do patrimônio no conceito de renda	78
3.3.10	Viés positivo	80
3.3.11	Análise pragmática sobre o conceito de renda e proventos na constituição..	84
4	OUTROS ELEMENTOS INTEGRANTES DO CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	95
4.1	O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL COMO ELEMENTO CENTRAL	95
4.1.1	Aspectos específicos do patrimônio no conceito de renda	95
4.1.2	Notas sobre o acréscimo	101
4.2	A PESSOALIDADE COMO DECORRÊNCIA LÓGICA DA IDEIA DE PATRIMÔNIO	104
4.3	O INCISO I DO §2º DO ART. 153 DA CF DE 1988	110
4.3.1	Generalidade	112
4.3.1.1	Visão geral	112
4.3.1.2	Definição da doutrina	114
4.3.1.3	Nossa definição: generalidade geral e específica.....	117
4.3.1.4	Generalidade na RMIT	122
4.3.2	Universalidade	123
4.3.2.1	Definição da doutrina	123
4.3.2.2	Nossa definição	125
4.3.2.3	A positividade da universalidade no Brasil.....	129
4.3.2.3.1	<i>Caso dos prejuízos das controladas e coligadas no exterior</i>	131
4.3.3	Progressividade	133
4.3.3.1	Noções gerais de progressividade	133
4.3.3.2	A classificação que resulta na progressividade	134
4.3.3.3	As distinções de progressividade	138
4.3.4	Regra ou princípio da generalidade, universalidade e progressividade?	143
4.3.4.1	Justificativas para liberdade de aplicação	145
4.3.4.2	Análise das correntes apresentadas	150
4.3.4.3	Níveis de aplicação de generalidade, universalidade e progressividade.....	154
4.3.5	A regra de competência para tributação da renda e proventos	157
III	O SEGUNDO ASPECTO	159

5	O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR: ART. 146 DA CF	161
5.1	O ART. 43 DO CTN – CONCRETIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA...	164
5.1.1	Aquisição da renda e proventos de qualquer natureza	165
5.1.2	Disponibilidade econômica ou jurídica	168
5.1.2.1	Visão geral da doutrina.....	168
5.1.2.2	Visão sintética da jurisprudência.....	171
5.1.2.3	Visão adotada no presente trabalho	172
5.1.3	Incisos I e II do art. 43	177
5.1.3.1	Visão da doutrina.....	177
5.1.3.2	Uma ressalva com relação à definição de proventos no art. 43.....	180
5.1.4	Os §§ 1^a e 2^a do art. 43 do CTN	184
5.1.5	A concretização do art. 44 do CTN	185
5.1.6	Nuances do art. 45 do CTN	188
IV	O TERCEIRO ASPECTO	193
6	O GANHO DE CAPITAL	195
6.1	UMA QUESTÃO ECONÔMICA DE POLÍTICA FISCAL?	195
6.2	ASPECTOS HISTÓRICOS DO GANHO DE CAPITAL	202
6.2.1	Relevância Inglesa	202
6.2.2	Origem nos EUA	204
6.2.2.1	Os argumentos envolvidos na tributação nos EUA	207
6.2.3	Tributação distinta dos ganhos de capital: definição por exclusão	210
6.2.4	História da tributação dos ganhos de capital no Brasil	214
6.2.4.1	Considerações sobre a pessoa jurídica.....	214
6.2.4.2	Considerações sobre a pessoa física	217
6.2.4.3	Considerações sobre o residente no exterior	219
6.3	A DEFINIÇÃO DO GANHO DE CAPITAL	220
6.3.1	O ganho de capital como materialidade para tributação	223
6.3.2	A mais-valia inerente ao ganho de capital	226
6.3.3	Perdas de capital	230
6.4	ASPECTOS GERAIS DO GANHO DE CAPITAL NO BRASIL	231
6.4.1	<i>Badges of trade</i> na tributação brasileira dos ganhos de capital	233
6.4.2	Aspectos gerais relacionados com o critério material	237
6.4.2.1	A impossibilidade da tributação isolada e definitiva.....	241

6.4.3	Aspectos gerais relacionados com o critério temporal.....	244
6.4.3.1	A alienação como realização e medida estrutural do ganho de capital.....	246
6.4.3.1.1	<i>Definição de alienação</i>	<i>248</i>
6.4.3.1.2	<i>Herança e doações.....</i>	<i>250</i>
6.4.3.1.2.1	Situação específica para pessoas físicas: a previsão do art. 23 da Lei nº. 9.532/97..	254
6.4.3.1.3	<i>Caso específico para as pessoas jurídicas: tributação do ajuste a valor justo antes da realização.....</i>	<i>257</i>
6.4.4	Aspectos gerais relacionados com o critério espacial.....	260
6.4.4.1	O art. 13 da Convenção Modelo da OCDE.....	262
6.4.5	Aspectos gerais relacionados com o critério quantitativo	264
6.4.5.1	A base de cálculo do ganho de capital	264
6.4.5.1.1	<i>O custo de aquisição</i>	<i>265</i>
6.4.5.1.1.1	Atualização inflacionária	265
6.4.5.1.1.2	Demais acréscimos ao custo de aquisição.....	269
6.4.5.1.2	<i>Valor da alienação.....</i>	<i>271</i>
6.4.5.1.3	<i>Operações neutras: permuta e indenização.....</i>	<i>272</i>
6.4.5.1.3.1	Indenização	273
6.4.5.1.3.2	Permuta	277
6.4.5.2	Alíquota.....	280
6.4.6	Aspectos relacionados com o critério pessoal	281
6.4.6.1	O art. 26 da Lei nº 10.833/2003 e o residente no exterior.....	283
7	CONCLUSÕES	289
REFERÊNCIAS	305

INTRODUÇÃO

É de Aliomar Baleeiro a máxima que tributo bom é tributo antigo, referência à correlação de implicação entre a maturidade de um tributo e a sua melhor e maior compreensão como situação de pacificação social e eficiência¹. O Imposto de Renda é um tributo antigo mundialmente ou nacionalmente falando e de importância ímpar no nosso ordenamento.

Essa importância pode se dar de duas ordens. Primeiro, porque ele em matéria de impostos é um dos maiores em montante de arrecadação, ladeado pelo ICMS; segundo, porque esse tributo tem relação direta com outros tributos, como é o caso da CSLL e muitas vezes com o PIS e a COFINS.

Não por isso a tributação da renda e proventos de qualquer natureza enseja discussões e debates de todas as ordens. É um tema que sempre permite contribuições de todos os estudiosos. Basta verificar a jurisprudência do STF para facilmente constatar a importância desse tributo na história da tributação nacional, pois são correntes as discussões de toda sorte sobre a sua incidência.

A tributação dos ganhos de capital também é de certa forma antiga. Data dos anos 1920 nos Estados Unidos e desde essa época possui reflexos no Brasil, onde são constantes indagações acerca da necessidade ou não de se tributar esse fato econômico, como se tributar, com que intensidade etc.

O mais impressionante é que apesar de ser um tributo antigo, pouco autores dedicaram-se à sua verificação isolada no Brasil. As incursões em livros, dissertações ou teses são pontuais, muitas das vezes preocupadas com a pragmática e com lições de como se conviver com esse tributo.

Talvez esse pouco interesse da academia tenha permitido ao legislador um desenho da tributação dos ganhos de capital de maneira segmentada. Para se conhecer a tributação do ganho de capital sempre devemos nos preocupar com a perspectiva da qual está sendo analisada. No mercado financeiro temos um tipo, para os imóveis outro, podendo-se distinguir ainda entre as pessoas físicas e as pessoas jurídicas, no que se pode perceber uma certa falta de identidade entre as mais variadas tributações dos ganhos de capital.

No presente trabalho tentamos resgatar um ponto comum entre os mais variados tipos de tributação dos ganhos de capital. Para isso, iniciamos revisitando a ideia de competência. Na nossa visão, muitas das vezes, alguns conceitos perdem-se nessa base teórica, o que demanda a

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimos da Constituição**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 9

sua reafirmação por repetição. Depois seguimos analisando a tributação da renda e proventos de qualquer natureza.

Se os ganhos de capital estão situados dentro da ideia de renda e proventos de qualquer natureza não é possível compreender essa tributação sem ter muito bem delineado o que vem a ser, primeiramente, renda e proventos de qualquer natureza. A ideia constitucional desse tributo, com todas as suas características elementares, bem como os desdobramentos diante da sua lei complementar e as características gerais para se compreender o pressuposto que o legislador ordinário deve tomar para poder instituir a tributação dos ganhos de capital.

Toda essa incursão na ideia de renda e proventos de qualquer natureza toma quase a metade deste trabalho, o que o torna extremamente conceitual. A delimitação do conceito de renda e proventos de qualquer natureza passa também pelas diversas compreensões que o poder judiciário teve desse fenômeno tributário. Por essa razão o trabalho recebe o nome de Imposto sobre a Renda.

Com base nessas características vamos analisar a história da tributação dos ganhos de capital nos Estados Unidos e na Inglaterra para verificar como esses dois países influenciarão a nossa construção desse tipo de tributação.

Partindo de todas essas construções buscamos elaborar uma ideia dogmática de possibilidade dos ganhos de capital no Brasil. Por isso denominamos esse trabalho de aspectos gerais da tributação dos ganhos de capital.

A preocupação é com os elementos mínimos para que essa tributação seja válida, buscando afastar os equívocos que são diuturnamente praticados na sua instituição. Deixamos de lado as isenções, diferimentos etc. para focar nos seus elementos mínimos.

A utilização de elementos práticos, de situações quotidianas e de julgados é feita para enfrentar as idiosincrasias que rondam esse tributo, sempre demonstrando que a ideia de renda deve estar, necessariamente, no DNA dessa tributação, tornando tudo que dela difere inconstitucional.

Se a ideia de renda é relativa ao acréscimo patrimonial toda verificação equivocada do acréscimo patrimonial acarreta uma tributação inválida sob a perspectiva de renda. E não adianta alegar qualquer estrangeirismo, praticabilidade ou “reserva do possível”. Se a tributação dos ganhos de capital está fundamentada na ideia de renda no Brasil – e isso parece ser unânime – somente teremos ganho de capital como uma fase da tributação da renda como uma face do acréscimo patrimonial possível.

Dividimos o presente trabalho em quatro partes. Primeiro analisamos a estrutura possível de tributação de acordo com a ideia de competência. Passamos então para o primeiro

aspecto desse tipo de tributação analisando a ideia de renda e proventos de qualquer natureza sob os seus mais variados ares e características, para então irmos ao segundo aspecto e analisar como a lei complementar definiu a ideia de renda e proventos de qualquer natureza. Por fim, no terceiro aspecto desenvolvemos com base na doutrina as características elementares da tributação do ganho de capital, bem como avaliamos algumas situações práticas diante do corte metodológico da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Por uma questão metodológica decidimos não analisar a tributação dos ganhos de capital no mercado financeiro e na compra e venda de participação acionária. A ideia geral será vista, mas as particularidades dessas operações não entraram no cotidiano do trabalho por entendermos que o desenho geralmente está mais focado em praticidade e eficiência e menos focado em uma matriz de tributação dogmática. Isso não afasta a análise dessas situações em uma futura publicação desse trabalho, caso recomendado, ou, até mesmo, em um trabalho específico dos aspectos especiais da tributação dos ganhos de capital no Brasil.

I A ESTRUTURA PARA TRIBUTAÇÃO

1 COMPETÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 VISÃO GERAL

Competência tem dois sentidos imediatos, proficiência e autorização². Vamos ater-nos à noção de autorização, pois, na nossa visão, essa pressupõe a proficiência. No sentido de autorização pode ser analisada como atribuição de aptidão para proceder a determinada ação. No cenário jurídico, é assim designada como aptidão conferida em decorrência de uma norma jurídica para que determinado sujeito pratique determinados atos³, inovando no ordenamento positivo⁴ com a criação de relações jurídicas.

Essa noção de competência como aptidão para prática de determinados atos por um sujeito está na essência do Direito. Pode ser observada no Direito Civil, na ideia de capacidade de direito⁵, ou no Direito Processual Civil, com a ideia de legitimidade processual⁶, por exemplo.

A utilização da palavra *aptidão* em substituição à palavra *poder* é proposital, uma vez que a ideia de poder geralmente se apresenta como absoluto, ilimitado, incontrastável, e a noção de competência apresenta-se como balizadora, limitadora, enfim, capaz de restringir um dado poder⁷. A distinção, apesar de singela, é relevante em um cenário em que os detentores políticos de competência muitas vezes a enxergam como verdadeiros poderes e não se atêm aos limites necessários ao seu exercício conferidos pela distinção conceitual⁸. E isso dá-se principalmente

² SPAAK, Torben. **The Concept of Legal Competence**. The IVR Encyclopaedia of jurisprudence, Legal Theory, and Philosophy of Law, May 2005. p. 1

³ Como elucida Raquel Cavalcanti Ramos Machado a ideia de competência está associada à uma aptidão conferida por uma “autorização normativa mínima” que designa um poder para elaborar uma norma. **Competência Tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 32.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 266.

⁵ Como coloca Fernando Rodrigues Martins a capacidade, como colocada no art. 1º do Código Civil, é sinônimo de personalidade ou subjetividade. Capacidade na ideia titular de direitos e deveres. A essa capacidade é que recai, em soma, a capacidade de exercício ou de fato como possibilidade jurídica do exercício do poder conferido (arts. 3º e 4º). **Comentários ao Código Civil**: direito privado contemporâneo. Giovanni Ettore Nanni (Coord). São Paulo: Saraiva, 2019. p. 69; p. 73.

⁶ Entendida como poder para a prática de qualquer ato de exercício do direito de ação (demandar, contestar requerer produção probatória, recorrer). No Direito Processual Civil também tempos a ideia de capacidade processual e de competência jurisdicional. CÂMARA, Alexandre Freitas. **O Novo Processo Civil Brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 37, 49 e 63.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 565.

⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 35.

em um contexto de Estado de Direito, no qual o projeto é a contenção do poder e não a sua liberação⁹.

Estruturalmente, essas palavras possuem distinções práticas de visão do sistema. Quando se utiliza a noção de *poder* ligada à ideia de absoluto, à ausência de qualquer limitação a esse significará a sua existência. Ou seja, no “espaço” onde não houver limitação haverá poder. Lado outro, a noção de *aptidão* é pautada por uma ideia de “via de acesso”: somente naquela via, naquele esteio, haverá possibilidade do exercício da aptidão outorgada. Apesar de conter semelhanças a singela distinção é percuciente no âmbito do Estado de Direito. Isso porque, nunca é demais frisar, a ideia de poder pressupõe uma noção de maior abrangência das ações e uma menor abrangência ou, até mesmo, ausência de limitação. Em outros termos, pode-se resumir a questão na seguinte máxima: tudo que não comportar limitação é poder, enquanto a noção de aptidão provoca uma inversão inicial, ou seja: tudo que não for aptidão é limitação.

A noção de competência quando inserida em um contexto de Direito Público revela elementos característicos específicos de aptidão. Basta lembrar o princípio ontológico que baliza uma primeira distinção entre o Direito Público e o Direito Privado, aquele regado pela ideia do que não está permitido é proibido e, inversamente, o que não está proibido é permitido¹⁰.

Essas considerações iniciais permitem-nos afirmar que a competência, quando tratar de questões relacionadas ao Direito Público, sempre deverá estar delimitada de maneira certa, definida e específica, jamais em termos gerais¹¹. A necessidade de certeza, definição e especificidade demonstram que o exercício da competência requererá no mínimo a indicação normativa de quatro elementos: (i) a identificação do sujeito que receberá as atribuições; (ii) a materialidade da aptidão conferida, assim consideradas as ações delimitadas por verbos e complementos; (iii) delimitação do território no qual aquelas aptidões poderão ser exercidas e fazer surtir efeitos; (iv) o momento adequado para o seu exercício, podendo também em determinados casos ter ainda outros elementos. Essas delimitações demonstram que a

⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 144.

¹⁰ Como coloca Paulo de Barros Carvalho, é importante avaliarmos os princípios ontológicos de direito público ou privado. A análise de tais princípios demonstram vedações tácitas, dentro as quais aquilo que não estiver permitido estará proibido e aquilo que não estiver proibido estará permitido, respectivamente. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 2013; p. 201. No mesmo sentido: CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1963. p. 315.

¹¹ SPAAK, Torben. **The Concept of Legal Competence**. The IVR Encyclopaedia of Jurisprudence, Legal Theory, and Philosophy of Law, May 2005. p. 2.

competência é a conferência de uma aptidão “intensamente condicionada”, como aponta Carlos Ari Sundfeld¹².

Assim, para a conferência de competência como aptidão é preciso que a norma jurídica que institui essa aptidão determine, no mínimo, o sujeito, a materialidade, o espaço e o tempo¹³. De maneira simples podemos dizer que a outorga da aptidão requer observar “*quem*”, pode o “*quê*”, “*quando*” e “*onde*”. Como elucida Raquel Cavalcanti Ramos Machado estaremos diante da autorização normativa mínima¹⁴.

Há dois modos de avaliar a competência. O primeiro, sob a perspectiva da *conferência de atribuição de aptidões normativas*. Estando completo os quatro elementos acima informados estar-se-á diante de um sujeito competente. Sob essa perspectiva avalia-se o que foi conferido a quem e por quem.

Uma outra perspectiva de condicionamento da outorga de competência está no seu *exercício*. Para que o exercício se dê nos exatos termos da aptidão conferida é preciso também observar os procedimentos que são colocados para o exercício dessa competência. É nessa perspectiva que se avalia, como coloca Tárek Moysés Moussallem, a qualidade jurídica do sujeito, a relação jurídica (legislativa) de permissão do exercício, de um lado, e de abstenção, de outro (permissão x proibição), a verificação da hipótese de produção normativa e a necessidade de observância de um dado procedimento e, por fim, a observância de que dado exercício diante de determinado procedimento temos a obrigatoriedade de observância do enunciado prescritivo¹⁵.

Essas duas perspectivas de condicionamento geral permitem-nos ingressar no exame da competência tributária e avaliar as suas características específicas, diante agora da distinção condicionada da atribuição de competência e do exercício de competência.

¹² SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 112.

¹³ No mesmo sentido: GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 53.

¹⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 32.

¹⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 83. A esses quatro elementos sobre a perspectiva do exercício ainda podemos falar em mais dois quando tentamos encontrar o significado de competência, como elucida o respeitado autor: “(i) o indicativo de uma norma jurídica e (ii) veículo introdutor que tem no seu antecedente a atuação da competência e do procedimento previsto na norma sobre a produção jurídica, dando por resultado uma norma específica, que também a todos obriga.”

1.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária é a aptidão para produção de normas jurídicas tributárias. Como lembra Paulo de Barros Carvalho, a ideia de competência refere-se à aptidão para produção legislativa, inserção de regras jurídicas no ordenamento. Todavia, informa o emérito professor que a qualificação tributária recorta dentro da competência legiferante uma parcela das prerrogativas que as pessoas políticas possuem, essa especificamente com relação à produção de normas jurídicas sobre tributos¹⁶. Assim, dentro das competências para produzir leis temos a competência tributária como outorga de aptidão específica ao ente político para produzir leis tributárias.

Tal definição é genérica. É preciso, como bem coloca a doutrina, fazer uma distinção do que vem a ser produção legislativa e apontar as distinções semânticas da expressão competência tributária.

1.2.1 Competência tributária e capacidade tributária ativa

A competência tributária representa, *a priori*, duas espécies de aptidões. Uma primeira, relacionada com a aptidão para legislar norma geral e abstrata, criando o instrumento normativo que será a premissa maior para a construção da relação jurídica obrigacional tributária. Uma segunda, relacionada com a aptidão para arrecadar. Esta última é pertinente à construção da própria relação jurídica obrigacional tributária, que por sua vez, possui elementos concretos, com a indicação específica do fato, tempo, local, sujeito ativo, sujeito passivo e objeto obrigacional (base de cálculo e alíquota).

A distinção é bem esclarecida por Roque Antônio Carrazza que conceitua a competência tributária como a “*faculdade de editar leis que criem, in abstracto, tributos*”, “*descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas*”¹⁷. A diferença entre essa e a capacidade tributária ativa apresenta-se primeiramente em uma questão de momento, uma vez que a capacidade ocorre de maneira subsequente à atribuição de competência. Assim complementa o autor: “[...] *competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há que se*

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 269.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 566 e 567.

falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible).”¹⁸

Essa primeira distinção, que é comumente realizada pela doutrina¹⁹, leva em consideração o produto final diante do exercício do agente apto.

No primeiro caso – capacidade tributária – teremos como resultado uma lei (texto), norma geral e abstrata, que será usada como fundamento para estabelecer a relação obrigacional. No segundo caso – capacidade tributária ativa –, teremos a instituição da relação obrigacional, norma individual e concreta, resultado da criação normativa e que também se mostra vertida em texto.

De maneira simples, podemos dizer que o resultado da competência é uma norma que informa que aquele sujeito que praticar a conduta “a” em um dado espaço “b” e tempo “c”, tem o dever de pagar ao sujeito ativo “d” a quantia advinda da aplicação da alíquota “e” à base de cálculo “f”. Lado outro, o resultado da norma individual e concreta indica a conduta específica que foi praticada, o tempo e o espaço em que essa conduta ocorreu, quem é o sujeito passivo e o sujeito ativo da relação obrigacional e o valor objeto da obrigação.

Mantendo essa ótica sobre o produto Paulo de Barros Carvalho afirma que o exercício da aptidão contida na competência tributária resultará na hipótese de incidência tributária, enquanto a capacidade ativa tributária resultará no fato jurídico tributário. A distinção elementar entre os dois resultados está, especificamente, no grau de determinação (do geral e abstrato para o individual e concreto)²⁰, apresentando esses dois, hipótese e fato, implicações normativas também distintas, o primeiro irá desaguar em uma consequência jurídica tributária e o segundo em uma relação jurídica tributária.

Feita essa primeira distinção é prudente também distinguir os tipos de normas gerais e abstratas que o sujeito competente produz em matéria tributária. Não é toda e qualquer norma geral e abstrata que será o exercício da competência tributária atribuída, existindo outras espécies de competência na seara tributária no ordenamento jurídico brasileiro que operacionalizam a arrecadação tributária. Podemos nomear essas distintas aptidões como (i) competência tributária, (ii) competência para legislar sobre Direito Tributário e (iii) competência regulamentar tributária.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 571.

¹⁹ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 265. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 268.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 2013; p. 186

1.2.2 Competência tributária, competência para legislar sobre Direito Tributário e competência regulamentar tributária

Para Luís Eduardo Shoueri, diante da existência de objetos distintos não é possível confundir *competência tributária* e *competência para legislar sobre Direito Tributário*, pois a primeira versa sobre a instituição de tributos e a segunda sobre normas gerais tributárias, não envolvidas na instituição do tributo²¹.

Essa distinção evidencia uma delimitação por exclusão. Enquanto a competência tributária possui uma hipótese específica e bem delimitada – instituição da norma geral e abstrata dos tributos indicados na constituição – a competência para legislar sobre Direito Tributário teria uma delimitação residual, podendo abarcar as demais questões de Direito Tributário como, por exemplo, prescrição e decadência, normas sobre deveres instrumentais etc.

Já a competência regulamentar está alocada em um momento, fundamento e finalidades distintos dos outros dois tipos de competência. O momento do seu exercício sempre será após a validade do resultado normativo do exercício da competência tributária ou da competência para legislar sobre Direito Tributário; o fundamento sempre será diferente da competência tributária e da competência para legislar sobre Direito Tributário, pois as duas primeiras possuem o seu alcance material imediatamente na CF de 1988, enquanto a competência para regulamentar terá fundamento na norma jurídica resultado do exercício da competência²² ou da legislação tributária; já no tocante à finalidade, a competência tributária programa a confecção de lei tributária para instituir o tributo, a legislação tributária para viabilizar a sua operacionalização, enquanto a competência regulamentar programa a edição de atos voltados à aplicação das leis ao caso concreto²³.

Um exemplo simplório evidencia bem a questão. O exercício da competência tributária do ICMS prevista no art. 155, II, da CF de 1988 irá resultar na lei de instituição desse tributo²⁴, a legislação fundamentada no exercício da competência para legislar sobre Direito Tributário

²¹ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 266.

²² KOURY, Paulo Arthur Cavalcanti. **Competência regulamentar em matéria tributária: funções, limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 136.

²³ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 259.

²⁴ Por exemplo no Estado de São Paulo essa a instituição desse tributo está na Lei nº. 6.374/89. In: SÃO PAULO. Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/compilacao-lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em 12 out. 2022.

prevista no artigos 24, 30 e 146, III, da CF de 1988 irá resultar em outros direcionamentos para auxiliar na precisão da instituição e cobrança do tributo²⁵, e, por fim, o exercício da competência regulamentar tributária irá resultar em um decreto, portaria, resolução etc., que determine procedimentos internos aos agentes do órgão público responsável ou a particulares contribuintes²⁶ na instituição, fiscalização, cobrança ou extinção da relação jurídica tributária.

O ponto relevante deste tópico é compreender que a diferença entre os tipos de competências existentes em matéria tributária determinará os contornos possíveis de análise de cada uma das ações existentes nelas respaldadas. Como esses planos de construção de linguagem são distintos em quantidade de elementos (do mais abstrato para o mais concreto) decerto existem mais balizas nas competências regulamentares tributárias²⁷ do que nos demais tipos de competências.

1.2.3 Outros elementos de recorte da competência tributária

Estamos analisando os vieses de aproximação gnosiológica da competência tributária. Até o presente momento a avaliação é geral do instituto, na busca de evidenciar como se dá a competência, quais os seus elementos, para que ela serve etc.

Não é objeto do presente trabalho, mas se mostra relevante também observar que a competência além de possuir os seus limites próprios diante da sua funcionalidade e dos seus contornos – tipo próprio de condicionamento –, também sofre influência de outros pontos externos no tocante à sua limitação, operada pelos princípios (gerais e específicos) e pelas limitações do poder de tributar.

A competência em si mesma é uma limitação e está associada a outras limitações que reforçam a ideia de um conteúdo normativo intensamente condicionado para poder produzir efeitos.²⁸

²⁵ Por exemplo a Lei Kandir, Lei Complementar n.º. 87/1996, e, no Estado de São Paulo a Lei n.º. 16.912/18 que determina ao contribuinte a utilização de selo fiscal de controle e procedência em vasilhames retornáveis em volume maior que quatro litros.

²⁶ Por exemplo, o Decreto n.º. 64.453/2019 que regulamenta o programa de estímulo à regularidade tributária.

²⁷ A competência regulamentar tributária possui limites de conteúdo, com esteio na legalidade, de destinatário, com foco na publicidade e participação e no seu conteúdo. Para além dos limites, também temos quatro funções essenciais (interpretação, fixação de alíquotas, execução e consolidação), que guiarão o vau por onde se pode caminhar. KOURY, Paulo Arthur Cavalcanti. **Competência regulamentar em matéria tributária: funções e limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

²⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 130-135.

Assim, os princípios e imunidades também realizam limitações às competências tributárias e devem ser considerados diante de seus conteúdos. O veio de permissão ao legislador complementar e, posteriormente, ordinário é muito estreito e deve respeitar na delimitação do campo de incidência as possibilidades fáticas permitidas pelo constituinte sob pena de inconstitucionalidade.

Assim, princípios, imunidades e demais elementos normativos constitucionais vão impactar no conteúdo da competência tributária.²⁹

1.2.4 A variação de conteúdo da competência tributária

O estudo da competência tributária tem como mote analisar primeiro os contornos metajurídicos envolvidos no desenho da competência tributária, para depois analisar o conteúdo de competência que foi conferida em termos de Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, mormente no tocante ao ganho de capital.

Como afirma Geraldo Ataliba a competência tributária é *rígida* na discriminação de rendas porquanto visa “*obviar a bitributação jurídica – o que se conseguiu amplamente*”, bem como “*assegurar efetivamente a autonomia financeira e evitar o conflito de competência em matéria tributária*”. Para alcançar essa finalidade o desenho tributário brasileiro no tocante a repartição de competência foi exaustivo e exclusivo³⁰.

A ideia de que a repartição se deu de maneira exaustiva e exclusiva levou muitos doutrinadores a afirmarem que diante da lógica do desenho do Sistema Tributário Nacional inexistente conflito de competência e que, na verdade, estamos diante de conflito no *exercício* da competência repartida e outorgada³¹.

Voltamos à indagação do quanto de aptidão foi conferido para posteriormente verificar se a possibilidade de exercício era efetiva e, em sendo, se foi realizada de maneira correta.

²⁹ Para verificar como os princípios informam e delimitam as normas de competência cf: (i) BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001; (ii) FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005; (iii) FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

³⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 24 e 66.

³¹ (i) GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 245; (ii) CHIESA, Clélio. Competência para tributar as operações com programas de computador (softwares). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. [S.l.], v. 9, n. 36, p. 41-53, jan./fev. 2001. p. 45.

Para verificar essa afirmação faz-se necessário avaliar primeiro as parcelas de competência que são conferidas na repartição e depois quais os limites existentes no seu exercício.

No tocante à parcela de competência atribuída é preciso verificar, como já afirmado, que uma coisa é o *conteúdo* da aptidão que se recebe e outra coisa, completamente distinta, é o *exercício* dessa aptidão. Como coloca Eurico Santi a competência tributária “*está ligada de um lado ao direito objetivo, que é a previsão normativa, e do outro, ao direito subjetivo, que é a permissão para criar tributo*”.³²

A análise em voga centra-se no direito objetivo conferido. A ideia subjacente, portanto, é constatar os aspectos de poderes conferidos para verificar se é possível o exercício pleno da autonomia existente nessa conferência de poder. Como lembra Alcides Jorge Costa em astuta crítica à corrente dicotômica, para quem defender a necessidade de normas gerais em matéria tributária disciplinada por legislação infraconstitucional significaria dar com a mão direita e tirar com a esquerda, é preciso antes de tudo “*saber o que foi dado*”³³. Essa é a nossa primeira busca, saber em até certo ponto o que foi dado em matéria de competência tributária relativa à tributação dos ganhos de capital.

Esclarece Paulo Ayres Barreto que a ideia de rigidez no sistema tributário brasileiro traduziu-se na descrição *minudente* dos elementos integrantes, “*repartindo competência, classificando tributos, estabelecendo direitos fundamentais dos contribuintes, fixando conceitos, repartindo receita tributária e vinculando produto arrecadado*”³⁴. Esse ponto é sensível e relevante ao presente trabalho, descrição minudente não quer dizer descrição exaustiva.

Aires Fernandino Barreto bem lembra que, obviamente, “*não se tem os contornos nítidos da hipótese de incidência, reservados à lei ordinária. Não obstante, cinzelada está a sua prefiguração, inscrita pela indicação da síntese do critério material, ou pela eleição dos contribuintes passíveis.*”³⁵

³² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O código tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à normas, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 322.

³³ COSTA, Alcides Jorge. Normas Gerais como instrumento de uniformização do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila (Coord.). **Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 16.

³⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 28-29.

³⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Imprensa; M. Limonad, 1998. p. 34.

A ideia de hipótese de incidência é bem delimitada por Paulo de Barros Carvalho no contexto da norma jurídica primária (hipótese e consequência) e determina a possibilidade da identificação de determinada ocorrência em um dado espaço e tempo.

Para tanto, o professor emérito afirma que a hipótese de incidência possui três critérios lógicos, o critério material (com um verbo e complemento), o critério espacial (com as coordenadas espaciais da ocorrência da ação) e o critério temporal (intervalo de tempo de observância da ação)³⁶. A verificação dos três critérios será determinativa para a completa ocorrência do fato jurídico relativo à incidência da hipótese jurídica, seja no campo das regras de conduta, seja no campo das regras de estrutura. Em outras palavras, só se terá a hipótese como completa e a juridicidade dos fatos quando os três critérios estiverem determinados explicita ou implicitamente³⁷.

Apesar de se colocar o critério material como núcleo e dele se tentar derivar os demais elementos, é necessário ressaltar que todos os critérios desse enunciado são imprescindíveis para a identificação do fato jurídico³⁸. Mesmo que a sua análise se dê em várias obras doutrinárias de maneira isolada, eles mostram-se intimamente relacionados entre si³⁹, existindo verdadeira “conexão constitucionalmente qualificada” entre eles, para usar a expressão de Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto.⁴⁰

O que verificamos, portanto, é a insuficiência constitucional da hipótese de incidência, mas a existência de algum conteúdo constitucional, que será distinto a depender de cada um dos impostos e das competências ali previstos, como bem coloca Ricardo Anderle:

[...] os núcleos rígidos das competências constitucionais para instituir cada um dos impostos previstos na Constituição são completamente diferentes. Cada um encerra determinada parcela de conteúdo construído constitucionalmente⁴¹.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 467.

³⁷ No presente trabalho realizamos um corte para análise exclusiva da hipótese de incidência, todavia é importante considerar que o próprio autor coloca que para termos o mínimo de sentido deontológico completo é preciso ter a visão tanto da hipótese quanto da consequência, com todos os seus respectivos critérios e que a falta de análise de qualquer um desses critérios impede a incidência. Idem, p. 467-468.

³⁸ Idem, Ibidem.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 138.

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. **ISS - construção civil – pseudo-serviço e prestação de serviço - estabelecimento prestador - local da prestação**. Revista de Direito Tributário – Revista dos Tribunais. São Paulo, ano 11, n. 40, abr./jun. 1987. p. 92.

⁴¹ ANDERLE, Ricardo. O papel da Lei Complementar na solução do conflito de competência. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). SOUZA, Priscila de (Org.) **50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 1111.

Tomando que a parcela de conteúdo construído constitucionalmente entre as diferentes competências tributárias de cada impostos são distintas em intensidade entre os critérios da hipótese de incidência, verifica-se que a descrição constitucional representa uma relação assimétrica com as normas gerais em direito tributário no ordenamento brasileiro.

A depender da maior ou menor intensidade do conteúdo constitucional na descrição da competência tributária haverá uma maior ou menor atuação do legislador complementar na produção da norma geral em matéria tributária⁴² e, por via de consequência, uma maior ou menor necessidade de lei complementar, bem como uma maior ou menor atuação do legislador ordinário.

Por recorte metodológico, decidimos não abordar de maneira expressa a ideia de tipos e conceitos constitucionais. Na nossa visão, como acima apontado, a Constituição apresenta sim conceitos em alguma medida e traz as balizas necessárias para que a competência tributária seja concedida e permita ao detentor exercer o seu exercício dentro das condições nela estabelecidas.⁴³

No presente trabalho cumpre observar qual é o conteúdo constitucional da hipótese de incidência tributária conferido ao legislador para a instituição do ganho de capital, a intensidade normativa da lei complementar instituída, bem como os aspectos gerais dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária. Iniciamos essa tarefa avaliando se há alguma ideia de ganho de capital na CF de 1988 com o objetivo direto de investigar o fundamento constitucional do tributo em estudo.

⁴² BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, ano 211, n. 213, abr. 2013. p. 53.

⁴³ Sobre o presente debate Cf: (i) ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. (ii) DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3 ed. Belo Horizonte: Forum, 2018. (iii) MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014. (iv) BARRETO, Aires Fernandes. **ISS na constituição e na Lei**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

II O PRIMEIRO ASPECTO

2 PRIMEIRAS NOÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL

2.1 GANHO DE CAPITAL: DO COMUM PARA O JURÍDICO

O percurso gerador de sentido de palavras e expressões impõe a necessidade de definições para o aprimoramento da utilização da palavra dentro de uma dada comunidade linguística.⁴⁴ É certo que as palavras podem ser dotadas de três problemas linguísticos que prejudicam o conhecimento do seu significado: ambiguidade, vaguidade e carga emotiva.⁴⁵ A ambiguidade refere-se à existência de dois ou mais significados; a vaguidade é a indeterminação, isso é, a impossibilidade de identificação de todas as características elementares na acepção utilizada, inviabilizando o apontamento de todos os acontecimentos correspondentes à expressão; esses dois primeiros problemas linguísticos ocorrem no plano semântico, enquanto a carga emotiva contida na força expressiva da palavra capaz de determinar o significado mais próximo tomado pelo intérprete ocorre no plano pragmático.

Como lembra Tárek Moysés Moussallem, essas imperfeições linguísticas são muito comuns na linguagem ordinária, cabendo à Ciência do Direito tentar eliminá-las, uma vez que não é possível expurgá-las definitivamente. Essa impossibilidade acarreta a tentativa de convivência harmônica com o defeito linguístico, assim como a busca pela identificação de situações e contextos que permitam a utilização da palavra com um grau maior de precisão.⁴⁶

Em um primeiro momento podemos pensar não existirem maiores problemas de vícios linguísticos na expressão jurídica “ganho de capital”, como o faz com a palavra Direito, por exemplo. A simplicidade da expressão aparenta trazer uma clara ideia de vantagem, lucro, aquisição, circunstância favorável sobre o capital. Segregando as palavras integrantes dessa expressão podemos avaliar situações interessantes.

A palavra “ganho” na significação comum apresenta a ideia de vantagem etc. acima trabalhada, em que pese o significado coloquial contemporâneo poder, em menor medida, é certo, também significar perda⁴⁷, apropriação indébita de bem alheio, roubo ou furto.

Quando a examinamos com o rigor técnico da Ciência do Direito e dentro dos pressupostos do Direito Tributário verificamos que também temos certas predisposições para

⁴⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 63.

⁴⁵ NINO, Carlos Santiago. **Introdução à análise do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 305.

⁴⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 32.

⁴⁷ Por exemplo, fulando foi ganho no celular.

ambiguidades, podendo manifestar a ideia de rendimento, lucro, vantagem, prêmio, remuneração, salários etc.⁴⁸

A noção de capital é mais controversa, pois possui um cabedal de significados, podendo ser um adjetivo, p. ex. perda capital, ou um substantivo, que na maioria das vezes está relacionado com uma ideia voltada para a economia, como bens em dinheiro ou em propriedades pertencentes a uma empresa. Para Thomas Piketty o capital pode ser definido como “o conjunto de ativos não humanos que podem ser adquiridos, vendidos e comprados em algum mercado”⁴⁹.

As significações ordinárias podem ou não coincidir com a ideia jurídica. A coincidência, ou melhor, a incidência de uma ideia significativa como jurídica pressupõe a encampação pelas proposições normativas do Direito Positivo desse significado⁵⁰. Como bem lembra Lourival Vilanova, sem “as proposições normativas do Direito Positivo, nenhum fato do mundo pertence ao universo jurídico.”⁵¹ É com essa ideia que percebemos que os significados, sejam os econômicos ou não econômicos, sejam os coloquiais ou cultos, somente serão tomados como relevantes se, e somente se, forem jurisdicizados pelo ordenamento de Direito Positivo.

2.2 GANHO DE CAPITAL NA CONSTITUIÇÃO

Na tarefa da identificação do significado da expressão “ganho de capital” para o Direito Tributário no Brasil a Constituição Federal é o primeiro marco normativo que devemos avaliar quando se fala de sistema tributário brasileiro, seja porque institui uma nova ideia de Direito e uma nova concepção de Estado⁵², seja porque traz título – Da Tributação e do Orçamento – e capítulo – Do Sistema Tributário Nacional – específicos com a delimitação de enfoque constitucional que permite isolar regras e princípios específicos na sistemática constitucional pertinentes aos tributos⁵³.

⁴⁸ MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 110.

⁴⁹ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 51

⁵⁰ Como lembra Paulo de Barros Carvalho citando Lourival Vilanova “o direito existe para incidir (e não “coincidir”) na região material da conduta, disciplinando as relações intersubjetivas.” **Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 109

⁵¹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 137.

⁵² SILVA, José Afonso da. **Os dois anos de vigência da constituição de 1988 e mudanças constitucionais**. In: **Direito Constitucionais: estudos e pareceres**. Brasília: Forum, 2014. p. 31.

⁵³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 423.

A matriz constitucional tributária brasileira, como já dito, é a mais extensa e minuciosa do mundo.⁵⁴ Isso significa dizer que se há uma figura tributária sendo utilizada por um dos entes políticos para constituir relações jurídicas essa figura deve estar de algum modo alicerçada no texto constitucional, pois é ali que foi concebida a ideia basilar do nosso sistema tributário⁵⁵.

A referência mais próxima da expressão “ganho de capital” na CF 1988 era a existente no inciso II do art. 155, que previa a possibilidade dos Estados instituírem adicional sobre o Imposto de Renda pago pelas pessoas físicas e jurídicas residentes nos territórios, delimitando de maneira específica a materialidade sobre os lucros, *ganhos* e rendimentos *de capital*. Entretanto, o inciso foi revogado pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993 e não teve aplicabilidade no nosso ordenamento, como trataremos adiante, situação que impede a sua consideração.

A partir daí não é possível verificar a expressão “ganhos de capital” denotando significação direta ou indireta no texto constitucional. Historicamente, a materialidade ganho de capital não foi dotada de relevância constitucional direta. Para não se ir muito longe, lembra Fernando Albino de Oliveira não haver destaque de regime jurídico constitucional ao ganho de capital na Constituição de 1967, mesmo com a emenda de 1969.⁵⁶

Noutro talante, lembra Modesto Carvalhosa que a falta de tratamento direto – sem relevo ou tratamento especial – nessa Constituição não significa que o legislador constitucional não se lembrou dessa forma de tributação no passado, pois no § 2º do art. 24 previu a possibilidade de deduzir o imposto sobre transmissão de bens imóveis que era de competência estadual sobre a renda auferida na transação de venda de imóveis⁵⁷, situação não mantida expressamente pela CF de 1988.

Vamos realizar esforço exegético para tentar avaliar os sentidos das palavras isoladas “ganho” e “capital” no texto constitucional atual.

A palavra “ganho” é vista no texto constitucional em duas passagens, nos artigos 201, § 11 e 218, § 4º. O primeiro relacionado aos ganhos habituais dos empregados para fins de contribuições previdenciárias e o segundo relacionado com o tipo de remuneração voltada para

⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 33.

⁵⁵ (i) CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 112; (ii) CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 566; (iii) ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 21.

⁵⁶ OLIVEIRA, Fernando Albino. Tributação sobre o ganho de capital e seu regime atual. **Revista de Direito Tributário – Revista dos Tribunais**. São Paulo, n. 13/14, 1980. p. 189.

⁵⁷ CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. **Revista de Direito Público – Revista dos Tribunais**. São Paulo, n. 1, 1967. p. 194.

os ganhos econômicos resultante da produtividade do trabalho como fomento à ciência, tecnologia e inovação.

Como coloca José Arthur Lima Gonçalves analisando tais artigos, ganho será para a CF de 1988 simplesmente ingresso, de forma descompromissada com a noção de saldo positivo, não podendo ser tomado de maneira isolada para fins de matriz de tributação⁵⁸, ou quando muito, deve ser melhor definido para demonstrar categoria própria ou não se confundir com outras materialidades constitucionais existentes. Apesar da corretude da afirmação sobre ingressos descompromissados com o saldo positivo, os dois artigos em referência aludem, quando analisados de maneira conjunta, a ganhos remuneratórios ou não remuneratórios com foco nas relações de emprego, o primeiro com aspecto arrecadatório e o segundo com aspecto indutivo de fomento.

O primeiro foca na remuneração que será a base para a contribuição previdenciária – ganhos habituais do empregado – e, portanto, com um viés tributário, mas restrito às relações de emprego utilizando essa ideia como base para contribuição social; o segundo prescreve estímulos aos sistemas de remuneração com participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade voltada para promoção da ciência, tecnologia e inovação, criando uma relação de retribuição entre os empregados e empregadores inseridos na área de ciência, tecnologia e inovação. De comum, é possível se identificar um “ganho” restrito às relações de emprego ou, melhor dizendo, advindos da relação de emprego.

Apesar de avaliar a ideia de “ganho” como ingressos de forma descompromissada, a referência restritiva da expressão às relações de emprego parece demonstrar que, apesar de uma primeira impressão válida como saldo positivo, a expressão “ganho” contida nesses artigos parece não se assemelhar ao ganho referente ao capital, pois em uma relação de emprego, via de regra, a remuneração não advém do capital, mas do trabalho.

É interessante notar que a ausência de abordagem dos ganhos de capital como matéria tributável na CF de 1988 permitiu ao legislador afastar-se de rigores técnicos e, conseqüentemente, produzir imprecisões no tocante à utilização da expressão ganho, mesmo que historicamente já se soubesse que a noção de ganho quando voltada para tributação sempre esteve crucialmente dissociada da ideia de remuneração ou pagamento pelo trabalho pela maioria dos sistemas tributários⁵⁹.

⁵⁸ GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 178.

⁵⁹ A afirmação de que os recebimentos advindos da renda e do capital (ganhos) é tomado como elemento crucial dos sistemas tributários pode ser conferida em: BAGCHI, A. Income or Capital? **Economic and Political Weekly**.

Já a palavra “capital” é utilizada em várias passagens no texto constitucional, com os mais diversos significados. Em matéria tributária a palavra é utilizada tanto se referindo à necessidade de redução dos impactos do IPI na aquisição dos *bens de capital* (art. 153, § 3º, IV), quanto com relação à imunidade do ITBI na incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica em *realização de capital* (art. 156, § 2º, I).

Na parte de Finanças Públicas, dos Orçamentos, área afeta ao Direito Financeiro, fala-se em *despesas de capital* (arts. 165, § 1º e § 2º⁶⁰, 166-A, § 5º, e art. 167, III), expressão repetida na parte da Educação (art. 212-A, XI), mas também com um escopo orçamentário. Ademais, a CF de 1988 também se refere a *capital* como elemento integrante das pessoas jurídicas ou relacionando-o com o investimento estrangeiro, situações que em nosso sentir não demonstram significação relevante em matéria tributária⁶¹.

A expressão voltada para o IPI aparenta designar bens de investimento permanente e que darão lastro à produção dos bens que serão comercializados e, assim, terão a incidência do IPI. De uma maneira mais direta e técnica podemos apontar como bens de capital aqueles classificados na contabilidade como ativo patrimonial fixo, permanente ou imobilizado⁶².

Já a expressão “realização de capital” para fins de ITBI aparenta abranger aqueles valores que são utilizados para a constituição de uma sociedade empresária⁶³ mediante alienação dos bens do sócio para a pessoa jurídica, ou como bem indica a doutrina comercialista⁶⁴, muitas vezes é o primeiro patrimônio da sociedade empresária, que corresponde à soma representativa do patrimônio dos sócios. Essa ideia também pode ser

Mumbai, v. 5, n. 43/44, 1970. p. 1781. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/4360646>. Acesso em 28 fev. 2022. Não é atoa que Henry Tilbery em 1982 ainda chamava a atenção da confusão feitas entre noticiários para sobre as rendas de capital e dos ganhos de capital, afirmando que rendas e ganhos detinham significação história distinta em matéria de tributação. **Lucro Imobiliário das pessoas físicas**: comentários ao Decreto-Lei nº. 1850/82. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1982. p. 154.

⁶⁰ Parágrafo suprimido na alteração realizada em 2021.

⁶¹ É certo que a palavra capital aparece em outros dispositivos da CF de 1988, todavia, tomamos a irrelevância desses dispositivos por não se relacionarem com matéria tributável. É o exemplo da palavra capital como referência a sede administrativa e financeiras de um Estado subnacional. Ver os artigos: art. 71, V; art. 165, § 1º; art. 165, § 5º, II; art. 166-A, § 5º. Aplicação de percentual em despesas de capital; art. 167, III, art. 172; art. 192; art. 212; art. 222, § 1º, § 4º; e no ADCT, art. 52; art. 107, § 6º.

⁶² PALSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1.177 (e-book). A associação da palavra capital ao ativo fixo também já restou reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, quando decidiu pela impossibilidade de créditos para fins de não cumulatividade do IPI dos bens que integram ao ativo fixo. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 593.772 SC-ED**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 30 abr. 2009.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schoubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 33.

⁶⁴ FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 21 ed. São Paulo, Atlas, 2020. p. 100. MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial: empresa, empresário e sociedades**. 42. ed. Rio de Janeiro: Forense. p. 172.

transposta para a parte de referência ao elemento integrante das pessoas jurídicas ou relacionado com o investimento estrangeiro.

Nesses casos, estamos diante de um patrimônio de afetação à finalidade de realização de investimento ou constituição de uma sociedade empresária. A realização será, portanto, a concretização do capital a essa dada finalidade. Por fim, no tocante ao Direito Financeiro as despesas de capital serão aquelas “relacionadas com a aquisição de máquinas e equipamentos, realização de obras, aquisição de participações acionárias de empresas, aquisição de imóveis e concessão de empréstimos para investimento”⁶⁵.

Decerto, essa suma de ideias contextuais constitucionais referente à expressão tomada de maneira isolada auxilia em uma primeira noção do que venha a ser ganho de capital, todavia, não permite uma concepção derradeira para fins de definição da matriz tributária para a construção normativa.

Embora com certa medida de imprecisão, é possível identificar algum conteúdo comum às diferentes ocorrências da expressão “ganho de capital” na Constituição, algo relacionado com a ideia de aumento do patrimônio.

Inexiste, assim, uma competência constitucional específica e explícita para tributar com referência direta aos ganhos (ou mais-valias) advindos do capital (ou do patrimônio) no texto constitucional de 1988.

2.3 GANHO DE CAPITAL COMO RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Essa constatação é reforçada pela verificação das materialidades constitucionais explícitas que contemplam taxas, contribuições e impostos, dentre os quais estão: importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, propriedade territorial rural, grandes fortunas, transmissão *causa mortis* e doação, operação com circulação de mercadorias, propriedade de veículos automotores, propriedade territorial urbana, transmissão *inter vivos* de bens imóveis e serviços de qualquer natureza, além da competência residual.

⁶⁵ Glossário – Despesa de Capital. Portal do Governo Brasileiro, Ministério da Economia. Disponível em: <http://plataformamaisbrasil.gov.br/ajuda/glossario/despesa-de-capital#:~:text=Despesas%20relacionadas%20com%20aquisi%C3%A7%C3%A3o%20de,concess%C3%A3o%20de%20empr%C3%A9stimos%20para%20investimento>. Acesso em 25 nov. 2020.

Tentando afunilar o corte investigativo, podemos afastar o ganho de capital da categoria das taxas ou das contribuições, aqui tomadas de maneira *lato sensu*, pois, no primeiro caso inexistente justificativa para a exação fiscal lastreada em exercício de poder de polícia ou diante da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição⁶⁶, bem como não há uma noção de parcialidade do tributo, uma vantagem ou benefício àquele que suporta a tributação diante de uma atividade estatal, uma correlação entre o custo da atividade estatal e o montante a ser arrecadado e não há uma destinação da arrecadação a uma dada finalidade específica, traços típicos das exações contribucionais, como lembra Paulo Ayres Barreto⁶⁷.

Dadas essas constatações preliminares, a indagação que nos vem à mente é: considerando que a materialidade do ganho de capital não está explícita na Constituição, ela está inserida em uma das competências constitucionais? Se sim, em qual e de que maneira?

Historicamente no Brasil a competência para se instituir o ganho de capital está amparada na materialidade para se instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Essa verificação resta patente na doutrina que não apresenta muitos elementos de discordância da validade dessa competência, principalmente quando avaliam o plano pragmático⁶⁸.

Para fins de exemplificação, valemo-nos da definição extraída do dicionário tributário empreendido por Hugo de Brito Machado:

Ganho de Capital – É uma expressão bastante utilizada em matéria de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. No âmbito do imposto de renda das pessoas físicas essa expressão designa o ganho que não decorre do trabalho do contribuinte. Na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, essa expressão designa o ganho que não resulta da atividade empresarial, vale dizer, não decorre da atividade mercantil, não resulta da atividade industrial ou comercial desempenhada pela empresa⁶⁹.

⁶⁶ Sobre taxas cf: RANGEL, Roberta Maria. **Limites Normativos da Taxa na Constituição Federal**. 2005. 187f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

⁶⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 124-125.

⁶⁸ Lembra Henry Tilbery que os ganhos de capital estão fundamentados desde os primórdios na legislação brasileira sobre o imposto de renda, citando como exemplo a previsão contida no §1º do art. 56 do Decreto Lei nº. 17.390/26 que previa a tributação da renda advinda do aumento de valor do ativo imobilizado decorrente de nova avaliação ou venda parcial. **A tributação dos ganhos de capital das pessoas jurídicas: comentários ao Decreto Lei nº. 1598/77**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1978. p. 33.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 91.

A doutrina aparenta não realizar maiores tergiversações sobre esse ponto, colocando os ganhos recebidos pelo capital dentro da noção competencial de renda e proventos de qualquer natureza, como se verifica, p. ex., na posição de autores como André Mendes Moreira⁷⁰, José Luiz Bulhões Pedreira⁷¹, Modesto Carvalhosa⁷²

De fato, não só no Brasil, mas também em outros ordenamentos a competência para instituir o ganho de capital na maioria dos casos apresenta-se atrelada ao poder para se tributar a renda. Como exemplo, podemos citar a Nova Zelândia, que nos primórdios instituiu uma base de competência distinta da tributação do ganho de capital em face da renda, mas que paulatina e progressivamente estendeu a definição de renda para abarcar o ganho de capital. Ou os Estados Unidos, onde também no início da tributação do ganho de capital não havia distinções entre aquele e a renda, sendo tributados nas mesmas bases e com as mesmas alíquotas⁷³; atualmente, contudo, embora ainda considerado como renda, tem estrutura de tributação distinta de outras fontes que também geram renda.

Lado outro, o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte entenderam por bem já iniciar a tributação de alguns tipos de ganho de capital em separado da renda, denominando uma base tributária específica de “*capital gains tax*”,⁷⁴ de modo a avaliar a variação patrimonial para fins de apuração do tributo, modelo também seguido por outros países de tradição tributária inglesa, como Canadá, África do Sul e Austrália.

Esse contexto histórico preliminar, seja no Brasil ou no estrangeiro, remete-nos para uma análise da instituição do ganho de capital sob os auspícios da materialidade para se instituir renda e proventos de qualquer natureza, apresentada atualmente no art. 153 da CF de 1988. Vamos avaliar essa materialidade.

⁷⁰ MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto de Renda sobre Ganho de Capital** - Necessidade de realização e disponibilidade do acréscimo Patrimonial: Estudo de Caso. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 228, 2015. p. 28-41.

⁷¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2.11 (20) – 2.17.

⁷² CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. **Revista de Direito Público – Revista dos Tribunais**. São Paulo, n. 1, 1967. p. 194.

⁷³ LITTLEWOOD, Michael. **Capital gains taxes: a comparative survey**. p. 2. Disponível em: <https://www.elgaronline.com/view/edcoll/9781784716011/9781784716011.xml>. Acesso em 11 jun. 2020. É interessante observar que a doutrina estrangeira quando avalia a distinção entre renda e ganho de capital faz uma avaliação meramente econômica, apontando cargas tributárias distintas.

⁷⁴ TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária e IBDT, 1977. p. 2.

2.4 ORIGEM DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA E DOS GANHOS DE CAPITAL

Antes de tomar o ordenamento brasileiro como nosso objeto de pesquisa mostra-se relevante observar algumas noções gerais sobre renda diante do aspecto histórico e das teorias que influenciaram a construção da ideia de renda atual, com foco na possibilidade de se tributarem os ganhos advindos do capital.

Segundo retrata Fernando Aurélio Zilveti em pesquisa de peso sobre as origens do Imposto de Renda, a ideia de renda e capital teve forte influência dos comportamentos tributários desenvolvidos na sociedade feudal existente na Inglaterra medieval.⁷⁵ Naquele tempo, utilizava-se da propriedade como instrumento de dominação política e os conceitos diretos ou indiretos de renda advieram da propriedade como meio de produção.

Antes de qualquer ideia de renda, o modelo de tributação que vigorava era a direta sobre o patrimônio. Existiam várias formas de tributação sobre o patrimônio e elas se davam de maneira sobreposta. Tal modelo tributário causava profundo desconforto aos contribuintes, que não sabiam *como, quanto* e para *quem* contribuir, situação que gerava inconvenientes e defeitos⁷⁶.

É importante consignar que dentre as tributações incidentes sobre o patrimônio já existiam algumas que gravavam os lucros obtidos da exploração da propriedade, o que reforça a tese da mutabilidade da tributação do patrimônio para a tributação da renda ou do resultado da exploração do patrimônio em alguma medida.⁷⁷

Diante da necessidade de trazer eficiência arrecadatória, buscou-se constituir uma valoração do patrimônio de maneira organizada para que se pudesse realizar a tributação possível naquele período de maneira mais eficiente. A solução foi medir o valor da terra diante do que ela seria capaz de produzir naquele ano de avaliação.

Kevin Holmes explica que na Inglaterra da idade média a terra, apesar de ser parâmetro de riqueza, dificilmente era vendida ou comercializada, não sendo objeto de valoração em si mesma diante da falta de mercado⁷⁸.

⁷⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. Imposto de Renda: indagações acerca do Nascimento do Tributo no Reino Unido. **RDTA - Dialética/IBDT**. São Paulo, n. 29, 2013. p. 167

⁷⁶ BOUCHER, Hércules. **Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro**. Tomo I, Parte Geral. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. p. 26/27.

⁷⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Op. cit.*, 2013, p. 174. Essa mutabilidade será revista, como veremos, tanto para justificar a tributação das grandes fortunas, como para ressaltar a relevância de tributar as mais-valias (*annual net wealth tax*), como também para justificar a tributação mais intensa isolada de bens do patrimônio como a propriedade imobiliária com cargas econômicas tributárias progressivas.

⁷⁸ HOLMES, Kevin. **The Concept of Income: a multi-disciplinary analysis**. IBFD: Amsterdam, 2000. p. 224; p. 221.

Nos Estados Unidos do Século XVIII⁷⁹, por exemplo, diferentemente da Inglaterra e do restante da Europa, a terra não detinha valor em si mesma pois ela era abundante e barata⁸⁰. Isso muda com a grande imigração populacional que se voltou para o descobrimento e exploração de recursos naturais, situação que levou rapidamente à valorização do valor da terra e dos negócios constituindo um verdadeiro mercado imobiliário, causando acumulação patrimonial de riqueza, o que levantaria azos de existência de capacidade contributiva para fins de tributação.

É nesse momento que se avalia a necessidade de se tributar não somente o produto advindo da propriedade – como medida de valoração desse signo presuntivo de riqueza – mas também aos acréscimos patrimoniais resultantes da valorização patrimonial em um dado período de tempo. Todavia, na Inglaterra, mantinha-se a ideia de renda focada exclusivamente no produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Não se aceitava nesse país a tributação da valorização patrimonial como se renda fosse, como vamos ver mais especificamente na história da tributação do ganho de capital.

As objeções inglesas à tributação do ganho de capital diante da mais-valia patrimonial não tiveram adesão em um primeiro momento nos EUA, que em 1862 decidiram tributar os lucros advindos da venda da propriedade imobiliária.⁸¹ Contudo, essa tributação nunca foi pacífica. Não é por outro motivo que em 1867 a Suprema Corte dos Estados Unidos no caso *Gray v. Darlington*⁸² concluiu que a exclusão da palavra “anual” da lei⁸³ não ocasionava maiores consequências para a tributação da renda e dos ganhos advindos do capital, pois a correta tributação somente se daria sobre o produto do rendimento anual advindo da propriedade ou do trabalho.

Para tanto, adotou-se a visão inglesa de que o capital é uma coisa e não um valor e, assim, os valores não realizados não poderiam ser tributados, principalmente diante da visão de que os valores não realizados decorrentes de acréscimo patrimonial não poderiam ser renda.

⁷⁹ A ligação em termos de imposto de renda entre os Estados Unidos e a Inglaterra se dá porque o presente imposto nasceu primeiro nesse país e em segundo naquele, sendo esses os dois primeiros países a instituir o presente imposto, que na origem era considerado um imposto de guerra. MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. **Notas sobre a tributação de ganhos de capital**. Dissertação (mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 1972. p. 17.

⁸⁰ Essa origem demonstra, em princípio, no Sec. XVIII um desinteresse pela tributação da valorização patrimonial. O patrimônio não se valorizava. Como lembra Sílvio Rodrigues, a utilidade e a raridade (escassez) é que provocam a apropriação privada que determine que o Direito considere determinada coisa ou situação um bem. **Direito Civil**: parte geral. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 110.

⁸¹ HOLMES, Kevin. **The Concept of Income**: a multi-disciplinary analysis. IBFD: Amsterdam, 2000. p. 224; p. 222

⁸² UNITED STATES. Supreme Court. **Gray v. Darlington**, 82 U.S. 15 Wall. 63 63 (1872). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/82/63/>. Acesso em 12 out. 2022.

⁸³ Civil War Income Tax Act 1867.

Assim foram afastados da tributação anual os ganhos de capital de aumento de valor decorrente de vários anos na venda de um imóvel percebida naquele ano.⁸⁴

A inserção do ganho de capital na renda não foi uniforme em todos os países, alguns inseriram-no nessa materialidade e outros tributaram-no de modo distinto, tudo reforçado por questões de matrizes históricas.

⁸⁴ "*Realization of a gain prevailed over the foundation notion of an accrued gain as the determinant of income.*" HOLMES, Kevin. **The Concept of Income: a multi-disciplinary analysis**. IBFD: Amsterdam, 2000. p. 224

3 RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

3.1 DOUTRINAS ECONÔMICAS, JURÍDICAS E FISCAIS SOBRE RENDA

Para além dessa pequena visão histórica, a definição do conceito de renda sempre teve uma forte interferência dos economistas. Em trabalho de relevo, que é citado por muitos doutrinadores⁸⁵, o argentino Horácio A. Garcia Belsunce faz importante construção sobre a ideia de renda diante das doutrinas econômicas, fiscais, na legislação comparada etc.⁸⁶

No que toca ao presente trabalho, mostra-se relevante abordar primeiramente a posição de Adam Smith. Esse célebre economista entendia que o trabalho era o valor real de todas as coisas e para tanto distinguia capital e renda. O capital, seja o circulante, seja o fixo, ou a relação entre eles, não seria objeto de tributação, mesmo diante da sua valorização, mas somente o produto advindo desse capital como fonte produtora. Ainda assim, para que se tributasse a renda era necessário antes proceder à recomposição do capital utilizado para aquele resultado. Essa visão parece ter se mantido como um princípio para se definir a renda com um todo: renda só existe depois da recomposição do capital gasto que a gerou.⁸⁷

A visão do economista estava ligada a uma ideia conceitual de renda como o produto novo, derivada de uma fonte produtora que pode ser denominada de salário quando esse produto derivar do trabalho, de lucro quando esse produto derivar do capital ou de juros quando esse produto derivar do empréstimo de capital. A fonte de produção tem aqui um fator relevante. Lado outro, será capital o acúmulo de valores que não foram utilizados no consumo, e os seus ganhos não podem ser tributados como se renda fossem, mesmo no seu mais amplo sentido.⁸⁸

Outro economista relevante em matéria de conceituação de renda foi John Stuart Mill.⁸⁹ O autor adotou as ideias de Adam Smith e David Ricardo para afirmar que renda é o produto derivado do uso da terra, enquanto capital pode ser conceituado como o resultado de poupança anteriormente formada diante de bens adquiridos. Tanto Stuart Mil, quanto aqueles

⁸⁵ Cf.: (i) QUEIROZ, Luis Cesar Souza. **Imposto Sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional**. 3 ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018. p. 107. (ii) CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional**. Noeses: São Paulo, 2015. p. 7. Etc.

⁸⁶ BELSUNCE, Horacio A. Garcia. **El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributário**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967. Recomenda-se a leitura integral do presente trabalho como fonte histórica. A abordagem dele no presente estudo se dará com o foco da compreensão do ganho de capital e, por isso, não vamos abordar a ideia específica de cada autor, mas pontuar aqueles que ofereceram conceitos que são mais manejados no dia a dia jurídico desse tributo.

⁸⁷ Idem. p. 18.

⁸⁸ Idem. p. 23.

⁸⁹ Idem. p. 45.

sobre os quais ele se arrimou para formular as suas conclusões colocavam que a renda necessitava de uma fonte de produção permanente. No tocante aos ganhos de capital, o autor também refutava a sua tributação diante da ideia de que esses formam-se com os resultados advindos do investimento da renda anteriormente auferida e, portanto, já tributada quando da sua percepção, situação no seu sentir que evitava dupla tributação.⁹⁰

Outro economista que influenciou o conceito de renda foi Irving Fisher, com a ideia de riqueza estática e dinâmica e a sua relação com a renda e o capital. Seria capital, assim, a riqueza estática, um fundo, que serviria para a geração da renda. Essa, por sua vez, seria esse resultado, medido diante do fluxo de serviços que decorrem de uma riqueza. Apesar da característica estática do capital, o autor afirma que não se pode confundi-lo com permanente e imutável. Para ele o capital é mutável – alterável – e a ideia de renda deve levar em consideração os ganhos e as perdas de capital.⁹¹

Para além das teorias econômicas de renda, podemos também avaliar as teorias jurídicas, ou denominada por Belsunce como teorias fiscais. Basicamente o autor argentino agregou um compilado de autores que segundo a sua perspectiva traziam em maior ou menor medida a possibilidade de constatação da existência de três teorias fiscais: (i) renda-produto (ou teoria da fonte); (ii) renda acréscimo patrimonial e, controversamente, (iii) legalista.

Tais teorias, de fato, em alguma medida, sofreram a influência das construções econômicas e jurídicas que vieram se desenvolvendo desde a gênese desse tributo na Inglaterra.

Primeiramente, a teoria da renda-produto é verificada quando se avalia que será renda o fruto periódico advindo de uma fonte permanente, sem que ocorra qualquer alteração quantitativa ou qualitativa dessa fonte. Um dos autores que são colocados como integrantes dessa teoria é Edwin Seligman, que usa a célebre analogia com a árvore e seus frutos para explicar a teoria (*Fruit and Tree Doctrine*).

Aponta o autor que se a árvore cresce e não é cortada, aumenta o seu valor no tempo, com o incremento de capital, uma vez que essa não foi separada do terreno. Já com o recolhimento dos frutos teríamos a renda como o produto advindo da árvore.

Tal autor também é considerado como um dos mais famosos dessa teoria por ter desenvolvido a ideia de realização, uma das pedras de toque da tributação da renda em grande parte dos sistemas tributários. Para ele há que se separar mensuração e separação. A mensuração sempre será perfeitamente possível, mas para a ocorrência da verificação da renda será

⁹⁰ BELSUNCE, Horacio A. Garcia. **El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributário**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967. p. 50.

⁹¹ Idem. p. 73.

necessário ocorrer a separação representada na disponibilidade diante da ocorrência de uma circulação e mutação do bem para moeda.

Noutro lado, temos a teoria conceitual da renda como acréscimo patrimonial. Essa teoria está lastreada em uma corrente de cientistas que buscavam ampliar a ideia contida na teoria da renda-produto. Basicamente essa corrente teórica advoga que existirá renda diante da mudança da capacidade econômica do contribuinte de maneira positiva.

Para Georg Schanz⁹² a ideia de renda prescindiria de elementos como periodicidade e da manutenção da fonte produtora, inovando ao afirmar o caráter dinâmico também do capital (ou do patrimônio) diante das oscilações valorativas que ele sofre em um dado período de tempo (ganhos e depreciações). Logo, para Schanz a determinação da renda independe da sua origem e da necessidade de uma fonte permanente, situação que lhe permitia afirmar ocorrer a existência de renda quando o beneficiário recebia doações ou presentes.

Outra característica marcante da obra de Schanz e que também é vista em outros precursores dessa corrente é o contraste com a noção de realização como inerente ao conceito de renda. Para esse autor não seria necessário que a renda fosse realizada para que ela estivesse presente. Como coloca Enzo Vanoi, existindo a consolidação do ganho ocorrido seria possível a tributação. Para ele a consolidação ocorreria com a junção ao patrimônio de riqueza nova de modo certo e estável, não definindo quando se daria essa situação.

Outros dois autores que ganharam destaque nessa teoria foram Robert Haig⁹³ e Henry Simons⁹⁴. Haig trabalhou a ideia de incremento líquido para satisfazer as necessidades em um dado intervalo de tempo, representado por dinheiro ou por coisas passíveis de avaliação. Em linha semelhante à defendida por Schanz sustentava uma ideia de capacidade latente de consumir que possibilitaria analisar o incremento patrimonial sem qualquer ligação com o seu exercício. No mesmo sentido é a linha de Simons, que aponta que renda é o exercício de controle sobre dados benefícios econômicos, respeitando sempre o montante do patrimônio inicial.

A importância de Schanz, Haig e Simons é tão grande para essa teoria que ela passou a ser denominada de sistema “SHS”. A análise conjunta dos modelos propostos por Haig-Simons também permitiu afirmar que os rendimentos integrantes da renda devem ser considerados em conjunto, submetido a um mesmo universo de alíquotas e tributado de forma

⁹² BELSUNCE, Horacio A. Garcia. **El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributário**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967. p. 45.

⁹³ HAIG, Robert. **The concept of income**: economic and legal aspects. In *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, 1921. p. 27.

⁹⁴ SIMONS, Henry. **Personal Income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago: Chicago University Press, 1938. p. 40.

progressiva, sob a tentativa de diminuir as desigualdades e fomentar a distribuição de renda, situação que atenderia aos ideais de igualdade e equidade, permitindo o aumento da arrecadação e de uma pretensa noção de justiça fiscal.⁹⁵

Para Bulhões Pedreira o modelo “SHS” não se preocupou em analisar o que é renda, mas sim o que eles gostariam que fosse com base em preocupação de justiça social em contextos econômicos totalmente diversos do brasileiro.⁹⁶ Apesar da crítica não parecer conclusiva, de fato a análise do contexto econômico, da realidade social e política, bem como dos elementos captados pela legislação parecem determinar o que vem a ser renda para determinado ordenamento.

De maneira geral ambos os modelos são passíveis de crítica, como explica Luís Eduardo Schoueri. Enquanto na teoria da renda-produto, que pressupõe uma fonte permanente e um ingresso regular, não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o ganho de capital decorrente da valorização patrimonial, os recursos advindos das loterias e dos jogos de azar, na segunda, em sua formulação original, deixa-se de lado o arbítrio do contribuinte interferir diretamente no acréscimo ou decréscimo patrimonial durante o intervalo temporal, gastando com consumo tudo o que tinha auferido. Ademais, não estariam explicadas as situações de tributação exclusiva na fonte ou dos não residentes diante do caráter instantâneo da remessa.⁹⁷

Por fim, a teoria legalista do conceito de renda é atribuída por Belsunce a Rubens Gomes de Sousa e Dino Jarach, para citar dois autores de relevo, entre outros. A ideia consiste em afirmar que renda é aquilo que o legislador competente apontar que é, sem necessitar utilizar quaisquer das teorias acima apontadas. A teoria confere uma ampla liberdade para o desenho do presente tributo ao legislador competente para instituí-lo.

A atribuição da presente teoria a Rubens Gomes de Sousa parece ser um tanto quanto controversa e ainda é motivo de refutação por parte de alguns doutrinadores que confrontam as conclusões de Belsunce com os últimos textos produzidos por Rubens. Com efeito, as críticas deveriam ser endereçadas ao próprio autor diante da variação de posição dogmática no transcurso de sua célebre carreira.

⁹⁵ ABREU, Alice G.; GRENNSTEIN, Richard K. Defining Income. **Florida Tax Review**. Florida, v. 11, n. 5, 2011. p. 295.

⁹⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1971. item 2.11, p.13-14.

⁹⁷ SCHOUERI, Luiz Eduardo. Conceito de renda e o art. 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e jurídica. *In*: ELALI, André; SANTOS, Kallina Flor dos; ZARANZA, Evandro (Coord.). **Direito Corporativo - Temas atuais: 10 anos de André Elali Advogados**. Quartier Latin: São Paulo, 2013. p. 344.

Como já bem abordado por Luiz Cesar Souza de Queiroz⁹⁸ em análise completa das principais obras de Rubens Gomes de Sousa sobre a ideia de renda, o autor em várias passagens durante a sua carreira defendeu uma ideia legalista de renda. Todavia, é possível verificar no transcorrer da sua obra uma defesa com maior ou menor ênfase. Ao final, o seu último parecer bem evidencia que ele encampou os pressupostos da teoria da renda como acréscimo patrimonial, focada na diferença entre renda e capital para defender a tributação somente da riqueza nova.⁹⁹

Votando ao ponto central da teoria legalista, é importante verificar que essa teoria pode fazer algum sentido em ordenamentos outros que permitem uma maior liberdade ao legislador para instituir o tributo, como se dá na maior parte dos países. Como enfatiza Mizabel Derzi, em tais casos há um “espaço de liberdade criativa mais amplo”¹⁰⁰, sem amarras constitucionais tais como as existentes no Brasil. Essas amarras não são apenas a vontade da doutrina, mas estão amparadas na vontade do legislador constituinte e na evolução histórico-político-jurídica do ordenamento jurídico nacional que apresentar características singulares, como já tratado.

Em que pese a conclusão acima ser compartilhada por grande parte da doutrina, é possível verificar a adoção da corrente legalista em pelo menos um caso pelo STF, como pode ser visto nos votos do Mins. Nelson Jobim e Ellen Gracie no RE nº 201.456¹⁰¹.

É certo que renda não é um fenômeno natural, que pode ser observado na natureza¹⁰². Entretanto, a sua definição dentro de uma dada língua, como todo e qualquer elemento do mundo linguístico, pode ser dada por um determinado jogo de linguagem, criando a realidade¹⁰³, seja ela natural ou não.

No contexto da renda, a sua ideia conceitual estará vinculada sempre a um ordenamento jurídico específico. É nele que devemos verificar o jogo de linguagem existente diante das mais diversas adaptações e necessidades de uma dada jurisdição, não se podendo falar em um conceito universal seja pela economia, pela contabilidade, pelo direito ou pela história. A ideia de renda, portanto, será restrita a uma dada comunidade.¹⁰⁴

⁹⁸ QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. **Imposto Sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018. p. 132-141.

⁹⁹ Considerando os pareceres emitidos entre 1947 (o mais antigo) e 1973 (o mais recente).

¹⁰⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente do imposto de renda**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 15.

¹⁰¹ Julgamento que será detalhado nesse trabalho.

¹⁰² MACDONALD, Graeme. **The Taxation of 42 usiness income**. Aligning taxable income with accounting income. London: The Institute for Fiscal Studies, 2002. p. 3.

¹⁰³ FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3 ed. São Paulo: Annablume, 2007. p. 155.

¹⁰⁴ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogos com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 57.

No caso do Brasil, como veremos, a ideia de renda possui uma determinada particularidade diante dos vários debates doutrinários, judiciais, legislativos e fiscais de modo geral. Em que pese existirem essas particularidades, é certo que, em maior ou menor medida, a formulação de uma ideia de renda, e as questões afetas ao ganho de capital, sofrem forte influência das notas gerais apontadas neste capítulo, seja pelo viés histórico, econômico ou jurídico-fiscal.

Não houve a adoção pura e estrita de uma dessas teorias, mas a adoção fragmentada de cada uma delas em diferentes momentos históricos que, quando somadas e triadas, apresentam a ideia geral de renda que podemos ter atualmente no ordenamento jurídico brasileiro que, por sua vez, impactaram na ideia da tributação do ganho de capital.

O legislador brasileiro deixou evidente a encampação das ideias tanto de renda-produto, quanto da renda acréscimo, como pode ser visto no art. 43 do CTN. Todavia, a análise de alguns elementos particulares do nosso ordenamento é relevante.

3.2 BREVE DELINEAMENTO HISTÓRICO-CONSTITUCIONAL DA EXPRESSÃO “RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA”: A SINTAXE

Como bem elucida Gregorio Robles “todo ordenamento é suscetível de ser escrito, isto é, de ser convertido em palavras”¹⁰⁵. As palavras escritas estão no núcleo do processo comunicacional encetado pelo Direito.¹⁰⁶ A função da escrita está na objetivação daquela ideia de conduta que se quer ver cumprir de maneira organizada durante certo lapso temporal, determinado ou não.

Essa afirmação apesar de parecer trivial auxilia-nos no início do percurso de sentido sobre a ideia de renda e proventos de qualquer natureza diante das mais variadas legislações constitucionais existentes no Brasil no tempo, para depois passarmos à análise da significação e dos usos pragmáticos encetados em nosso meio nos tempos atuais.

¹⁰⁵ ROBLES, Gregorio. **Direito como texto**. São Paulo: Manole, 2005. p. 2.

¹⁰⁶ Essa é a afirmação de Alfredo Augusto Becker: “*O mundo jurídico é um mundo mesquinho. Ele substitui o mundo dos fatos reais por um universo de palavras. Onde há uma floresta amazônica, o legislador determina que deva existir uma flor de papel. Tudo se converte em papel e em signos gráficos no papel: as palavras. Os próprios juristas passam a vida a investigar palavras, a escrever palavras a propósito de palavras.*” BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: Lejus 1999. p. 51.

A instituição do imposto de renda no Brasil ocorreu em 1922 por força do art. 31 da Lei nº. 4.625¹⁰⁷, o qual tinha na sua redação a ideia de um tributo anual devido por pessoas físicas e jurídicas que fossem residentes no território nacional e que incidiria sobre “o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.”¹⁰⁸ Nessa época, a constituição não possuía a delimitação de competência para a instituição do imposto de renda, sendo a previsão do imposto eminentemente legal – infraconstitucional.

A Constituição de 1934 foi a primeira a conter previsão expressa da outorga de competência à União para a instituição do tributo sobre a renda¹⁰⁹, acrescendo à competência para instituir o imposto sobre a renda a previsão de tributação sobre os proventos de qualquer natureza.

As demais constituições mantiveram na sua essência a redação da Constituição de 1934¹¹⁰. Isso pode ser bem observado nas Constituições de 1937, 1946, na Emenda Constitucional nº 18 de 1965 e na Constituição de 1967, bem como a sua posterior modificação pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

A Constituição de 1988 seguiu a previsão das demais e estabeleceu em seu art. 153, III, a competência para a União instituir e cobrar o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Todavia, diferente das demais que a antecederam, acresceu a descrição no § 2º, I, que o imposto *será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade*.

Ademais, em sua primeira versão, a Constituição de 1988 também previu em seu art. 155, II, a outorga de competência aos Estados para tributar a renda e proventos de qualquer natureza, em imposto denominado ordinariamente de Adicional de Imposto de Renda, que

¹⁰⁷ Há uma discussão se a tributação constante no Alvará de 1808 (décima urbana) ou como se deu no imposto sobre vencimentos dos Cofres Públicos Gerais no art. 23 da Lei nº. 317/43 (extinto dois anos depois e que voltaria em alguns momentos a ser cobrado sobre os dividendos e os lucros) podem ser considerados como as primeiras tributações sobre a renda no Brasil, seriam assim a gênese do imposto. Entretanto, de fato, a palavra renda de maneira global só aparece na legislação de 1922. Sobre a discussão ver: CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1994. p. 250 e NOBREGA, Cristovam Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil**: um enfoque da pessoa física. Brasília: Receita Federal, 2014. p. 31.

¹⁰⁸ Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

¹⁰⁹ Na Constituição do Império de 1824 a palavra renda era utilizada para regular questões relacionadas ao sufrágio (arts. 92 a 95) e a administração das cidades e vilas (art. 169). Já na Constituição Republicana de 1891 a expressão já recebe uma acepção tributária, quando trazia a vedação dos Estados de tributarem os bens, renda ou serviços da União e uns dos outros (art. 10), além de outras significações financeiras (arts. 5º e 34, 4º).

¹¹⁰ Com algumas alterações de exclusão do que seria tributado sobre o signo renda e proventos de qualquer natureza, ora excluindo a renda cedular de imóveis (1934) ou o custo das diárias pagas ao poder público (1967 e 1969), ora não fazendo nenhuma exceção (1937, 1946 e 1965).

incidiria sobre percentual dos lucros, ganhos e rendimentos de capital auferidos por pessoas físicas ou jurídicas e apurados pela União¹¹¹.

Tal tributo foi revogado pela Emenda Constitucional nº 3/1993, depois do Supremo Tribunal Federal – STF ter declarado a inconstitucionalidade da sua instituição pelos Estados sem a devida lei complementar para prevenir o conflito de competência (art. 146, I, da CF)¹¹².

É interessante notar, a título histórico, que essa manipulação do imposto de renda pelos Estados foi primeiramente obstada pela inexistência de regulamentação por lei complementar e, posteriormente, as justificativas apresentadas pela Câmara dos Deputados para extinguir essa competência basearam-se em três fundamentos: tributo de baixa arrecadação, conflito entre estados para instituição e dificuldades operacionais criadas aos contribuintes¹¹³. Esses fundamentos poderiam ser sanados, em tese, com a edição da lei complementar¹¹⁴ em matéria tributária, o que evidencia argumento circular¹¹⁵ e a extinção de competência não por fundamentos jurídicos, mas eminentemente políticos.

Portanto, atualmente a competência que permite à União instituir e cobrar imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza encontra respaldo constitucional no art. 153, III e no § 2º, I, do mesmo artigo.

¹¹¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: (...) II – adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 136.215 RJ**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, 16 abr. 1993. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 140.887-1/RJ**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 14 mai. 1993; e, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 28/SP (Tribunal Pleno)**. Relator: Sydney Sanches. Brasília, 12 nov. 1993.

¹¹³ A justificativa de que o Adicional de Imposto de Renda era um tributo de baixa arrecadação foi apresentada primeiro na Subemenda nº. 08/1992 apresentada pelo Deputado Roberto Freire. Essa justificativa é um tanto quanto estranha pois nunca se possibilitou plenamente essa modalidade de imposto. Já no voto do relator da emenda na Câmara, Deputado Benedito Gama, se verifica essas três justificativas de maneira muito clara. E, também, uma contradição como anteriormente apontada. Como o tributo nunca foi operacionalizado integralmente não era possível saber do seu potencial de arrecadação, se haveria conflitos com a existência de uma lei complementar e, também, se seria difícil de operacionalizar pelos contribuintes. BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº. 48-C, de 1991**. Proponente: Luiz Carlos Haully. p. 141; p. 207. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC3/Camara/EC003_cam_14121992_preco_m_pec48c.pdf. Acesso em 09 out. 2019.

¹¹⁴ Considerando o que dispõem o art. 146 da CF de 1988 que compete à lei complementar em matéria tributária evitar o conflito de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais de direito tributário.

¹¹⁵ Fala-se em argumento circular porquanto a função da lei complementar em matéria tributária é regular o conflito de competência entre os Estados e solucionar as dificuldades operacionais de maneira geral e abstrata. Logo, se inexistente uma lei complementar há chance de ocorrer o conflito de competência e, por sua vez, as dificuldades operacionais. Assim, a questão de fundo para não instituição desse tributo foi num primeiro momento a tentativa de instituição sem lei complementar, afastada pelo judiciário, e posteriormente a sua extinção pelo poder Legislativo diante de problemas que seriam solucionados com a produção da lei complementar.

Diante dessa breve elucidação histórica sobre a origem da competência constitucional da União para tributar renda e proventos de qualquer natureza, vamos caminhar pelo vau constitucional e analisar primeiramente o núcleo dessa materialidade.

O objetivo é responder ao claro questionamento acerca da existência da ideia de renda e proventos de qualquer natureza na Constituição brasileira. Para além dessa análise, iremos verificar qual a função e o significado dos demais atributos que se apresentam inseridos na ideia de renda e proventos de qualquer natureza, como a ideia de patrimônio, de pessoalidade, bem como as noções de generalidade, universalidade e progressividade que deverão informar o exercício da competência para instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza para, ao fim e ao cabo, trazer qual foi a competência conferida pelo legislador constitucional e, com isso, os seus limites e contornos para instituir os ganhos de capital no Brasil.

3.3 HÁ UMA IDEIA CONSTITUCIONAL PARA “RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA”? A SEMÂNTICA

Como já colocado na exposição sobre competência tributária, a Constituição inaugura e demarca os primeiros parâmetros sobre tributação, dividindo atribuições impositivas para os entes federados. A Constituição o faz tanto para impostos, como para taxas e contribuições. Todavia, especificamente com relação aos impostos ela determinou um rigor maior na repartição de competências, delimitando de maneira positiva as materialidades previamente destacadas como passíveis de instituição de tributo e prevendo, de modo subsidiário, como medida de fechamento estrutural sistêmico, também competência – e procedimento legislativo – para instituir-se tributação sobre materialidades que o legislador não previu como possíveis quando do desenho legislativo estrutural da Carta Magna, como bem estabelecido no art. 154, I, ou ainda, permitindo, em casos extraordinários, o manejo de competência impositiva não prevista e também a possibilidade da invasão de competência atribuída a outros entes, conforme previsto no art. 154, II.¹¹⁶

Essa harmonia estrutural apresentada demonstra o fechamento sistêmico em matéria de impostos; a competência como já dito é rígida, taxativa e exaustiva, com notas de intensa condicionalidade. Com isso quer-se dizer que no exercício da competência tributária para

¹¹⁶ No olhar de Geraldo Ataliba essa visão minuciosa da repartição de competências se deu porque o constituinte colocou os impostos como fonte principal, predominante e decisiva para obtenção dos recursos públicos os impostos. **Imposto sobre a renda.** *In*: Revista de Direito Tributário, n. 60. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 210.

instituição dessa espécie tributária ou estaremos diante de uma materialidade explícita ou estaremos diante de uma materialidade residual ou extraordinária. Não há espaço para outra hipótese de competência tributária em matéria de impostos.¹¹⁷

No tocante à renda e proventos de qualquer natureza, temos uma materialidade explícita, delimitando que a União somente pode instituir impostos valendo-se dessa competência diante do que possa se enquadrar dentro de renda e proventos de qualquer natureza de maneira *lato sensu*. Pode se utilizar dessa competência saturando ou não completamente a materialidade. Mas então, o que vem a ser “renda e proventos de qualquer natureza” quando olhamos exclusivamente para a Constituição?

A pergunta delimita, faz o primeiro recorte. Mas mostra algumas possibilidades para além dela.

3.3.1 O verbo do critério material

Como bem lembra Paulo de Barros Carvalho, para a correta identificação da hipótese de incidência do tributo o seu critério material deverá indicar um “verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.”¹¹⁸

Uma primeira corrente afirma que há liberdade aos legisladores complementares e ordinários para escolher o verbo que será inserido no critério material da hipótese de incidência do imposto renda e proventos previsto no art. 153, III, da CF de 1988 dentro de uma gama de possibilidades sintáticas diante do complemento externado. Como explica Julia de Menezes Nogueira, a escolha pode se dar tanto entre *auferir* ou *pagar*, o que demonstra, na sua visão, a recepção constitucional do mecanismo de tributação do imposto sobre a renda na fonte.¹¹⁹ Para essa autora a previsão constitucional contida no inciso I do art. 72 da CF de 1988¹²⁰, incluído pela revisão constitucional nº 1 de 1994, traz azos de recepção ao mecanismo de retenção na fonte, o que justifica a abertura competencial para escolha dentre pagar ou auferir renda e proventos na construção do critério material.

¹¹⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 79

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 318.

¹¹⁹ NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto Sobre a Renda na Fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 56.

¹²⁰ Art. 72: (...) I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações.

Essa ideia pode ser refutada por dois argumentos. O primeiro é o apresentado por Paulo Ayres Barreto que explica que em razão desse tributo ter caráter pessoal, geral, universal e progressivo e obedecer a capacidade contributiva a “expressão renda e proventos de qualquer natureza deve se associar necessariamente ao verbo auferir”.¹²¹ A utilização do verbo “pagar”, por exemplo, seria uma dissociação de tais princípios e uma deturpação da ideia de capacidade contributiva. O segundo argumento é extrajurídico e apesar de não ser objeto da análise ora proposta permite, para fins de proposição sobre o objeto, verificar uma lógica também econômica na escolha constitucional do verbo auferir.

Como explicar o Professor Luís Eduardo Schoueri¹²² a teoria da incidência econômica dos tributos permite para fins de política fiscal compreender que alguns tributos bastante diversos são economicamente equivalentes e pautados na ideia de renda.¹²³ Para compreender essa teoria é preciso partir da premissa de que a base da tributação em termos econômicos sempre será considerada diante da renda dos indivíduos, em uma ideia de fluxo econômico do capital. O papel dos tributos seria captar os momentos em que essa renda se manifesta. Na visão do autor, com supedâneo nas noções de finanças públicas de Richard Aberl Musgrave e Peggy B. Musgrave, o imposto pode impactar o fluxo familiar em três momentos, quando a renda é recebida, poupada ou consumida.

Essa perspectiva, com algumas nuances, também fora apresentada no Direito Tributário Brasileiro por Rubens Gomes de Sousa¹²⁴, que diante da consciência de que não se estava a falar de elementos jurídicos, afirmou categoricamente que a incidência econômica permitia a compreensão dos tributos diante de uma classificação ao mesmo tempo simples e compreensiva.

Para o autor os tributos poderiam incidir sobre a: (i) renda produzida, mas em momentos anteriores ao processo de sua distribuição, sobretudo anteriores ao seu consumo ou investimento, que são estágios subsequentes à distribuição. Nessa espécie poderiam ser classificados o imposto de renda da pessoa jurídica, o IPTU e o ITR, considerando que esses tributos serão abonados pela renda produzida pelo capital; (ii) renda distribuída, etapa seguinte do processo econômico, mas anterior ao seu destino final, como ocorre com o imposto de renda

¹²¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda: Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Regime de Fonte**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 112. No mesmo sentido é a posição de GONÇALVES, José Arthur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 187.

¹²² É importante ressaltar que, apesar de usarmos um dos pressupostos da doutrina do Professor Titular para respaldar a nossa posição, ele, na verdade, se identifica mais com a corrente impugnada, pois para ele as ideias constitucionais são tipos que devem ser consolidados pela lei complementar em matéria tributária.

¹²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. Saraiva: São Paulo, 2017. p. 73.

¹²⁴ SOUSA, Rubens Gomes. **Ideias gerais sobre impostos de consumo**. Revista de Direito Administrativo, n. 10. Rio de Janeiro: FGV, 1947. p. 56-57.

da pessoa física; (iii) renda poupada ou reinvestida, momento da constituição de reservas ou na transmissão de propriedade; (iv) renda consumida, modelo em que os tributos incidem sobre os vínculos obrigacionais, como circulação de mercadorias do ICMS, serviços do ISS, produção de produtos industrializados etc.

Adotando a classificação de Rubens Gomes de Sousa podemos perceber que a renda produzida e a renda distribuída podem se juntar em uma só espécie ou momento atualmente, a de renda auferida. As outras duas formas de renda, poupada e consumida, dão completude à ideia de maneira que há três momentos de renda no Brasil, momento do recebimento, da poupança/investimento e momento do consumo.¹²⁵

Essa noção, em que pese não poder ser tomada de maneira isolada para fins dogmáticos jurídicos, auxilia compreender que, com relação ao art. 153, III da CF de 1988, estamos diante do primeiro momento – renda auferida – o que justifica por outros vieses a inclusão do verbo auferir no presente artigo.

Essa afirmação pode ser constatada pela própria repartição de competência tributária existente no sistema jurídico brasileiro. Se o verbo for distinto, poupar, acumular, manter por exemplo, estaremos diante de signos de tributos outros como o IOF, IPTU, IPVA; quando tivermos de pagar, prestar, comercializar etc. estaremos diante de uma ideia de consumo e, por sua vez, diante de impostos como o ICMS, ISS, IPI etc. A utilização do verbo de uma dessas classes nas outras pode implicar em dadas situações em conflito de competência e distorcer o mecanismo do imposto, travestindo-o de características outras que não estavam determinadas para constituição desse tributo.

Logo, podemos concluir que para fins de construção da Regra Matriz de Incidência Tributária a liberdade do legislador complementar e ordinário estará adstrita somente à utilização do verbo auferir, sendo a utilização de qualquer outro verbo desbordamento da competência constitucional.

Firmada a premissa de identificação do verbo auferir, vamos analisar o complemento “renda e proventos de qualquer natureza” e verificar as nuances que envolvem o conhecimento dessa parte do tributo e que permite o melhor conhecimento da competência constitucionalmente conferida.

¹²⁵ Conclusão também adotada por SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 76.

3.3.2 O complemento do critério material

Uma primeira análise da etimologia da palavra “renda” pode ser vista diante dos mais variados idiomas, situação que pode ser base para confusões e inconvenientes, como lembra Horácio A Garcia Belsunce. Avalia o autor argentino que a expressão “renta” ou “retrato” no castelhano e a sua equivalente no francês “revenue” derivam da palavra latina “reditus” que, por sua vez, tomada como “reddere” significa rendimento, como “redire”, significa retornar e também pode ser vista como algo que se repete ou se volta a dar. Já a expressão em língua inglesa “income” significa aquilo que ingressa ou entra, enquanto no alemão podemos ter duas acepções com significados diferentes, “einkommen” que equivale significativamente a “income” ou “ertrag” que equivale a um produto periódico que se repete.¹²⁶

As diferenças significativas acima expostas já demonstram a possibilidade de confusão conceitual diante das variações que temos em diferentes línguas, o que demanda a cautela do intérprete na importação do direito estrangeiro, pois podem existir habitares distintos para expressões traduzíveis entre idiomas distintos.¹²⁷

Mary Elbe Queiroz antes de adentrar na significação técnica da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” apresenta pesquisa sobre a sua etimologia significativa na língua portuguesa. Na visão da autora, “renda” é termo plurívoco que pode assumir as seguintes acepções: produzir, pagar, restituir, tecido, xadrez, teia, obra de malha, receita, rendimento, quantia recebida, censo, fruto, lucro líquido, benefício, produto, lucrativo, aquisição, ganho, riqueza, fatura, quantia recebida periodicamente. No caso de proventos, podemos ter como significação: resultado, lucro, crédito, aquisição, renda, ganhança, conquista, vantagem financeira, remuneração dos profissionais liberais ou dos servidores públicos, ou ainda, pagamento regular recebido do Estado por militar inativo. Cada uma delas diante de um contexto específico pode apresentar a correta significação¹²⁸.

A autora lembra, com base nas lições de Paulo de Barros Carvalho, que a linguagem jurídica contida nas leis parte de uma linguagem natural corriqueira na ação do legislador, mas que se apresenta permeada por locuções técnicas.¹²⁹ Essa junção, na maioria das vezes resulta em vagueza e ambiguidade, como já tratado neste tópico. A suposta indefinição significativa é

¹²⁶ BELSUNCE, Horacio A. Garcia. **El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributário**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967. p. 9

¹²⁷ LEGRAND, Pierre. **Como ler o direito estrangeiro**. São Paulo: Contracorrente, 2018. p. 27.

¹²⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. **O Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2013. p. 67-68.

¹²⁹ Idem. *Ibidem*.

que traz para o intérprete a compulsoriedade de eliminar as imprecisões significativas em certos contextos. Aqui estamos diante da norma constitucional, esse é o contexto. A norma fundamental, para utilizar a expressão de Hans Kelsen, é o ponto de partida e ao mesmo tempo o núcleo de regresso da primeira análise significativa das expressões voltadas para as materialidades tributárias no Brasil.

Se verifica tanto o que foi conferido em matéria de competência tributária, quanto o que foi tomado como recebido – diferentes perspectivas diante de diferentes atores em um mesmo fenômeno. Analisando somente a regra de competência, podemos dizer que aqui temos uma primeira norma geral e abstrata com uma verificação genérica e posteriormente uma norma individual e concreta com uma subsunção específica, essa voltada para o agir do legislador no exercício da competência. O controle se dá em dois momentos interpretativos e que devem ocorrer em uma sequência lógica de primeiro a genérica e depois a específica.¹³⁰

Vamos voltar-nos em um primeiro momento para a subsunção genérica. Esse tipo de subsunção interpretativa permite a análise diante de alguns vetores. Podemos fazer uma análise semântica horizontal, isso é, tentar buscar no próprio texto constitucional outras referências positivas ou negativas que informem o que é “renda e proventos de qualquer natureza”, como lembra Alcides Jorge Costa, espécie de busca lastreada na coerência das normas constitucionais, especialmente as relativas ao sistema tributário¹³¹; ou podemos fazer uma análise semântica vertical, buscando no tempo e espaço (passado, presente ou futuro) outras significações que tenham impactado na decisão do constituinte para utilização dessa expressão na CF de 1988, com uma análise eminentemente histórica, atraindo para o texto constitucional a significação.

Perceba uma sutil diferença, a denominação de análise semântica horizontal também pode ser qualificada como interna, pois considerará, em um primeiro momento, somente elementos contidos nos textos existentes dentro da própria Constituição. Já a análise semântica vertical parte de uma ideia de que aquilo posto no texto constitucional foi ali tratado por um agente que detinha um repertório conceitual histórico significativo prévio ou, em algumas teorias, uma visão de que esse conceito histórico significativo se dará *a posteriori*¹³².

¹³⁰ GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e argumentar**. v. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020. p. 31.

¹³¹ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979. p. 80.

¹³² Há um elemento cíclico infinito entre elas. Sempre vai haver um elemento objetivo e um elemento subjetivo no processo de construção de sentido. Essa divisão conceitual vertical e horizontal serve somente para categorizar as doutrinas (ou argumentos) apresentados diante do critério do local onde eles buscam o conceito de renda. Na verdade, mesmo que uma interpretação caminhe para os lados, estremando conceitos, ela deve em algum momento ir para frente ou para trás. Na verdade, sempre se analisa passado e futuro para determinar o presente. IVO, Gabriel. **O Direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Construtivismo Lógico-Semântico**. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 65.

3.3.3 Análise semântica vertical: análise de incorporação constitucional no tempo de outros dispositivos legais

É certo que atualmente não há consenso doutrinário sobre a existência ou não de um conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”¹³³, existindo dois polos bem delimitados, o primeiro afirmando que há alguns elementos sistêmicos que permitem conceituar características mínimas de “renda e proventos de qualquer natureza” na Constituição e o segundo afirmando que essa função ficou a cargo do legislador complementar por uma própria inteligência do constituinte (art. 146, III, “a”).

Por trás dessa discussão está a arquitetura de um pressuposto lógico-interpretativo situado como premissa na análise da norma de competência que encerra a seguinte questão: as normas constitucionais de direito tributário ao outorgarem poderes dizem qual poder estão a outorgar ou permitem que o receptor do poder desvele o seu conteúdo, seja ele o legislador complementar ou ordinário?

A proposta de análise da Constituição sob um prisma vertical traz de volta a indagação sobre a competência constitucional veicular tipos ou conceitos. Os tipos permitiriam que a ideia constitucional fosse formada com elementos futuros com o delineamento de uma lei complementar, enquanto os conceitos apresentam uma ideia constitucional prévia, não necessariamente suficiente para a imposição do tributo, mas imutável no seu conteúdo por uma lei infraconstitucional. Nomeamos de análise semântica vertical para o futuro os tipos, e análise semântica vertical para o passado os conceitos, partindo do critério do norte temporal para a busca do conceito.

Vamos agora nos aprofundar nessa ideia em face de “renda e proventos de qualquer natureza” no intuito de avaliar se temos um conceito constitucional para essa expressão, e caso afirmativo, delimitar qual é esse conceito.

É importante lembrar à exaustão que cada sistema tributário possui as suas particularidades que influem na interpretação dos destinatários da norma¹³⁴. No caso do Brasil, as peculiaridades do nosso sistema tributário trazem necessidades ímpares no momento de interpretar, pois há muitos elementos que restringem a atividade legislativa tributária relativa à

¹³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 204

¹³⁴ As particularidades de um sistema tributário se iniciam pela tradição, história e os hábitos de um povo, como lembra (i) BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimos da Constituição**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 8. (ii) GROVES, Harold Martin; CURRAN, Donald J. **Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States**. Madison: University of Wisconsin Press, 1974. (iii) VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 4. ed. Noeses: São Paulo, 2010. p. XXXV. “Cada sistema (jurídico) tem uma órbita pessoal, material espacial e temporal de validade”.

competência. A questão possui um ponto matemático restritivo, quanto mais elementos forem colocados no processo interpretativo, mais restrito será o caminho do intérprete.¹³⁵

Voltando à nossa indagação, o primeiro dado que temos é que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” foi inserida em âmbito constitucional em 1934. Em tese, desde lá se conhece a significação – ou alguma significação – do que vem a ser “renda e proventos”. Mesmo que possam existir situações de mutação na identificação das características desse conceito é certo que um bom ponto de partida é uma análise vertical para trás, avaliando o que era “renda proventos de qualquer natureza naquela época”.¹³⁶ Esse exercício presta-se a identificar o sentido técnico jurídico da expressão, não se contentando somente com a ideia dos dicionários diante da especificidade do discurso jurídico que deve se lastrear no texto normativo.¹³⁷

É de Rubens Gomes de Sousa a afirmação de que a ideia de renda em 1934 não se diferenciou muito do instituído em 1926 com o Decreto nº 17.390 de 26 de julho¹³⁸, que à época disciplinou o modelo de tributação da renda que estava vigente na Lei nº. 4.984/1925, com forte influência do modelo francês. O que se verificou nesse diploma foi um imposto de renda da pessoa física do tipo composto, com duas fases, uma “proporcional e variável com a categoria e a outra complementar e progressiva, recaindo sobre a renda global” (§ 2º do art. 1º).

Nessa época já se falava que renda seria o rendimento bruto, considerados aqueles derivados do capital do trabalho ou da combinação de ambos (art. 22), enquanto abordava sobre proventos de maneira tímida e geral, tratando de uma hipótese de dedução de “juros e *outros proventos que perceber* dos capitaes aplicados em títulos de dividas publicas as importâncias correspondentes aos impostos que onerarem os titulos respectivos e as despesas feitas com o pagamento de comissões”.

No caso das pessoas jurídicas, o foco era nos rendimentos líquidos que era o resultado das receitas totais com a dedução de certas despesas ou as importâncias pagas aos associados na conta de lucro (p. ex. arts. 53, 54 e 55).

¹³⁵ Bem lembra Paulo de Barros Carvalho: “Nunca é demais repetir que as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria no corpo escrito da lei. Advém daí que, muitas vezes, um único dispositivo não seja suficiente para a compreensão da regra jurídica, em sua integralidade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até sair dele, fazendo incursões pelo sistema.” **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 292. Cf. GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

¹³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 209.

¹³⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuição: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 33. O renomado professor da USP faz referência à GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo: Estudos de Teoría y Metateoría del Derecho**. Tradução de Joedi Ferrer y Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999. p. 229.

¹³⁸ SOUSA, Rubens Gomes. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950. p. 72.

Aqui uma constatação interessante já apontada neste trabalho: o modelo constitucional de 1934 foi a primeira oportunidade em que se verificou a incorporação da ideia de renda e proventos contidos na legislação. Ou seja, a ideia constitucional do que era “renda e proventos de qualquer natureza” em que pese ter sido forjada na legislação infraconstitucional, passou a ser, então, constitucionalizada¹³⁹.

A finalidade de trazer a ideia de renda para a Constituição era simples: visou-se elaborar um conceito jurídico de renda para a finalidade eminentemente fiscal com o intuito de apresentar segurança jurídica elementar para a sua utilização como base de tributação, situação que não era possível diante do conceito econômico de renda muito utilizado à época.¹⁴⁰

Perceba que aqui o legislador constituinte já tinha como modelo legislativo-tributário a proeminência necessária de uma rigidez constitucional e esboçou de maneira direta a tentativa de fechamento significativo e jurídico de um dado econômico¹⁴¹.

Naquela oportunidade, é importante perceber, apesar de existirem críticas, havia um consenso sem maiores discussões – até mesmo pela incipiência científica do Direito Tributário no Brasil – de que a ideia de renda apresentava-se como o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos.¹⁴²

Aqui já se adotava sistemática de estruturação tributária de separação entre patrimônio e os valores que esse gerava no exercício de uma atividade – utilização – voltando o objeto da capacidade contributiva galgada no signo presuntivo de riqueza rentística em detrimento da propriedade. Foi nessa oportunidade que também houve a migração da ideia de propriedade para patrimônio, como toda disponibilidade possuída por determinada pessoa que possa produzir riqueza¹⁴³.

Passado esse período, outro marco temporal importante para fins de identificação da ideia de “renda e proventos de qualquer natureza” foi o ano de 1965, quando da promulgação da Emenda Constitucional nº 18, que antecedeu e influenciou o Código Tributário Nacional atualmente vigente. Foi nessa oportunidade que se discutiu em bases constitucionais a necessidade ou não da expressão *proventos de qualquer natureza* no texto constitucional.

¹³⁹ CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o Estudo da História Legislativa do Imposto de Renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários**. São Paulo: Atlas, 1996. p. 214.

¹⁴⁰ SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de renda: tratamento tributário dos títulos de renda fixa. In: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). **Pareceres – 3: Imposto de Renda**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976. p. 275.

¹⁴¹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: Lejus, 2004. p. 145-150.

¹⁴² CORREA, Walter Barbosa. *Op. cit.*, 1996, p. 214.

¹⁴³ CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. **Revista de Direito Público – Revista dos Tribunais**. São Paulo, n. 1, 1967. p. 188.

Como defendido pelo Anteprojeto elaborado pela Fundação Getúlio Vargas para a Comissão de Reforma Tributária do Ministério da Fazenda, a expressão proventos seria desnecessária, pois se empregada em referência à remuneração dos servidores públicos estaria incluída como um tipo geral de renda, além da ideia de renda e rendimento ser suficiente para abarcar todos os acréscimos patrimoniais decorrentes do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, sendo irrelevante o caráter periódico¹⁴⁴. Todavia, no final a expressão proventos permaneceu sob o receio de que sua exclusão causasse uma limitação proposital de algum rendimento que se tinha o intuito de abarcar.¹⁴⁵

Lembra Rubens Gomes de Sousa que a sua proposta foi para substituir a palavra proventos – considerada fortemente com a significação de remuneração dos servidores públicos – pela expressão “ganhos de capital”, na tentativa de adequar semanticamente a expressão para designar os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos na ideia de renda. Essa ideia foi rechaçada por uma questão de tradição na utilização da expressão proventos, que veio a ser reforçada pelo CTN instituído em 1966.¹⁴⁶ O segundo relatório produzido nessa época ainda justificou essa escolha pela tradição como elemento relevante para impedir a União de desconfigurar o imposto de renda transformando-o em imposto sobre o patrimônio.¹⁴⁷

Das pesquisas empreendidas nesse contexto histórico constitucional é possível constatar que a preocupação com a manutenção da palavra proventos na competência da renda não foi com o intuito de manter uma abertura significativa referente a quaisquer ganhos, mas sim para evitar uma fuga da tributação por parte dos que recebiam pensões e aposentadorias diante de novas teses que poderiam surgir.

Há aqui uma lacuna no resultado dessa discussão interna dentro da comissão. Segundo Rubens Gomes de Sousa a manutenção da palavra proventos foi justificada como situação apta a abarcar todos e quaisquer ganhos dentre o resultado advindo do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, enquanto a comissão teria se prendido a uma tradição na tributação dos aposentados e pensionistas.

¹⁴⁴ Ministério da Economia do Brasil. **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965. p. 24.

¹⁴⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro. O Objeto e o fato gerador do Imposto de Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários**. São Paulo: Atlas, 1996. p. 60. Rubens Gomes de Sousa traz interessante relato colhido na comissão que analisava a Emenda n. 18/65 sobre inclusão da expressão proventos. Primeiro que ele não deveria ser enquadrar na ideia de renda, pois assim ele seria redundante; e segundo, apesar de existir uma definição legal do que venha a ser proventos falta uma conceituação genérica. Imposto de renda: tratamento tributário dos títulos de renda fixa. In: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). **Pareceres – 3: Imposto de Renda**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976. p. 276.

¹⁴⁶ Idem. Ibidem.

¹⁴⁷ Ministério da Economia do Brasil. **Reforma Tributária Nacional**. Fundação Getúlio Vargas: Rio de Janeiro, 1966. p. 92. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12403>. Acesso em 22 mar. 2021.

Não foi por outro motivo que Geraldo Ataliba¹⁴⁸ e Modesto Carvalhosa acentuaram que a ideia conceitual de proventos está relacionada ao agente público e que de algum modo evidencia uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos, não podendo ser utilizada para todos os acréscimos patrimoniais.¹⁴⁹

Luciano Amaro sustenta que a palavra proventos aplicada constitucionalmente no texto de 1934 possui acepção lata, uma vez que o capital e o trabalho, na origem, também geram proventos, como juros, alugueis, salários, honorários etc.¹⁵⁰

A grande questão é se houve ou não uma mutação constitucional¹⁵¹ na significação da palavra nesse momento histórico. Vamos tratar melhor da significação da palavra proventos na CF de 1988 e no CTN no capítulo referente à lei complementar.

Importante observar que, nesse momento do trabalho, apesar da ideia de proventos poder gerar alguma dúvida, a ideia de renda como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos novamente se mostrou arraigada no cotidiano constitucional brasileiro, situação que proporcionou a concretização e consolidação do conceito quando da promulgação do CTN.¹⁵²

Não é sem razão que doutrinadores de peso como Ricardo Mariz de Oliveira¹⁵³, Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁴, Eduardo Bottallo¹⁵⁵, para citar alguns, afirmam de maneira categórica que quando da utilização pela CF de 1988 da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” o legislador constituinte encampou a ideia previamente estabelecida que dava

¹⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. **Periodicidade do Imposto de Renda**. Revista de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 92.

¹⁴⁹ CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. **Revista de Direito Público – Revista dos Tribunais**. São Paulo, n. 1, 1967. p. 193.

¹⁵⁰ AMARO, Luciano. **Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 11. São Paulo: CEEU e Resenha Tributária, 1986. p. 405

¹⁵¹ Como coloca Paulo de Barros Carvalho o direito é sempre mutável em função dos giros culturais da própria sociedade, seu sentido é alterado, ainda que permaneça exatamente com o mesmo suporte físico da lei. Reforma Tributária e o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira; *et al* (Coord.). **Direito Tributário e a Constituição**: homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 714. Sobre mutação constitucional, Cf: BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015.

¹⁵² A ideia tomada no art. 43 do CTN tomou emprestado o conceito de renda da legislação norte americana, que havia sedimentado no caso da Suprema Corte *Eisner v. Macombe* (1919) que renda era os ganhos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”. ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 229; p. 237.

¹⁵³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 208.

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 678.

¹⁵⁵ BOTALLO, Eduardo. **Imposto sobre a renda**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 108.

validade à concretização estabelecida no art. 43 do CTN, que por sua vez era constitucionalmente originada da CF de 1934 e havia sido debatida em 1965¹⁵⁶.

Os doutrinadores não estão afirmando que os preceitos do art. 43 do CTN compõem, atualmente, a ideia constitucional, em uma nítida inversão hierárquica interpretativa tributária entre a constituição e a lei complementar. Mas que o pressuposto constitucional que confere validade às diretrizes contidas no art. 43 foi mantido, preservando a arquitetura da ideia de renda e proventos anterior que dá constitucionalidade a esse artigo.

Essa constatação tem uma razão de ser, como lembra Ricardo Mariz de Oliveira, para quem quando a Constituição adota termos técnicos “esses devem ser compreendidos em seu significado peculiar no ramo científico a que pertencem e, tratando-se de termos já existentes no direito anterior,” devem nortear a compreensão da significação da nova ordem.¹⁵⁷ É o que Paulo Ayres Barreto bem coloca como “uso dos juristas em contexto anterior à instalação da nova ordem jurídica”¹⁵⁸, para justificar que as “convenções linguísticas preexistentes devem ser um primeiro e importante parâmetro na busca das significações constitucionais”.¹⁵⁹

A ideia é bem colocada por Andrei Piten Velloso. Não se deve no início do processo interpretativo partir da ideia de significados constitucionais próprios. A presunção, *prima facie*, é de adoção de conceitos anteriores – recepcionados – em detrimento da noção de conceitos autônomos. Para o autor gaúcho, deve “o conceito preexistente ser levado em consideração desde o início do trabalho exegético.”¹⁶⁰ Essa concepção, contudo, não afasta a análise diante dos padrões normativos exclusivamente constitucionais, em um segundo momento, para se avaliar se ocorreu a completa ou parcial incorporação da ideia anterior, ocasionando, inversamente, um conceito constitucional parcial ou totalmente autônomo, ou ainda, para constatar-se a inexistência desse.

Analisando especificamente o contexto da inserção de “renda e proventos de qualquer natureza” na CF de 1988, Ricardo Mariz de Oliveira reforça esse argumento esboçando justificção para a adoção das noções históricas apresentadas anteriormente. Para o autor, é patente a existência de um significado técnico-jurídico de “renda e proventos de qualquer natureza” no ano de 1988, noção que em nenhum momento foi afastada pelo Supremo Tribunal

¹⁵⁶ Essa constatação se baseia na ideia de Andrei Pitten Velloso que estabelece que a alteração de uma significação deve ser demonstrada nas referências textuais: “Quando se pretenda romper com tais significados, deve-se indicá-lo, implícita ou explicitamente, transmitindo o sentido inovador, sob pena de se prejudicar, ou impossibilitar, a compreensão. VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 266.

¹⁵⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 208/209.

¹⁵⁸ Idem. *Ibidem*.

¹⁵⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 37.

¹⁶⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *Op. cit.*, 2005, p. 267.

Federal – STF. E a encampação fica clarividente pelo fato da CF de 1988 ter mantido o sistema da sua antecessora com algumas pequenas modificações.¹⁶¹

Todavia, percebe-se que até o presente momento ainda não conseguimos afirmar de maneira positiva qual é o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza na CF de 1988. Temos somente algumas balizas que apontam para a recepção constitucional de renda como o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos e o conceito de proventos tomado como qualquer outro produto que não fosse adstrito a qualquer dessas situações, o que confere azos, preliminarmente, de recepção constitucional ao art. 43 do CTN, bem como aos seus elementos.

Esse caminho, apesar de trazer algumas balizas, não é satisfatório. Tomando que a matriz constitucional quando positivada pode ser total ou parcialmente exaurida, afirmar que a definição do art. 43 do CTN foi recepcionada, ou que os seus pressupostos foram mantidos, não responde o que é a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” por inteiro na Constituição, apesar de trazer um elemento que pode coincidir com o todo ou não.

De fato, a ideia constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza” mistura-se entre os elementos tomados de uma suposta matriz constitucional e a ideia infralegal vindicada historicamente. Ao que parece não é possível desmembrar o que é “renda e proventos de qualquer natureza” na CF de 1988 e no CTN, quando consideramos as definições conotativas e denotativas ali estipuladas. Há uma suficiência histórica em se considerar renda como produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos, e proventos como os demais crescimentos patrimoniais, positivando uma teoria de renda como acréscimo patrimonial.¹⁶² Talvez por isso essa discussão não seja tão trabalhada na doutrina atualmente.

O que se verifica dessas construções é que diante da definição de renda pelo CTN não seria necessário para a operatividade do instituto perquirir qual é a matriz tributária como um todo. A ideia de renda como resultado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como proventos como sendo os demais ganhos aí não apresentados mostrou-se legislativamente como aceita e transposta historicamente na matriz constitucional, situação que daria plena validade ao art. 43 do CTN.

Tomando essa ideia é pertinente avaliarmos se o conceito *prima facie* incorporado resta inalterado quando tomado dentro da Constituição. Em que pese haver certa adequação

¹⁶¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 209/210.

¹⁶² Sobre a suficiência histórica cf: BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preço de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 69. São as palavras do autor: “Vê-se, pois, que o conceito de renda como acréscimo patrimonial ou riqueza nova vem desde a origem desse imposto no Brasil, mesmo à época em que não radicado na Constituição.”

entre a ideia recepcionada e a constante no ordenamento atual parece que o legislador constituinte trouxe outros elementos que devem ser considerados na presente conceituação de maneira complementar.¹⁶³

3.3.4 Análise semântica horizontal: análise sistêmica constitucional

A análise semântica horizontal determina dentro da CF de 1988 qual pode ser o parâmetro normativo para determinação de um significado relevante constitucionalmente.

3.3.5 Renda e proventos na Constituição

Para Roberto Queiroga Mosqueira, quando o legislador constituinte se valeu da expressão renda e proventos, apesar da sua consagração na história constitucional, ele descuidou da precisão semântica da palavra.¹⁶⁴ Isso porque nas diversas passagens constitucionais que se vale dessa palavra ele usou a expressão renda com significação distinta. Mas a maior dificuldade está na forma que o significado da palavra renda se deu, diferentemente de uma proposição lógica, de apresentação de características conotativas ou de indicação de exemplos denotativos, o constituinte definiu renda por sua causa de produção. Logo, “conhecesse o significado da palavra ‘renda’ não por suas características particulares, peculiares e, sim, pela identificação das causas que a produzem, pelos fatos que geram a ‘renda’”¹⁶⁵.

Isso mostra que a ideia de extremar o conceito é relevante, mas quando se vai para a construção positiva ainda há elementos que necessitam ser melhor trabalhados internamente na Constituição. O autor coloca que há cinco acepções diferentes no texto constitucional para a palavra renda, são elas:

¹⁶³ (...) com o advento da Constituição Federal de 1988, o legislador constituinte ampliou ou adotou outra concepção de renda, ao estabelecer a competência dos Estados para instituir *adicional de imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital* art. 155, II, da CF/88, eliminado pela EC 3/93). ROLIM, João Dácio. **O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza**. Revista de Direito Tributário, n. 67. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 219.

¹⁶⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 49.

¹⁶⁵ Idem. *Ibidem*.

- (i) como sinônimo de receitas tributárias e demais ingressos públicos, tratado como gênero dos quais a renda tributária é uma espécie e com a finalidade de distribuição de competência da União e Municípios para arrecadar e distribuir todos os ingressos públicos (arts. 29 e 48);
- (ii) como renda nacional, regional ou *per capita*, com a finalidade de delimitar um contingente nacional, regional ou de classe da população brasileira para fins estatísticos de medida e aplicação de políticas públicas (arts. 43, §2º, IV, 192, VII e 201, II);
- (iii) na perspectiva de somatória de rendimentos, com a finalidade de outorgar a propriedade dos rendimentos pagos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios das rendas e proventos incidentes na fonte sobre os rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem (arts. 157, I e 158, I);
- (iv) enquanto rendimento do trabalho, com a finalidade de outorgar uma imunidade do imposto sobre a renda e proventos para os maiores de 65 anos com rendimentos exclusivos do trabalho (art. 153, §2º, II – revogado pelo art. 17 da EC nº. 20/98);
- (v) como produto do capital, com a finalidade de esclarecer a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal em matéria do adicional de imposto de renda, bem como garantir a tributação da renda proveniente do capital lastreados em títulos públicos seja emitido por qualquer um dos entes (arts. 151, II, 155, II – revogado pela EC nº. 03/93 – e art. 161).

Dentre essas cinco, as duas últimas apresentam um indicativo de renda como produto do capital ou do trabalho, sem que seja preciso valer-se da utilização do CTN. Ou seja, renda garante o exercício da competência tributária constitucional para se tributar o produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos. Para Mosqueira esses normativos, mesmo que revogados, trazem a ideia de renda colocada na CF de 1988 quando do seu desenho.

Nessa altura, portanto, com relação a renda, as definições constitucionais verticais e horizontais encontram-se. Mas o autor, ainda na CF de 1988, faz uma diferenciação entre renda e proventos. Estes são tomados, na sua visão, como rendimentos recebidos a título de aposentadoria ou pela razão de uma atividade laborativa que cessou, mas ainda produz frutos. A sua conclusão arrima-se primeiro nos artigos 40, 93 e 201 da CF de 1988 e artigos 17, 20, 53 do ADCT e, depois, no art. 151, II da CF de 1988.¹⁶⁶

Na visão do autor, o conceito de “proventos” quando analisado isoladamente na CF de 1988 estaria correlacionado com as aposentadorias ou valores recebidos pelos agentes públicos em decorrência da cessação da atividade exclusivamente.

¹⁶⁶ MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996. p. 59/64. No mesmo sentido: (i) MODESTO, Carvalhosa. **Imposto de renda** - Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional. Revista de Direito Público, n. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. p. 193; (ii) ATALIBA, Geraldo. **Periodicidade do Imposto de Renda**. Revista de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 92.

Analisando a alteração na Constituição ocorrida depois da publicação da obra acima citada, é possível verificar, no art. 37, XI, por exemplo, que a ideia de proventos apresenta-se como um tipo de espécie remuneratória, confirmando os preceitos anteriores que apontavam proventos como rendimentos de aposentadoria ou remuneração dos agentes públicos, situação que é confirmada pelo § 1º do art. 100, § 1º e § 1º-A do art. 149 e art. 249, todos da CF de 1988, o que resta confirmando pelos dispositivos do ADCT.

A noção apresentada no inciso XI do art. 37 é a mais genérica, pois coloca “proventos” como uma espécie remuneratória qualquer dentre várias existentes, como salário, soldos, pensões, subsídios. Mas em todo o contexto constitucional não verificamos a possibilidade de identificar “proventos” como algo diferente de uma espécie remuneratória. Na acepção isolada, ele se caracteriza como uma das espécies remuneratórias, não abarcando uma acepção geral e indefinida. Verifica-se como aposentadoria ou um tipo de remuneração dos agentes públicos.

Já a expressão “de qualquer natureza”, na visão do autor, apresenta uma necessária abertura semântica ampliativa pela utilização de uma locução adjetiva aposta ao substantivo “proventos”. Assim, ao correlacionar “proventos” com a expressão “de qualquer natureza” temos também o alcance de todas as “quantias recebidas de qualquer espécie, de qualquer origem, sem que haja necessidade de que tais vantagens, derivem, exclusivamente, do trabalho, do capital e da aposentadoria”¹⁶⁷.

Isso quer dizer que, na visão do autor, apesar do rigor significativo das demais expressões vinculando-as à causa de produção, altera-se o conceito isolado e se permite considerar ingressos de outras fontes quaisquer que existam, mas que não foram nominadas, tais como “quantias recebidas de qualquer espécie, de qualquer origem, sem que haja necessidade de que tais vantagens, derivem, exclusivamente, do trabalho, do capital e da aposentadoria”¹⁶⁸.

Veja que aqui há um distanciamento da “lógica constitucional” contida na semântica da palavra “proventos” e que pode também se aplica à palavra “renda” se analisarmos que o termo “de qualquer natureza” também se aplica a ela, perdendo a necessidade de identificação da causa de produção. A causa, portanto, não é mais relevante, pois qualquer causa é apta para gerar renda, na visão do autor.

¹⁶⁷ MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996. p. 64-67. Posição também empapada por: (i) CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda**: perfil constitucional e temas específicos. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 35 e (ii) MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 96.

¹⁶⁸ MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. *Op. cit.*, 1996, p. 64/67.

Talvez a conclusão de que a expressão “de qualquer natureza” tenha aberto a possibilidade para a consideração de todo e qualquer ingresso também não esteja bem alicerçada no tocante aos proventos, pois se poderia tomar a ideia de “qualquer natureza” como pensões, aposentadorias e fontes semelhantes – com ingresso periódico e gratuito – não importando a natureza, situação que não permitiria a abertura levantada.

A ideia de “qualquer natureza”, na nossa visão, não transbordou a noção de gênero remuneratório que abarca a noção de “proventos” em todo o tecido constitucional. O mote verificado no art. 37, XI, da CF de 1988 traz um limite significativo à ideia de “qualquer natureza” – remuneratória –, demonstrando que não possui o condão de abarcar todo e qualquer recebimento.

Logo, não é possível a abertura pretendida porque a indiferença da natureza está ligada somente à ideia de proventos e não a todo e qualquer recebimento.

A ideia de renda parece ser maior que a noção de proventos, inclusive a abarcando¹⁶⁹. Da análise dos elementos que compõem a noção de renda como produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou do aumento patrimonial como um todo, e de proventos como qualquer gênero remuneratório no contexto do serviço público, percebe-se que este último pode estar dentro da noção de renda.

Essas constatações ainda prescindem de outras avaliações relevantes para o conjunto significativo “renda e proventos de qualquer natureza”.

3.3.6 Princípios materiais e deveres de medida na renda e proventos

Como já colocado, o legislador quando atribui competência tributária o faz com certos parâmetros procedimentais que torna o exercício da competência atribuída uma atividade extremamente condicionada. No caso do exercício para se tributar “renda e proventos de qualquer natureza” temos não só os elementos diretamente relacionados, como o que é renda e o que vêm a ser proventos, mas também outras normas pressupostas do sistema que devem ser igualmente observadas para a concretização da relação obrigacional tributária.

¹⁶⁹ GONÇALVES, José Arthur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 174.

Humberto Ávila divide essas normas de observância prévia em dois tipos: princípios materiais e deveres de medida.¹⁷⁰ No caso de “renda e proventos de qualquer natureza” compete ao legislador quando da instituição do tributo observar primeiro os princípios materiais da dignidade da pessoa humana e a proteção da liberdade e da propriedade.

A dignidade da pessoa humana como elemento de observância determina que dentre as alternativas possíveis para se instituir o tributo deve ser escolhida aquela que privilegie o homem como fim e não como meio. A consequência prática de colocar o homem como fim resulta na tributação do que for disponível em lugar de gravar com tributação despesas relevantes à manutenção do indivíduo e da família, evitando-se tributar o mínimo vital¹⁷¹.

A proteção à liberdade e à propriedade apresenta uma observância resultante de uma tensão elementar ao Direito Tributário, pois enquanto seja assegurado o direito à liberdade e à propriedade (art. 5º, *caput*, XXII e art. 170), é permitida a interferência nesses direitos por meio da tributação, restringindo-os. Como essa restrição é uma exceção, ela deve ser tomada em contornos e controles rígidos delineados pela competência. Dentre esses está a proibição de restrição de eficácia mínima da propriedade e liberdade, que quando não observada, resulta em confisco.

O mínimo vital e a vedação de confisco são balizadores claros de limitação material para o exercício da competência tributária para se instituir tributação de renda e proventos de qualquer natureza. Para além dessas normas materiais que balizam a atividade do legislador, também há os deveres de medida na repartição da obrigação tributária. Dentre esses está a observância da igualdade, da proporcionalidade e da razoabilidade, a primeira como base de qualquer tributação e, portanto, ponto de partida para compreensão das demais.

A observância da igualdade traz ao legislador o ônus de identificar o fim que se quer alcançar e, com base nele, a especificação de um critério-medida que será a base de determinação das situações iguais e desiguais¹⁷², “de tal sorte que as pessoas passam a ser iguais ou diferentes de acordo com um mesmo critério, dependendo da finalidade a que ele serve”¹⁷³.

A igualdade, quando avaliada sobre a materialidade “renda e proventos”, detém como finalidade a arrecadação (finalidade fiscal) e tem como critério de diferenciação a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF de 1988). A observância da capacidade contributiva nesse tributo

¹⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e a compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 16.

¹⁷¹ Sobre mínimo existencial na tributação sobre e renda veja: ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 219.

¹⁷² Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

¹⁷³ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 22.

para Ávila traz duas consequências práticas: somente podem ser tributadas situações de substrato econômico que gerem riqueza acrescida ao patrimônio, afastando a tributação da capacidade produtiva, os rendimentos meramente nominais, as ficções e presunções absolutas e a intensidade da tributação deve ser maior ao passo que haja maior capacidade econômica (proporcionalidade).

Para o autor, em situações em que o legislador erigir um fim extrafiscal o critério de diferenciação deixa de ser a capacidade contributiva e passa a ser limitado pela proporcionalidade com seus desdobramentos lógicos¹⁷⁴. A medida de diferenciação deverá ser adequada à consecução do novo fim, necessária como escolha do elemento menos restritivo dentre os existentes e proporcional entre os efeitos positivos e negativos.

Situações de extrafiscalidade, na visão do autor, são justificadas somente em casos excepcionais – poucos casos – ou muitos casos com intensidade mínima, pois se afasta da base elementar (capacidade contributiva). O afastamento do ideal de igualdade atrai padrões rígidos de controle, que podem se dar de três maneiras: (i) controle argumentativo, com a apresentação das razões justificadoras; (ii) controle externo, com apresentação de adequação, necessidade e proporcionalidade da medida; (iii) controle interno, com a demonstração de gravidade, precisão e concordância.

Mesmo atendidos os ditames da igualdade ou da proporcionalidade teremos a verificação da constitucionalidade diante das particularidades de um caso concreto pela razoabilidade (condições externas de aplicação) que, por sua vez, pode ser vista sob o aspecto da equidade, congruência e coerência. O aspecto equidade determina que uma regra deve ser aplicável a um caso se, e somente se, as suas condições são satisfeitas, atenda a sua razão motivadora e inexistam princípios que estabeleçam uma razão contrária. Como congruência temos “uma relação de harmonia entre as normas jurídicas e a realidade que visam regular”.¹⁷⁵ E por fim, a coerência determina a consistência entre os elementos da norma jurídica, afastando a contradição e a ausência de sentido prático.

Como postulados interpretativos tributários tais mecanismos também não trazem um elemento derradeiro. Ávila também aponta para necessidade de uma outra construção ainda para se alcançar a ideia de renda e proventos de qualquer natureza na CF de 1988. Para ele, há a necessidade de avaliar dois vetores significativos, um **negativo** e um **positivo**. A execução

¹⁷⁴ Colocar a citação da Martha e do Bomfim sobre a extrafiscalidade. Quando e como ela pode ser manejada. Ávila já explica que ela pode ocorrer somente em casos excepcionais (poucos ou muitos com intensidade mínima).

¹⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e a compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 30.

desse exercício exegético é bem realizada por José Arthur Lima Gonçalves, que parte da ideia da existência de um conceito de renda – e proventos – pressuposto à CF de 1988 diante do qual ela diz o que é e o que não é renda.

3.3.7 Vieses negativos e positivos do conceito pressuposto constitucional de renda

O autor afirma que a prognose legislativa constitucional demonstra o intuito do constituinte de repartir a competência tributária impositiva dos impostos pela **materialidade e base de cálculo** (art. 154, I, da CF de 1988). Essa afirmação traz uma ideia de pressuposição constitucional às ideias por ela veiculadas em matéria de repartição de competência tributária, pois se assim não fosse perder-se-ia o sentido da repartição – quem reparte sabe o que está repartindo.¹⁷⁶

A noção apresentada é também lastreada por uma ideia de hierarquia do sistema jurídico tributário brasileiro¹⁷⁷, pois o constituinte está numa posição de ponência de regras superior que estruturam como devem ser produzidas as demais regras, situação que deve, ao assim fazer, atrair algum conteúdo às matrizes constitucionais como baliza para a produção das demais normas.

Tais pressupostos não possuem a pretensão de exaurir no texto constitucional a ideia de renda e proventos, mas apresenta um núcleo de transmissão de competência pressuposta à CF de 1988 para que o legislador complementar possa bem caminhar no exercício da aptidão que lhe foi atribuída. Permite, portanto, uma maior concretude do vocábulo por uma análise primeiro do que não é “renda e proventos” e, depois, dos elementos mínimos e gerais do que venham a ser.

Diferente de outras matrizes tributárias constitucionais – como *causa mortis* e doação, por exemplo –, a significação de renda e proventos possui o seu “cinzelamento”¹⁷⁸ de pré-configuração constitucional em menor intensidade, como lembra Paulo de Barros Carvalho, atraindo uma maior preponderância à lei complementar na composição da definição do conceito exacional¹⁷⁹. Essa interpretação vai de encontro à ideia de suficiência constitucional para a

¹⁷⁶ GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. Malheiros: São Paulo, 1996. p. 170.

¹⁷⁷ MCNAUGHTON, Charles Willian. **Hierarquia e Sistema Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

¹⁷⁸ Expressão utilizada por Aires Fernandino Barreto, como já exposto no presente trabalho.

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 678.

verificação do que seja “renda e proventos” de maneira completa e acabada, como colocam alguns doutrinadores de referência no Direito Tributário.¹⁸⁰

As constatações acima fizeram com que José Arthur Lima Gonçalves apresentasse um conceito pressuposto geral de conteúdo semântico mínimo de renda e proventos de qualquer natureza como “**(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.**”¹⁸¹

Essa ideia apresentada é dotada de alto conteúdo de abstração e parece adequar-se à função constitucional apresentada em 1988, sendo tomada por várias posições doutrinárias.¹⁸² O ponto aqui talvez não seja, portanto, uma definição pronta e acabada do que venha a significar “renda e proventos de qualquer natureza” na CF de 1988, mas o que a matriz constitucional conseguiu dizer sobre tais signos para instruir o destinatário da competência na sua concretização.

A visão apresentada por ele de “renda e proventos” é relevante principalmente diante da sua generalidade e amarração lógica. Outros doutrinadores caminham no mesmo sentido, como é o caso de Roque Antônio Carrazza, quando afirma ser renda “(...) somente o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte entre dois marcos temporais (...)”¹⁸³

3.3.8 Viés negativo

Para chegar a essa conclusão, José Arthur Lima Gonçalves debruçou-se sobre a

¹⁸⁰ A ideia de Geraldo Ataliba é de que “é a Constituição que diz o que é renda, não é a lei!” De maneira direta o saudoso professor paulista coloca que a constituição determinou tanto o período anual como elemento relevante para apuração da base de cálculo, como também apontou quais entradas e quais saídas são qualificadas como relevantes para o confronto necessário para a constatação da existência de renda. ATALIBA, Geraldo. **Imposto sobre a renda**. Revista de Direito Tributário, n. 60. São Paulo: Malheiros. p. 212-213

¹⁸¹ GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. Malheiros: São Paulo, 1996. p. 179.

¹⁸² Para Humberto Ávila, por exemplo, renda e proventos na Constituição devem ser tomados como “o produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano”. ÁVILA, Humberto. **Construção do conceito constitucional de renda**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 34. Luíz Cesar Queiroz também adota tanto a ideia do acréscimo patrimonial, quanto do confronto de entradas e saídas: “Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produtos ou de simples aumento no valor do patrimônio (fatos-acrécimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrécimos)”. QUEIROZ, Luis César Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forence, 2003. p. 239.

¹⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 49.

interpretação da expressão rendas e proventos¹⁸⁴ na Constituição, primeiramente extremando a expressão de entidades próximas (viés negativo): com a verificação primeira do que não é renda para o texto constitucional. Analisou que renda não é faturamento, capital, lucro, ganho, resultado e patrimônio.

Alega que **faturamento** como ato somatório do valor das faturas emitidas por uma pessoa jurídica, a seu sentir, não pode ser renda porque esse ato é descompromissado de qualquer saldo positivo, cinge-se a mero ingresso. **Capital**, por sua vez, é tomado como investimento permanente e associado a patrimônio, não se relacionando com a natureza dinâmica e relativa comparativa caracterizadora de renda. Já **lucro** é noção menos ampla de renda, pois volta-se para o resultado positivo de uma sociedade empresária, podendo ser atrelado a uma espécie de renda. A ideia de **ganho** refere-se a ingresso e também se apresenta de maneira descompromissada como saldo positivo. Por sua vez, **resultado** tomado como termo de um processo não possui qualificação valorativa, podendo ser negativo ou positivo, sem qualquer demonstração *prima facie* de capacidade contributiva. E, por fim, **patrimônio** é tomado como conjunto estático de bens e, portanto, furta-se da dinâmica inerente à ideia de renda.¹⁸⁵

Vamos alongar-nos um pouco nesta última noção, pois ela é “parte indissociável do núcleo da hipótese de incidência” da tributação de renda e proventos de qualquer natureza, para usar a expressão de Ricardo Mariz de Oliveira.¹⁸⁶ Essa indissociabilidade está no fato do patrimônio, considerado como conjunto estático de bens, ser tomado em consideração como parte integrante e fundamental para se verificar o critério material e a base de cálculo de “renda e proventos”, aspectos essenciais da obrigação tributária.

3.3.9 Aspectos gerais do patrimônio no conceito de renda

O auferir renda e a renda que foi auferida pressupõem a análise do patrimônio, pois é o acréscimo desse que alimentará de informações o exegeta na verificação do fato jurídico

¹⁸⁴ O autor toma renda e proventos como sinônimos. “Antes de qualquer outra cogitação, saliente-se que, para nós, o conceito de renda é gênero que encampa a espécie “proventos de qualquer natureza”, razão pela qual referiremos aqui apenas ao gênero, sem preocupação de tratar separadamente da espécie”. GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. Malheiros: São Paulo, 1996. p. 174.

¹⁸⁵ Idem. p. 177-179.

¹⁸⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. v. 1. São Paulo: IBDT, 2020. p. 45.

tributário ensejador desse tributo. Assim, a ideia de patrimônio toma um *status* constitucional como elemento primordial desse tributo, apesar de não se identificar com ele.

Roberto Quiroza Mosqueira defende que não há dúvidas que o legislador maior se valeu do indicador de riqueza-patrimônio como “critério fundamental na repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas”¹⁸⁷, principalmente quando avaliada a distribuição de competências para instituir impostos no Brasil. A retirada de parcela do patrimônio dos indivíduos por parte do Estado é o elemento central do Direito Tributário.

Com essa afirmação quer-se dizer que os impostos sempre terão reflexos sobre os elementos patrimoniais de duas maneiras: estática e dinâmica.¹⁸⁸ A distinção entre estático e dinâmico está na ocorrência ou não de mutação dos elementos patrimoniais como característica relevante eleita na hipótese de incidência tributária. Enquanto a estática foca na permanência no patrimônio de determinados direitos reais ou pessoais – foco no verbo ter, manter, ser etc. –, a dinâmica tem como ideia a alteração dos elementos integrantes do patrimônio, seja alterando a sua característica – bem imóvel por pecúnia – ou focando na sua exclusão, situação que pode vir a alterar o patrimônio na sua inteireza.

São exemplos de tributação do patrimônio na acepção estática o Imposto Sobre Grandes Fortunas, O Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores, Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana e o Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural. Já na tributação do patrimônio na acepção dinâmica temos o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros, o Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados, O Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre bens imóveis, o Imposto Sobre a prestação de Serviços e o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e sobre a prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de passageiros e sobre os demais Serviços, bem como o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza.

A utilização de diferenciação de capital e patrimônio também traz elementos interessantes para nossa pesquisa. Muitas das vezes capital e patrimônio são tomados como

¹⁸⁷ GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. Malheiros: São Paulo, 1996. p. 94.

¹⁸⁸ Como se verá logo abaixo a ideia de avaliar a tributação sobre o critério de estático e dinâmico foi empregado primeiro, na doutrina, por Rubens Gomes de Sousa para fins de avaliar a tributação da renda, a diferenciando da tributação sobre patrimônio. Logo, é certo que Roberto Quiroga Mosqueira partiu da ideia de Rubens Gomes de Sousa, mas para fins didáticos vamos apresentar a noção classificatória daquele primeiro pois ela traz uma visão mais holística do sistema tributário brasileiro. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 66.

sinônimos. Rubens Gomes de Sousa afirma que se determinado direito denominado de “riqueza nova” é integrado ao patrimônio teremos aí a sua transformação em capital.¹⁸⁹

A ideia de capital está situada, usualmente, em oposição à ideia clássica de renda como exploração da fonte pelo seu titular com um sentido de habitualidade. Essa noção, na visão do autor, é equivocada. Capital, assim, será aquele elemento que integrará o patrimônio da pessoa como um direito. Logo, capital identifica-se como elemento do patrimônio, constitucionalmente falando.

3.3.10 Viés positivo

Constatado o que não é renda, José Arthur Gonçalves caminha no sentido positivo da expressão e justifica os três pontos acima colocados. O primeiro dos itens de avaliação é a ideia do que venha a ser saldo positivo.

Para o autor saldo positivo é um “*plus*”, um acréscimo, algo a mais. A ideia de saldo positivo é tomada por Roberto Quiroga Mosqueira como “riqueza nova”¹⁹⁰, essa como pedra de toque da ideia de renda e proventos de qualquer natureza. Novamente voltamos à noção de patrimônio, pois, a ideia do que vem a ser ou não “novo” demanda referência ao que vem a ser antigo. É necessária uma base de constatação para se poder verificar o aumento. Essa necessidade de positividade ou de novidade de riqueza traz a reboque a necessidade comparativa para sua identificação. Há um “*plus*” ou novidade em relação a quê?

Como lembra Rubens Gomes de Sousa, o desenvolvimento das condições econômicas fez com que se abandonasse a medição de riqueza exclusivamente pela extensão do patrimônio, situação que levou-se a distinguir capital de rendimento, o primeiro estático e o segundo dinâmico.¹⁹¹ Esclarece Modesto Carvalhosa que esse movimento de matriz tributária levou em conta em primeiro lugar a evolução da ideia de propriedade para patrimônio, passando a se considerar não o que o indivíduo possuía para fins de matriz tributária, mas tudo aquilo que vinculado a determinada pessoa pudesse produzir um acréscimo de riqueza, como propriedades

¹⁸⁹ SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de renda: tratamento tributário dos títulos de renda fixa. In: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). **Pareceres – 3:** Imposto de Renda. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976. p. 275.

¹⁹⁰ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza:** o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996. p. 107.

¹⁹¹ SOUSA, Rubens Gomes. **A evolução do conceito de rendimento tributável.** Revista de Direito Público, n. 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. p. 340. Veja que aqui temos uma outra perspectiva da ideia de estático e dinâmico, uma outra classificação. Não mais focada na tributação do patrimônio.

e também força de trabalho. O foco passa a ser, portanto, nos fatores de produção aptos a produzirem esse “*plus*” ou riqueza nova.¹⁹²

Misabel Derzi comenta que a noção acima consolidou a ideia necessária de análise de um patrimônio produtivo.¹⁹³ Como a ideia de patrimônio sempre está associada ao conjunto de relações jurídicas passíveis de análise econômica, Roberto Quiroga Mosquera faz uma pequena distinção entre patrimônio, elementos do patrimônio e demais fatores produtivos que, apesar de não serem tomados como patrimônio tecnicamente, também podem ter como resultado o acréscimo patrimonial, como é o caso da possibilidade de exercício de atividade laboral.¹⁹⁴

A expressão patrimônio será tomada quando avaliado o todo, conforme veremos. Os elementos do patrimônio, também considerados como capital, serão aqueles direitos que se apresentam como relevantes e que estão atribuídos a determinada pessoa como titular, recebendo, assim, proteção estatal. Há, ainda, outros fatores produtivos que não integram o patrimônio, mas podem produzir renda para aquele que se apropriar do valor.

Partem daí todos os demais desdobramentos característicos da noção de renda em contraponto às características da noção de patrimônio (ou dos seus elementos, capital). Veja que essa ideia de estático e dinâmico é circular, pois “renda e proventos”, seja qual for a origem, acrescem algo ao patrimônio – ou a um dos elementos do –, que por sua vez é base para mais produção de renda – como enfatiza Rubens Gomes de Sousa: “[...] ganhos ou são consumidos ou são poupados”, como já abordado na teoria da equivalência da incidência econômica. E uma vez que são tributados quando considerados “resultado positivo” não podem ser novamente tributados como “renda ou proventos” quando forem rearrumados no patrimônio da pessoa jurídica ou física.

Rubens Gomes de Sousa esclarece outros dois pontos inter-relacionados com essa ideia de renda e patrimônio. O primeiro é que não se trata de verificação comparativa entre renda e patrimônio, mas sim de avaliação da concepção cíclica que os apresenta como causa e efeito, renda sempre como um estágio formativo do patrimônio e esse como produtor de renda.¹⁹⁵

¹⁹² CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. **Revista de Direito Público – Revista dos Tribunais**. São Paulo, n. 1, 1967. p. 189.

¹⁹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Periodicidade do imposto de renda**. Revista de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 1994.

¹⁹⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Op. cit.*, 1996, p. 109.

¹⁹⁵ SOUSA, Rubens Gomes. **A evolução do conceito de rendimento tributável**. Revista de Direito Público, n. 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. p. 341.

O segundo é que essa noção de estático e dinâmico fez com que a ideia de renda se ligasse a um elemento temporal. Renda e proventos, portanto, serão assim considerados quando em tempos distintos se verificar saldo positivo em relação aos elementos do patrimônio.

Essa noção de positividade do patrimônio considerado diante de marcos temporais distintos apresenta-se como unanimidade na doutrina, seja nacional, seja estrangeira. Logo, a positividade será vista sempre com relação ao patrimônio em um dado tempo. Para alguns doutrinadores essa avaliação patrimonial deve ocorrer anualmente por previsão expressa constitucional.¹⁹⁶

Impõe-se demorar mais um pouco na questão temporal. Klaus Tipke afirma que o corte temporal é um defeito fundamental e tradicional no conceito de renda. O corte temporal para aferição do montante tende a mitigar a capacidade contributiva, apresentando uma ideia inconciliável entre elas, mas que se apresenta necessário para a operacionalidade do instituto.¹⁹⁷

Essa verificação será melhor analisada quando avaliarmos a ideia de aplicação da progressividade no imposto de renda, situação na qual se verificará a distinção de majoração da carga tributária entre contribuintes que tiverem a mesma capacidade contributiva em períodos de apuração distintos.¹⁹⁸

Para fins de renda e proventos, a diferenciação realizada por Cristiane Pires vem a calhar. Uma coisa é o tempo de incidência do tributo sobre renda e proventos e outra, completamente distinta, é o tempo existente na apuração da base de cálculo para apuração da existência desse imposto.¹⁹⁹ A grande questão da verificação do saldo positivo determinado como “renda e proventos” está na verificação do tempo na base de cálculo.

Eurico de Santi explica que, em dadas situações, o Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza atua na sistemática interperíodo, como se verifica no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. A base de cálculo que está sendo atualmente analisada sofre influência de fatos jurídicos tributários ocorridos em períodos anteriores. Isso porque “a consolidação normativa do fato gerador do IRPJ e CSLL não se realiza isoladamente em uma só regra nem em um só exercício.” Há uma multiplicidade de regras que coincidem logicamente, não

¹⁹⁶ GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. Malheiros: São Paulo, 1996. p 184-185. Em sentido contrário: NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto Sobre a Renda na Fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 67; APOCALIPSE, Sidney Saraiva. **Imposto de Renda**: Período–Base. Deve ser anual? Revista de Direito Tributário, n. 60. Malheiros: São Paulo, 1996. p. 107-108.

¹⁹⁷ KLAUS, Tipke; *et al.* **Direito Tributário**. v. 1. Porto Alegre: Sérgio Antônio Gabris, 2008. p. 410.

¹⁹⁸ C.f. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. Saraiva: São Paulo, 2017. p. 403-414.

¹⁹⁹ PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo**. Noeses: São Paulo, 2019. p. 187.

temporalmente: para apurar o tributo, para realizar compensação de prejuízos e bases negativas e para realizar os ajustes necessários com estimativas e retenções na fonte.²⁰⁰

É nesse sentido que Humberto Ávila, concordando com a existência de uma interperiodicidade, esclarece que há que se fazer uma distinção entre período de verificação e período de consideração. A verificação está relacionada à necessidade prática de determinação temporal para se analisar o cálculo do tributo, enquanto na consideração analisam-se as particularidades do sujeito passivo e a atividade desempenhada e indica-se o período do objeto do cômputo que deverá ser considerado.²⁰¹

A base dessa diferenciação está em uma característica imprescindível para avaliar “renda e proventos de qualquer natureza”: há uma razão indissociável entre o que se investe antes e o que se ganha depois, e aqui temos as justificativas da ideia de “certas saídas”. Os custos ou prejuízos tidos anteriormente por qualquer razão são elementos que estão ligados aos ganhos ou lucros recebidos depois. Importante trazer as palavras do autor para maior fixação da ideia, uma vez que esta é elemento imprescindível ao presente estudo:

A renda futura – isto é decisivo – é resultado de prejuízos anteriores. Há, portanto, um *elo (indissociável)* entre prejuízos anteriores e lucros posteriores. Em outras palavras: é inadmissível examinar renda e lucro sem analisar as despesas e os custos formadores dos prejuízos que os geraram²⁰².

Essas premissas levam à conclusão de que, a depender do ciclo da atividade ou investimento, a renda futura é consequência dos prejuízos anteriores. O que leva também à diferenciação de tempo de cômputo e objeto do cômputo e permite que se considere uma avaliação da renda anual com ligação a fatos jurídicos de períodos anteriores, situação que impede iniquidades violadoras da ideia de igualdade tributária na carga econômica sofrida por sujeitos em condições idênticas, mas que possuem diferenciações entre rendimentos continuados e descontinuados.

Destaca José Arthur Lima Gonçalves que somente podemos tomar os “eventos que tenham ontologicamente significado relacionado com o conceito de acréscimo patrimonial”, isto é “selecionar, somente, as entradas que possam significar ou, influir no pesquisado incremento.” Não serão entradas relevantes os pagamentos de indenização, o ingresso de capital

²⁰⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Dez argumentos jurídicos que confirmam a impossibilidade de aplicação da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL diante da extinção da PJ. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, n. 103, ano 18, 2020. p. 32.

²⁰¹ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. Malheiros: São Paulo, 2011. p. 47.

²⁰² Idem. p. 45.

de terceiros, a venda pelo mesmo valor de compra etc. Essas situações significam mera “rearrumação patrimonial”.²⁰³

Essa ideia será mais bem trabalhada quando avaliarmos o ganho de capital, mas por ora e verificando a noção de renda e proventos concluímos que a correlação entre as entradas e as saídas possuem também um impacto temporal. Certas entradas e certas saídas quando estiverem diretamente vinculadas como causa e efeito podem superar a ideia de anualidade na consideração da base de cálculo que será formada para fins de confirmação do critério material da hipótese de incidência.

Diante dessas considerações doutrinárias, podemos afirmar que a ideia de renda e proventos vindica uma trama muito mais robusta do que usualmente se coloca. É necessário ter em conta que o núcleo de verificação é verdadeiramente o patrimônio, seus elementos e os fatores de produção, mesmo aqueles não integrantes no patrimônio (como a forma de trabalho). Que renda e proventos de qualquer natureza estarão demonstrados diante do “*plus*” existente entre certas entradas e certas saídas; que há uma limitação na escolha das entradas e das saídas, limitação essa que se dá pela ideia de limites materiais e deveres de medida; e que há, necessariamente, uma ligação entre as entradas consideradas no patrimônio e as saídas que permitiram o alcance dessas entradas, tudo diante de elementos temporais que permitam verificar a real distinção de tais entradas e tais saídas para fins de análise do todo patrimonial.

Tais noções, quando consideradas de maneira *lato sensu*, podem ser devidamente aplicadas tanto para renda, quanto proventos.

3.3.11 Análise pragmática sobre o conceito de renda e proventos na Constituição

A distinção entre texto e norma elenca nuances do processo interpretativo. Quem é o intérprete autêntico apto a dizer qual é a norma válida posta no sistema? Eros Grau²⁰⁴ trabalha uma ideia de interpretação difusa: todos interpretam e produzem as normas na sociedade mesmo não sendo o intérprete autêntico²⁰⁵. Todavia, as regras do “jogo jurídico” predeterminam quais

²⁰³ GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. Malheiros: São Paulo, 1996. p. 182.

²⁰⁴ GRAU, Eros Roberto. **Porque tenho medo de juízes**: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 49.

²⁰⁵ Sobre essa ideia veja HANS, Kelsen. **Teoria Pura do Direito**. 8 ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. p. 397

construções normativas são possíveis e quais não são, diante de “um caráter especial de autoridade imperativa que lhe é conferido por outras normas”²⁰⁶ em um dado tempo e espaço²⁰⁷.

No Direito, diferentemente de outras ciências, temos alguém para em caráter definitivo apontar quais normas podem ou não ser construídas. A autoridade normativa no sistema brasileiro para predizer quais são as construções constitucionais normativas possíveis é o Supremo Tribunal Federal – STF²⁰⁸, nos termos do art. 102 da CF de 1988.

Analisando as manifestações do STF verificamos quatorze julgados de relevância sobre a determinação do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza²⁰⁹. Esses julgados compreendem o período de 1973 até os dias atuais.

O julgamento do Recurso Extraordinário nº. **71.758**²¹⁰ realizado pelo Pleno do tribunal em 1973 demonstra a gênese do debate que irá se suceder nos anos subsequentes sobre a ideia constitucional de renda e proventos no âmbito dessa corte. Foi nesse julgamento que, apesar de vencido, o Min. Oswaldo Trigueiro²¹¹ trouxe em seu voto a afirmação de que temos um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza na Constituição especificado pelo Código Tributário Nacional de 1966 e que esse conceito ampara a noção pressuposta de ganho, lucro, receita, crédito ou acréscimo patrimonial.

No seu voto também restou consignado que o Poder Judiciário para aplicar corretamente a Constituição deve fazer uso de expressões claras e precisas na elucidação da derivação e positivação constitucional, reconhecendo que a lei não pode alterar a definição dos tributos constitucionalmente desenhados na repartição de competência.²¹²

²⁰⁶ HART, Hebert Lionel Adolphus. **O conceito de Direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 131.

²⁰⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em Matéria Tributária**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 139.

²⁰⁸ Na presente afirmação há uma ideia subjacente à noção de validade e existência da norma que pode ser melhor compreendida em: BARRETO, Paulo Ayres. Ser, Dever-Ser e a Validade das Normas Jurídicas. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Construtivismo lógico-semântico**. v. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 206.

²⁰⁹ Pode haver outros julgados que também abordem esse tema ou que tangenciem o conceito constitucional de renda, como se dá no RE nº. 256304, mas ou pela necessidade de fazer um corte ou pelo foco da pesquisa elegemos os julgados aqui tratados como os mais relevantes sobre a matéria no tribunal. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 256.304 SP**. Cobrança Excessiva. Art. 1531 do Código Civil. A cobrança excessiva de dívida permite a aplicação da sanção do art. 1531 apenas quando demonstrada a conduta maliciosa do credor. Súmula 159/STF. Precedentes das Turmas da Segunda Seção. Recurso conhecido e provido. Relator: Ministro Ruy Rosado de Aguiar. Brasília, 18 set. 2000.

²¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 71.758 GB (Tribunal Pleno)**. Relator: Thompson Flores. Brasília, 31 ago. 1973.

²¹¹ A ideia sobre renda e proventos foi acompanhada pelos Mins. Djacir Falcão e Luiz Galloti.

²¹² Alguns trechos colhidos no voto são interessantes: “*Para bem aplicar a constituição, o Poder Judiciário tem que fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se coo legitimo que o impôsto de renda recaia sobre o que, evidentemente não é renda, do mesmo modo que não se pode aceitar a incidência de imposto de importação sobre mercadoria que não entrou no país, nem o de exportação, sobre produtos que daqui não saíram.*”

A ideia plantada no debate do julgamento acima indicado, apesar de não vencedora, foi posteriormente adotada de maneira expressa pelo voto vencedor do Min. Cunha Peixoto no Recurso Extraordinário nº. **89.791**²¹³, julgado pela Primeira Turma em 1978. A conclusão é de uma simplicidade ímpar e demonstra as preocupações já trazidas por Rubens Gomes de Sousa quando se tentou delimitar um conceito jurídico de renda para circunscrever as ideias econômicas existentes:

Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio.

Quinze anos depois (1993) o Pleno do STF voltaria a se debruçar sobre a ideia constitucional de renda e proventos de qualquer natureza e ao fazê-lo no Recurso Extraordinário nº. **117.887**²¹⁴, no esteio do voto vencedor do relator, Min. Carlos Veloso, associou de maneira direta essas expressões na CF de 1967 com a EC nº 1 de 1969 ao acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou auferimento de algo a título oneroso, proposição que ficou, inclusive, consignada na ementa do julgado.

Até aqui o ponto de central da análise dos ministros estava nas ficções legais que apontavam a existência de renda onde essa não se dava, sempre buscando considerar o acréscimo patrimonial. Esse foi, portanto, o ponto elementar. Renda e proventos foram tomados pelo STF como expressões constitucionais que revelam acréscimo patrimonial.

No ano de 1995 inicia-se a saga do Min. Marco Aurélio de Melo no sentido de consolidar a existência de uma ideia constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza” em nosso ordenamento. O voto vencedor no julgamento do Recurso Extraordinário nº. **172.058-1**²¹⁵, apesar de focar nas ideias de disponibilidade econômica e jurídica contida no art. 43 do CTN, pressupõe que há uma ideia constitucional de renda e proventos. É esse fundamento óbvio e implícito que permite aos ministros avaliarem as noções de disponibilidade para fins de renda e proventos.

Dir-se-à que a lei pode alterar a definição de qualquer impôsto, como pode, para fazê-lo, recorrer ao expediente das ficções jurídicas. No caso, porém, êsse argumento não tem préstimo, porque estamos diante de um conceito da constituição, especificado pelo Código Tributário Nacional”.

²¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 89.791 RS (Primeira Turma)**. Relator: Cunha Peixoto. Brasília, 20 out. 1978.

²¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 117.887 SP (Tribunal Pleno)**. Relator: Carlos Velloso. Brasília, 23 abr. 1993.

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 172 058 SC (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 13 out. 1995.

Cinco anos depois, o Min. Moreira Alves, como relator do voto vencedor no Recurso Extraordinário nº 195.059²¹⁶, analisado pela Primeira Turma, deixa claro que uma lei infraconstitucional não pode definir como renda aquilo que não o seja. Há, novamente, uma afirmação indireta sobre a existência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza sem apontar qual seja.

Quando tudo indicava a consolidação de uma ideia constitucional de renda no âmbito no STF, já passados quase 30 anos das afirmações feitas pelo Min. Oswaldo Trigueiro que haviam sido reafirmadas em outros julgados, é possível verificar um descolamento das posições reiteradamente afirmadas. O Recurso Extraordinário nº 201.465²¹⁷ teve como relator originário o Min. Marco Aurélio de Melo trazendo novamente uma ideia constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Mas esse voto foi vencido pela divergência criada pelo Min. Nelson Jobim.

Para o relator designado para o acórdão inexistente uma ideia ontológica para lucro ou renda. Partindo dessa premissa, ele coloca que o conceito de renda é legal, ou seja: o que a lei ordinária colocar que é renda assim será considerado, independentemente de um conteúdo mínimo no veio constitucional. Para chegar a essa conclusão o Ministro cita doutrina de Aliomar Baleeiro no sentido de que “o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação.”

Essa ideia do desenho do conceito de renda no seio legal – infraconstitucional ordinário – foi o elemento mais relevante para o julgamento em questão. Tanto é que foi tomado de forma direta pela Min. Ellen Gracie quando expressou em seu voto que “renda é aquilo que a lei define como tal”. Na mesma assentada o Min. Sepúlveda Pertence tenta trazer uma diferenciação entre *conceito e definição* para estabelecer a necessidade de uma interpretação teleológica do dispositivo, relacionada com a discriminação de competências tributárias, argumento que demonstrou a razão de delimitar-se algum conteúdo constitucional. Assim se manifestou o Ministro:

Não se pode, é claro, reclamar da Constituição uma exaustão da regulação da incidência de cada tributo, mas há um mínimo inafastável, sob pena – repito –

²¹⁶ Ementa: (...) Por fim, saber se indenização é, ou não, renda, para o efeito do artigo 153, III, da Constituição é questão constitucional, como entendeu o acórdão recorrido, até porque não pode a Lei infraconstitucional definir como renda o que insitivamente não o seja. (...). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 195.059 SP (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 16 jun. 2000.

²¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 201.465 (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Ministro Nelson Jobim. Brasília, 17 out. 2003.

de dinamitação de todo o sistema constitucional de discriminação de competências tributárias.

Apesar de pertinente, a alegação foi em vão. Tanto o Min. Marco Aurélio, quanto o Min. Sepúlveda Pertence restaram vencidos e esse julgamento marcou a ideia de recepção de uma nova teoria sobre o conceito de renda no ordenamento jurídico brasileiro, pois renda e proventos, segundo a corrente inaugurada por esse precedente, seria aquilo que a lei ordinária disser que é, com foco na capacidade contributiva e comodidade técnica de arrecadação.²¹⁸

Outro julgamento relevante foi o do Recurso Extraordinário nº 344.994²¹⁹ no ano de 2009 pelo Pleno do tribunal. Na oportunidade a relatoria do processo foi realizada pelo Min. Marco Aurélio, o qual afirmou que a limitação anual de 30% de compensação de prejuízos fiscais referente ao IRPJ alterou o “figurino constitucional” do imposto de renda diante do desfalque patrimonial causado, transformando o imposto sobre a renda em imposto sobre o patrimônio.

Esse voto foi vencido por um argumento indireto apresentado pelo Min Eros Grau de que a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais se trata de um benefício e, portanto, pode ser a qualquer tempo alterada sem macular o conceito de renda. O foco, nessa oportunidade, estava mais voltado para a análise do princípio da anterioridade e é assustadora a ausência de fundamentação no voto vencedor sobre o ponto central do julgamento. Ou seja, mesmo que o Min. Marco Aurélio tenha sido vencido, a sua afirmação de que há uma ideia na constituição sobre renda e proventos de quaisquer naturezas não foi refutada.

No ano de 2014 foram publicados três julgamentos relevantes que abordaram o conceito de renda e proventos de qualquer natureza. O primeiro foi o julgamento do **RE nº 208.562**²²⁰, no qual se afirmou que a ausência de indexador legal às demonstrações financeiras incorria em tributação sobre lucro fictício e, portanto, violaria o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Baseado na doutrina de Pontes de Miranda o Relator, Min. Marco Aurélio, afirmou haver modificação do figurino constitucional do imposto de renda ao se considerar renda como aquilo que de fato não o é.

²¹⁸ Abordaremos sobre a teoria legalista quando formos falar do art. 43 do CTN. A afirmação que a recepção da teoria legalista do conceito de renda foi realizada por esse julgamento pode ser vista em NETO, Luís Flavio. Comentário de Luís Flavio Neto. *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FREITAS, Sérgio de (Coord.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 61

²¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 344.994-0 PR (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Ministro Eros Grau. Brasília, 28 ago. 2009.

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 208.526 (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 30 out. 2014.

O voto foi acompanhado por duas posições que bem demonstram a conclusão do tribunal naquela oportunidade pela existência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. O Min. Cezar Peluso afirmou que a ideia de renda tem “conformação conceitual mínima” na Constituição Federal, situação que não permite que a tributação recaia sobre outras competências como patrimônio ou sobre pressuposto de fato que não demonstre competência alguma, como o ingresso ou simples trânsito de valores. No mesmo sentido a Min. Rosa Weber foi explícita em determinar que há um “núcleo semântico mínimo” na Carta Constitucional para a palavra renda e proventos que “sempre se traduz em ganho, lucro e acréscimo patrimonial”.

O segundo foi o julgamento realizado no Recurso Extraordinário nº. **582.525**²²¹ pelo Pleno, no qual se discutiu a possibilidade da CSLL compor a base de cálculo do IRPJ. O Relator, Min. Joaquim Barbosa, fez uma construção primeiro sistêmica para esclarecer que se faz necessário examinar o alcance semântico das expressões constitucionais para verificar se a legislação ordinária está adequada ou não à competência tributária, como já reconhecido para a ideia de serviço quando analisada a tributação sobre a locação de bens móveis, renda em caso de indenização e faturamento e receita bruta quando avaliada a base da COFINS.

Em uma análise linguística, aponta que apesar de uma mesma palavra utilizada pela Constituição ter plurissignificação, ela não pode significar qualquer coisa, não ficando ao talante do legislador complementar ou ordinário conceituar de maneira livre renda e proventos de qualquer natureza. É nesse sentido que ele analisa que não há um conceito ontológico do que seja renda, independentemente da linguagem, pois se está diante de um objeto cultural. Reconhece que essa ideia de inexistência de ontologia das palavras diante de suas significações, precisamente com relação à renda, já restou reconhecida em outros precedentes do STF (RE nº. 201.456) e que não há consenso da doutrina sobre o alcance da expressão renda. Ainda assim, adverte,

Mas partindo das desconstruções do senso comum acima apontado ele passa a possível construir uma ideia de renda e proventos no seio constitucional. Para tanto afirma que a ideia de renda e proventos na Constituição pode ser construída diante de influxos do próprio sistema jurídico, considerando o mínimo existencial, o direito a saúde, à atividade econômica e de outros sistemas extrajurídicos, como o contábil e o econômico.

E conclui que a importância de compreender renda e proventos de qualquer natureza está na compreensão de quatro aspectos da base de cálculo que demandam a verificação de

²²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 582.525 SP (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 07 fev. 2014.

acrécimo patrimonial resultante do cômputo de certos ingressos e de certas saídas, ao longo de um dado período de tempo, afirmação que se identifica com a linha defendida por José Arthur Lima Gonçalves. É importante citar que apesar de usar a ideia pressuposta de renda e proventos de qualquer natureza o Min. Joaquim Barbosa não se apropriou das consequências lógicas dessa ideia como apresentado por José Arthur e acima demonstrado.

A importância desse julgamento pode ser verificada nos dois julgamentos subsequentes que trataram sobre renda e proventos no Pleno do STF. Pedimos licença para nos afastar da ordem cronológica e tratar do mais recente primeiro. Isso porque o voto vencedor no julgamento do Recurso Extraordinário nº 591.340²²², julgado em repercussão geral, sofreu grande influência das considerações realizadas pelo Min. Joaquim Barbosa no julgamento acima referido.

Apesar do Min. Marco Aurélio, relator, ter tentado reafirmar o seu entendimento sobre a existência do conceito constitucional de renda, como já o fizera em outras oportunidades, o voto vencedor foi o proferido pelo Min. Alexandre de Moraes, que considerou que inexistia uma ideia ontológica de renda e, partindo dessa ideia e de outras considerações, dentre elas algumas passagens retiradas do voto do min. Joaquim Barbosa no Recurso Extraordinário nº 582.525, reafirma a existência de um significado normativo de renda ou lucro de acordo com um histórico de precedentes do STF que, na sua visão, dão guarida à possibilidade da trava de 30% de dedução dos prejuízos fiscais por ano, bem como afasta qualquer violação ao princípio da capacidade contributiva, da isonomia e do confisco.

Outro julgamento analisado é o realizado na **ADI nº 2588**²²³ julgada pelo Pleno no ano de 2013. Esse julgamento é relevante por consolidar, ainda que não de forma explícita, a posição do Min. Joaquim Barbosa sobre a existência de algum conceito constitucional de renda e proventos na Constituição. A lide envolvia a possibilidade de tributação de coligadas e controladas no exterior antes da distribuição de dividendos. O debate levou em consideração questões contábeis e também societárias, mas no pertinente ao tema deste trabalho vamos nos ater às considerações do voto vencedor²²⁴ e das suas particularidades com relação à ideia de renda e proventos de qualquer natureza.

²²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 591.340 SP (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 03 fev. 2020.

²²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 2.588 Distrito Federal (Tribunal Pleno)**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator p/ Acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 10 fev. 2014.

²²⁴ Esse foi um caso polêmico no tocante a maioria da posição formada pelo tribunal, pois se chegou a quatro conclusões possíveis diante das mais variadas premissas.

O Min. Joaquim Barbosa em seu voto prestou-se a responder como premissa a duas questões jurídicas: (i) “o alegado temor de abuso com vistas à evasão ou à elisão fiscal autorizam o Estado a atalhar o devido processo legal”?²²⁵ (ii) “a interpretação do texto constitucional pode evoluir para acompanhar as mudanças sociais e, com isso, garantir expectativas fiscais”? Para nosso intuito vamos focar em analisar a resposta dessa segunda questão.

Apesar do Relator para o Acórdão não apresentar assertivas diretas sobre a ideia de renda e proventos na constituição, como feito no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 582.525, é possível identificar que ele parte das ideias expressadas nesse julgamento para as suas conclusões, inclusive deixando clara a impossibilidade de se tributar perspectiva ou probabilidade de renda e a necessidade de acréscimo patrimonial.

No ano de 2021 o Plenário do STF decidiu dois temas importantes reafirmando que a materialidade do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza está associada à noção de acréscimo patrimonial. Primeiro, no RE nº 855.091²²⁶ afirmou-se que não “incide Imposto de Renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”.

Já no RE nº 1.063.187²²⁷ foram mantidas as mesmas premissas para afirmar que não incide Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza sobre os valores resultantes de correção pela taxa SELIC do indébito tributário. Para tanto, o Rel. Min. Dias Toffoli, valendo-se do precedente firmado no RE nº 117.887 afirmou de maneira categórica que o conceito de renda demanda acréscimo patrimonial, inclusive fundamentando suas assertivas em doutrinas que apontam para esse sentido.

Por fim, o STF na ADI nº 5.422²²⁸ reafirmou a necessidade de acréscimo patrimonial para se tributar a renda e os proventos de qualquer natureza. Todavia, adentrando especificamente na natureza dos alimentos entendeu por bem que esses valores não

²²⁵ Para fins de resposta a primeira pergunta o relator para o acórdão traz duas considerações que se implicam. Primeiro ele afirma que a autoridade fiscal não pode apenas presumir que o contribuinte esteja intencionalmente se esquivando de pagar o tributo e, lado outro, o contribuinte não pode dolosamente ocultar fatos jurídicos que geram as obrigações tributárias e a obsolescência da legislação tributária não pode ser invocada para proteger a evasão fiscal, isto é, os esforços intencionalmente fraudulentos para ocultar fatos jurídicos tributários.

²²⁶ EMENTA: (...) 1. A materialidade do imposto de renda está relacionada com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes. (...). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 855.091 RS Tribunal Pleno**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 08 abr. 2021.

²²⁷ EMENTA: (...) 1. A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes. (...). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 106.318-7 (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 16 dez. 2021.

²²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 5.422 DF**. Requerente: Instituto Brasileiro de Direito de Família – IBDFAM. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 23 ago. 2022.

proporcionariam os acréscimos patrimoniais, mas mera entrada de valores que estão protegidos pela noção de mínimo existencial, afastando, assim, a noção de renda.

A análise pragmática desses julgados permite-nos avaliar uma oscilação do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza na jurisprudência do STF no tempo. Entre os períodos de 1978 e 2003 o tribunal sempre deixou claro, de uma maneira ou de outra, que a ideia de renda e proventos estava associada ao acréscimo patrimonial, impedindo toda e qualquer tributação de situações fictas ou meramente potenciais de renda e proventos de qualquer natureza.

O julgamento do RE nº 208.562 inicia um novo movimento jurisprudencial na corte, no sentido de se alegar um ceticismo sobre a existência da ideia de renda e proventos de qualquer natureza na CF de 1988. Ao que tudo indica essa “voz” foi isolada e mesmo que se tenham tomado algumas premissas parciais dela em julgamentos subsequentes, a visão mais consistente na representação do posicionamento do tribunal atualmente é a colocada no voto vencedor no Recurso Extraordinário nº 582.525, situação que iluminou dois julgamentos subsequentes e importantes da corte e que reconhece, como premissa, que não há uma ideia significativa ontológica, mas para além dessa informação basilar²²⁹, constrói algum conteúdo significativo sobre a palavra renda e proventos de qualquer natureza na Constituição, sempre associada à noção de preservação patrimonial, inclusive se valendo da ideia doutrinária de José Arthur Lima Gonçalves.

Por fim, a noção de que a materialidade de “renda e proventos de qualquer natureza” está na Constituição relacionada ao acréscimo patrimonial foi reafirmada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 855.091²³⁰. Tanto o voto vencedor quanto a ementa do acórdão são categóricos em afirmar que a ideia de renda e proventos de qualquer natureza contida no art. 153, III, da CF de 1988 estabelece a materialidade do tributo como acréscimo patrimonial²³¹. O relator, além de se basear na doutrina de Andrei Pitten Velloso, Roque Antônio Carrazza e Hugo de Brito Machado, também resgata a ideia estampada no RE nº 117.887 de relatoria do Min. Carlos Velloso²³².

²²⁹ Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 20.

²³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 855.091 RS (Tribunal Pleno)**. Relator: Dias Toffoli. Brasília, 08 abr. 2021.

²³¹ EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto de renda. Juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Caráter indenizatório. Danos emergentes. Não incidência. 1. A materialidade do imposto de renda está relacionada com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes. (...).

²³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 117.887 SP (Tribunal Pleno)**. Relator: Carlos Velloso. Brasília, 23 abr. 1993.

Na oportunidade a afirmação da ideia de “*plus*” patrimonial para se verificar renda foi lastreada tanto nas doutrinas que consideram a existência de uma ideia constitucional para renda, quanto na tradição jurisprudencial. Entretanto, para além dessas justificativas também há um reforço a essa ideia no caso analisado, em que há a afirmativa expressa de que os rendimentos recebidos a título de indenização não compõem acréscimo nos elementos integrantes do patrimônio. Essa visão foi reproduzida no também no recente julgado contido nos REs nº 855.091 e 1.063.187, bem como na ADI nº 5.422.

A confirmação derradeira de que para o STF renda e proventos é o resultado dos acréscimos patrimoniais sem dúvida arrimou-se nos últimos julgamentos.

Logo, da análise dos julgados do STF é possível concluir que a pragmática considera a existência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza e que esse está associado à ideia de acréscimo patrimonial. Para sua verificação deve ser usada a “fórmula” apresentada por José Arthur Lima Gonçalves, em que são confrontados certos ingressos e certas saídas em um dado espaço de tempo, em busca de saldo positivo.

Os julgamentos que afirmaram que o conceito de renda é legal não infirmaram essa ideia e podem ser analisados de maneira restrita para simplesmente atuar na conformação de quais serão as entradas e saídas a serem examinadas. Renda e proventos seguem sendo saldo positivo patrimonial e a lei poderá determinar quais serão as entradas e saídas que serão consideradas, restando impedida a tributação da renda em perspectiva ou possibilidade.

4 OUTROS ELEMENTOS INTEGRANTES DO CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

4.1 O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL COMO ELEMENTO CENTRAL

4.1.1 Aspectos específicos do patrimônio no conceito de renda

O patrimônio possui tradição como primeiro elemento apto a evidenciar a capacidade contributiva necessária para justificar a tributação. Na Idade Média, contudo, sua utilização gerou vários inconvenientes e defeitos²³³, o que justificou a sua migração para uma tentativa de se tributar o produto do patrimônio e não ele especificamente em si.

Nesse particular, Hércules Boucher traz interessantes considerações sobre noções existentes no passado voltadas principalmente para a tributação do patrimônio que informaram os financistas e elaboradores de políticas fiscais com foco arrecadatório.²³⁴

A tributação do patrimônio na sua gênese, na verdade, era a tributação da propriedade – “considerada como a relação de domínio exercida pelos indivíduos sobre as coisas”²³⁵. Considerava-se como patrimônio somente a parte do agregado de riqueza positivo e não o negativo, ignorando a ideia de conjunto de direitos e obrigações apreciáveis economicamente.

Essa visão parcial e arrecadatória de somente considerar a parte positiva do patrimônio criou condições de injustiça. Até hoje ainda é possível verificar legislações que tentam isolar para fins tributários a parcela positiva e ignorar a parcela negativa. Isso quando feito na seara do imposto de renda e proventos de qualquer natureza é motivo de inconstitucionalidade.

A noção completa de patrimônio é elemento primordial da competência tributária brasileira para se instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, principalmente quando se avalia a materialidade do tributo e a sua base de cálculo, partindo do pressuposto da legalidade²³⁶.

A importância da ideia de patrimônio não está somente na avaliação da competência para se instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Em outras

²³³ BOUCHER, Hércules. **Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro**. Tomo I, Parte Geral. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. p. 26.

²³⁴ Idem. p. 27.

²³⁵ Idem. Ibidem.

²³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 47 e 63.

materialidades, como é o caso da *causa mortis* e da doação – ITCMD –, o legislador constituinte também se valeu do patrimônio como elemento relevante. Isso porque na materialidade “transmissão motivada pela morte” o tributo irá incidir sobre a gama total do patrimônio que será transferido.

A mesma situação ocorre quando se avalia a materialidade constitucionalmente prevista para se tributar as grandes fortunas – IGF –, situação que demanda a avaliação do que venha a ser esse “plus” patrimonial apto a caracterizar uma fortuna e, mais do que isso, que seja colocada em comparação para ser considerada grande.

Logo, a ideia de patrimônio para o Direito Tributário mostra-se relevante, para não dizer elementar. Essa noção é dotada de importância com azos tributários tanto para corretamente se compreender cada uma dessas materialidades, como também para que se evite o conflito de competência – vertical ou horizontal²³⁷ – com a necessária distinção entre renda/proventos e capital, a exigir lei complementar para distinguir a extensão desses tributos para que eles não incidam sobre o mesmo signo presuntivo de riqueza no mesmo momento lógico, conforme especifica Misabel Derzi em atualização da obra do grande tributarista Aliomar Baleiro.²³⁸

Já assentamos que a Constituição se vale, mesmo como uma parametrização mínima e pressuposta, de termos e conceitos que estão no uso corrente dos juristas para definir os seus pontos de outorga de poderes. Ao assim fazer qual foi o conceito que ela tomou para evidenciar a ideia de patrimônio?

Como bem lembra Pontes de Miranda, a “noção de patrimônio é interior ao mundo jurídico”²³⁹, e o seu local de abrigo privilegiado está no Direito Privado²⁴⁰, podendo ser observado com elementos comuns e mínimos no Direito Civil e no Direito Comercial.

Antes de avaliarmos essa definição, insta esclarecer alguns pontos sobre os direitos e deveres. Todo ser humano é titular de direitos e deveres. O direito de propriedade, por exemplo, como afirma Paulo de Barros Carvalho com lastro em Kelsen, “é o reflexo de uma pluralidade

²³⁷ Conceito trabalhado por Luis Eduardo Schoueri quando aborda, por exemplo, a situação do ITCMD, em **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 287.

²³⁸ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** - CTN Comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 383.

²³⁹ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Tomo V. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2012. p.443.

²⁴⁰ Essa prevalência conceitual desse ramo do direito se dá principalmente pela função exercida por esse ramo do Direito. Como elenca Romeu Bachelar Filho citando o autor português Carlos Alberto Mota Pinto, ao Direito Civil compete o reconhecimento da pessoa e os direitos decorrentes da personalidade, dentre eles o patrimônio. BACHELAR FILHO, Romeu. **Direito Administrativo e o Código Civil**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 75.

de deveres de um número indeterminado de indivíduos em face de um mesmo indivíduo, com referência a uma mesma coisa”²⁴¹. Essa visão carvalhiana remete-nos à ideia de relação jurídica.

Como de muito foi explicado por Immanuel Kant, não há relação entre o titular de direito e a coisa em si. O que ocorre são vontades estabelecidas entre os sujeitos e os demais sujeitos de um grupo referente à necessidade de respeito da utilização exclusiva da coisa em si e para si, base da relação social. O autor coloca que primeiro toda a comunidade é proprietária e depois, a comunidade permite a apropriação individual²⁴², garantindo a sua utilização por meio de impedimento do uso dos demais.

A ideia de relação jurídica pode ser vista na explanação de Alfredo Augusto Becker²⁴³ quando aponta, diante das lições de Francesco Carnelutti, que relação é um vínculo criado artificialmente entre duas pessoas sobre uma dada ação, que pode envolver ou não um dado objeto.²⁴⁴ Para o autor gaúcho, a ideia de relação sempre será pessoal e, mesmo quando fala do que se denomina de direito real é sempre pessoal.

A vontade unida cria o vínculo entre pessoas e permite a apropriação privada diante da ideia de utilidade e escassez (raridade), pois o que é abundante não é susceptível de ser considerado um bem econômico. Essa utilização privada diante da utilidade e escassez é que permite a possibilidade de valoração econômica. É dessa suma de premissas que se funda a ideia de bem e diante da escassez e da utilidade projetam-se conflitos de interesses na sua apropriação individualizada que, por sua vez, são objetos de regulação pelo direito por meio das relações jurídicas – relação de permissão, obrigação e proibição entre os homens sobre as referidas coisas ou sobre si.²⁴⁵

O ponto central da ideia de relação jurídica demonstra o caráter relacional inerente ao Direito. A concentração da gama de relações possuída por um indivíduo regulada pelo direito – relações jurídicas – será avaliada como elemento do patrimônio.

Mesmo que o Direito Comercial e o Direito Civil sejam dotados de tendências distintas, pois enquanto esse possui uma tendência profissional, aquele possui uma tendência

²⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. IPVA e Alienação Fiduciária. *In: Derivação e Positivção no Direito Tributário*. v. II. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 207

²⁴² KANT, Immanuel. *Introdução ao Estudo do Direito: Doutrina do Direito*. 2 ed. São Paulo: Edipro, 2007.

²⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 358.

²⁴⁴ Para mais noções sobre relações jurídicas e relações jurídicas tributárias, cf: (i) ANDRADE, Manuel A. Domingues. *Teoria Geral da Relação Jurídica*. v. I. Coimbra: Coimbra, 2003; (ii) MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado: Parte Geral*. Tomo V. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2012. p. 117; (iii) BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Relação Jurídica Tributária*. São Paulo: Noeses, 2020; (iv) CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

²⁴⁵ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 109.

individualista²⁴⁶, e uma das ideias basilares do Direito Comercial ser a elasticidade conceitual diante da renovação e dinâmica das relações comerciais²⁴⁷, o que pode nos trazer receio diante do ideal de segurança jurídica na área tributária, a ideia de patrimônio de modo geral coincide tanto no Direito Civil quanto no Direito Comercial e se apresenta de maneira geral tradicionalmente difundida.

A base conceitual da ideia de patrimônio em ambos os ramos²⁴⁸ pode ser verificada nas lições de Clóvis Beviláqua, que o coloca como o “complexo das relações jurídicas de uma pessoa que tiverem conteúdo econômico”²⁴⁹, como também nos apontamentos doutrinários de Sylvio Marcondes, que o define como o “conjunto de relações jurídicas, apreciáveis economicamente, coligadas entre si, por pertinentes a uma pessoa”²⁵⁰. Essa visão é sistematicamente apresentada, mesmo que com pequenas distinções, em ambos os ramos do direito.²⁵¹

Portanto, três elementos são essenciais à ideia de patrimônio: (i) soma de relações jurídicas; (ii) atribuídas a uma pessoa; (iii) passíveis de avaliação econômica. A possibilidade de avaliação econômica remete-nos à explanação acima realizada sobre escassez, utilidade e possibilidade de apropriação exclusiva como situações aptas à instituição de relações jurídicas.

As relações jurídicas são avaliadas economicamente e, a depender a posição da pessoa nos seus vetores, podem ter natureza negativa ou positiva. Por isso, a relação jurídica que sustenta o direito de propriedade gera um aspecto positivo economicamente e, lado outro, uma dívida de valores monetários gera um aspecto negativo economicamente. Por isso, a compreensão da ideia de patrimônio passa pela análise dos resultados positivos e negativos decorrentes da avaliação econômica das relações jurídicas existentes por uma pessoa²⁵², o que se comumente denomina de ativo e passivo.

A interação entre o ativo e o passivo demonstra uma outra característica elementar do patrimônio quando avaliado o todo: a sua oscilação²⁵³. Como bem lembra Pontes de Miranda,

²⁴⁶ MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial: empresa, empresário e sociedades**. 42. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 22.

²⁴⁷ Idem. p. 27.

²⁴⁸ Como bem colocado pelo autor português Manoel Andrade a noção que se apresenta é a mais tradicionalmente aceita e por ser de certa maneira genérica e abrangente permite a sua adoção sem apresentação de críticas. ANDRADE, Manuel A. Domingues. **Teoria Geral da Relação Jurídica**. v. I. Coimbra: Coimbra, 2003. p. 150.

²⁴⁹ *Apud* RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: parte geral**. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 111.

²⁵⁰ MARCONDES, Sylvio. **Problemas de Direito Mercantil**. São Paulo: Max Limonad, 1970. p. 85

²⁵¹ Cf: (i) FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 21 ed. São Paulo, Atlas, 2020. p. 124; (ii) PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. v. I. 30. ed. Atualizado e revisado por Maria Celina Bondin de Moraes. Rio de Janeiro: Gen/Forense, 2017. p. 324.

²⁵² Idem. *Ibidem*.

²⁵³ FAZZIO JÚNIOR, Waldo. *Op. cit.*, 2020, p. 124.

o “patrimônio cresce, ou diminui, sem que se lhe altere a identidade.”²⁵⁴ Essa oscilação pode ser tanto positiva quanto negativa, como no caso do insolvente civil ou nas situações de recuperação ou falência empresarial.

Abrem-se parênteses para esclarecer que há distinção entre patrimônio e esfera jurídica. A esfera jurídica é mais abrangente e engloba o patrimônio, pois nela estão inseridos os elementos de relação jurídica de cunho patrimonial e também os de caráter não patrimonial, como os direitos da personalidade, os direitos e deveres conjugais e outras situações que não possuem caráter econômico à primeira vista, mesmo que possam em uma dada situação vir a ter, como se dá em casos em que se verifica a violação a esses direitos com a consequente indenização em danos morais.²⁵⁵

Por fim, uma noção basilar de patrimônio que seguidamente é esquecida pelo Direito Tributário é a necessidade desse patrimônio estar vinculado a uma pessoa. A noção foi bem exposta por Pontes de Miranda, que de maneira categórica afirmou que todo patrimônio é unido por um “titular único, ou por titulares em comum, mas únicos.”²⁵⁶

Hercules Boucher explica que na alternância da tributação sobre o patrimônio – considerando as coisas positivas – para o produto do capital que fundamentou a tributação da renda puseram-se em foco em um primeiro momento as fontes diante da sua produtividade e se considerou a imposição tributária sobre cada coisa produtiva, criando-se elementos de dedução para preservar a manutenção da coisa. Posteriormente, muda-se o foco para a “situação pessoal do proprietário possuidor da riqueza”²⁵⁷, situação que demonstra a relevância do titular do patrimônio.

Para além dessa noção histórica, a vinculação do patrimônio à pessoa advém de um pressuposto básico da ideia de relação jurídica. Uma vez que as relações jurídicas só se dão entre pessoas e o patrimônio é um complexo de relações jurídicas, logo a noção de patrimônio é indissociável da pessoa que é o seu titular. Como bem coloca Ricardo Mariz de Oliveira, é a “pessoa titular do patrimônio que dá existência ao mesmo”.²⁵⁸

Não se quer dizer com isso que cada pessoa só possa ter um patrimônio, pode haver uma segregação, comunhão, afetação, mas em todo o caso o elo sempre existirá com uma dada

²⁵⁴ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Tomo V. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2012. p. 439.

²⁵⁵ SEQUEIRA, Elsa Vaz de. Da objectividade jurídica do patrimônio. **Direito e Justiça**. Portugal, v. 1, n. Especial, p. 297-326, 2013. p. 305. Disponível em: <https://revistas.ucp.pt/index.php/direitoejustica/article/view/9883>. Acesso em 10 fev. 2022.

²⁵⁶ MIRANDA, Pontes de. *Op. cit.*, p. 439.

²⁵⁷ BOUCHER, Hércules. **Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro**. Tomo I, Parte Geral. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. p. 32.

²⁵⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 63.

pessoa e em dadas situações, como no caso de morte, serão avaliados todos os fragmentos patrimoniais para a composição do todo.

É interessante notar que a ideia de vínculo do patrimônio com a pessoa levou a uma intensa discussão doutrinária no Direito Civil sobre a possibilidade de fragmentação do patrimônio ou não com relação à pessoa. Foi assim que se estabeleceu o confronto entre duas ideias básicas: a teoria objetiva (ou clássica) e subjetiva (ou moderna).

Enquanto a subjetiva atrelava a noção de patrimônio à personalidade do sujeito, a objetiva vincula a noção de patrimônio a uma dada função. A teoria objetiva veio diante do reconhecimento de que a pessoa jurídica não detinha personalidade e, logo, o patrimônio estaria vinculado à ideia de função (elementos utilizados para uma dada utilidade), permitindo patrimônios de afetação – como o patrimônio da pessoa jurídica, do patrimônio de afetação para a incorporação imobiliária etc.²⁵⁹ O contraste dessas teorias na verdade não invalidaram a necessidade de personalidade (física ou jurídica), mas sim a noção de universalidade unitária, essa ocorrendo somente no final da vida.²⁶⁰

A conclusão é de inexistência de preponderância de qualquer uma dessas teorias, como ressalta Francisco do Amaral, podendo existir destaques de várias massas patrimoniais com tratamento jurídico exclusivos na esfera jurídica do mesmo titular. Assim, concretizou-se a possibilidade de destaque de determinadas relações jurídicas no patrimônio geral para se atrelar a um fim específico, entretanto, sempre na esfera patrimonial de uma dada pessoa.²⁶¹

O sistema patrimonial, portanto, funciona como vasos comunicantes, com o centro na pessoa. Pode-se ter um patrimônio isolado, comum e afetação de partes do patrimônio isolado, mas com o foco na pessoa é possível verificar a soma do todo e avaliar qual é o patrimônio de determinada pessoa física ou jurídica.

Essa análise permite-nos considerar que no caso do imposto de renda de proventos de qualquer natureza a ideia de patrimônio é inerente à sua materialidade para a verificação da hipótese de incidência. Como a noção de patrimônio é relacional, temos que o pressuposto da

²⁵⁹ Cf: (i) XAVIER, Luciana Pedroso. **As teorias do patrimônio e o patrimônio de afetação na incorporação imobiliária**. 2011. 181f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/29214/R%20-%20D%20-%20LUCIANA%20PEDROSO%20XAVIER.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 07 fev. 2022; (ii) POPP, Carlyle; PARADI, Ana Cecília. A atual concepção de patrimônio e o direito das coisas. **Revista Jurídica**. [S.l.], v. 1, n. 28, p. 340-377, nov. 2012. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/420/325>. Acesso em 10 fev. 2022.

²⁶⁰ AMARAL, Francisco. **Direito civil**: introdução. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. (Edição Kindle). p. 549.

²⁶¹ Idem. p. 549-550.

presente tributação é a constatação da gama de relações existentes por uma dada pessoa, que fará incidir e criará uma segunda relação, agora de cunho tributário (objeto da ação).

Sem a correta verificação da gama de relações necessárias no antecedente não teremos a relação constituída no consequente e, portanto, não é possível a tributação da renda.

4.1.2 Notas sobre o acréscimo

Outro ponto que é relevante para fins da verificação da materialidade de renda e proventos é a verificação do aumento patrimonial. Como já evidenciado à exaustão a materialidade da renda e proventos de qualquer natureza é o acréscimo patrimonial.

Como aponta a doutrina, nem toda mutação patrimonial é situação relevante ou apta para permitir a subsunção do critério material e nem todo decréscimo também será relevante para minorar o tributo, há situações de oscilação patrimonial que impedem a consideração para fins de renda e proventos de qualquer natureza.

A doutrina coloca que as transferências patrimoniais ativas, como acontece na pessoa jurídica com o aumento de capital, ágio, doações e subvenções, não são aptas a causar a percepção do aumento patrimonial, bem como não interferem na apuração do presente imposto as transferências patrimoniais negativas, como a distribuição de dividendos.²⁶²

Fernando Fonseca²⁶³ ainda cita dois exemplos que não serão considerados: (i) as situações de transferências patrimoniais como a doação ou transferências patrimoniais recebidas pela pessoa física; (ii) os decréscimos classificados como ato de consumo, atrelados às preferências pessoais do contribuinte. Assim, ele defende que cabe ao legislador definir quais serão os acréscimos e os decréscimos permitidos para fins de cômputo do imposto.

Todavia, adverte o autor que o espaço de definição do legislador estará adstrito às limitações constitucionais que respeitem as limitações impostas pelo conceito jurídico de renda, como acréscimo patrimonial e a conexão dos elementos de acréscimo e de decréscimo, bem como a preservação do mínimo existencial, como indicado na ADI n° 5.422.

Como estamos tratando de uma noção elementar à ideia de renda, consideramos um tanto quanto inseguro juridicamente permitir ao legislador ordinário as escolhas patrimoniais

²⁶² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 90. Sobre a ideia da doação e sucessão, teremos uma análise mais específica na parte do ganho de capital.

²⁶³ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogos com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 61-62.

de acréscimo e decréscimo que serão consideradas com total liberdade. A baliza está na ideia de aumento patrimonial. Esse aumento pode se dar das mais variadas formas e sempre deverá considerar os decréscimos.

Excluir determinados atos de consumo pode permitir margem para desconfiguração da ideia de renda e proventos de qualquer natureza na Constituição e violar a ideia lógica da fixação do conceito. A exemplo de limitações de despesas com educação, saúde ou segurança, elementos indispensáveis para manter a verdadeira fonte produtora da renda e proventos e do seu acréscimo abstratamente podem evidenciar, sob o pressuposto de concretização da constituição, a sua violação.²⁶⁴

Ademais, há outras situações, corriqueiras na pessoa jurídica, que ignoram as perdas de valor que diminuem o patrimônio, como bem lembra Misabel Derzi²⁶⁵ com relação à não consideração das perdas inflacionárias.

A conclusão parcial a que chegamos nesse ponto mais geral é que a ideia de saldo positivo entre certas entradas e certas saídas apto a evidenciar o acréscimo patrimonial incorre em verificar que essas entradas e saídas são interligadas por dois vetores.

Primeiramente, teremos relações intrapatrimoniais: para toda entrada juridicamente relevante deveremos necessariamente considerar a saída realizada apta a justificar aquela entrada. Essa primeira afirmação afasta a desconsideração de todo e qualquer decréscimo para o consumo. Depois, teremos operações extrapatrimoniais: a relevância das entradas e saídas vai depender da interferência que elas causam no patrimônio. O que demonstra que certas saídas, mesmo que para o consumo, podem afetar o acréscimo patrimonial e, logo, devem ser consideradas.

Bulhões Pedreira coloca que a ideia de patrimônio está associada para fins de renda e proventos à ideia de capital. Como a renda e os proventos depois que tributados viram capital, não seria possível uma tributação desse capital novamente, sob pena de bitributação, nas situações de (i) pagamento de capital – transformação idêntica do valor do capital em renda; (ii) compras com preço inferior ao valor normal – as resultantes do ágio; (iii) transferências de capital – nas situações de herança, doação ou acréscimo de patrimônio sem a devida correção com a poupança gerada pela renda; (iv) aumentos de capital não realizados.²⁶⁶

²⁶⁴ CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional**. Noeses: São Paulo, 2015.

²⁶⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio**: efeitos da correção monetária insuficiente do imposto de renda. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 13.

²⁶⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2.11(13), 2.11(16) e 2.11(20).

As conclusões na sua maioria aparentam estar corretas, mas dois pontos merecem ser destacados. Primeiro, com relação à impossibilidade de se considerar no patrimônio os elementos que o integram provenientes de transferência de capital, a exemplo das doações e da herança, necessário colocar duas questões que serão posteriormente trabalhadas.

Essa avaliação dá-se sempre na perspectiva de quem recebe o patrimônio. Esse não teria renda nesse momento com o seu ingresso. A impossibilidade de tributação está associada ao argumento da existência de bitributação, pois para ser transferido esse capital já foi tributado como renda e o será de novo tributado quando gerar frutos ou for vendido por quem o recebeu. Por fim, resta um argumento histórico, pois o constituinte de 1967 teve a oportunidade de instituir esse tipo de tributação diante da ausência da materialidade *causa mortis* e doação e assim resolveu não fazê-lo de maneira explícita.

Esses pontos serão abordados quando analisarmos o possível conflito de competência entre renda e proventos e os tributos sobre a doação e herança – de competência estadual.

O segundo ponto relevante na análise de Bulhões é a impossibilidade de se tributar o aumento de capital puro e simples diante da variação de valor. Para ele há a necessidade de realização. Inexiste renda e provento na mera oscilação patrimonial sem que ocorra o efetivo ingresso de valor novo e positivo no patrimônio. Talvez por isso Misabel Derzi tenha afirmado que a “realização do excedente na pessoa física, ou a realização do lucro, na pessoa jurídica, quer se defina o fenômeno como fluxo ou acréscimo, é requisito essencial e necessário ao conceito de renda”²⁶⁷ e proventos.

Soma-se em complemento que autores como Paulo de Barros Carvalho colocam que a disponibilidade econômica ou jurídica, em que pese estar sedimentada no art. 43 do CTN, também teria estatura constitucional. Para o autor essa visão está associada à noção de renda líquida como pressuposto do fato tributário dessa espécie de imposto.²⁶⁸

Vamos trabalhar melhor a ideia de realização e de disponibilidade econômica ou jurídica na área afeta à análise da lei complementar necessária para o delineamento desse tributo. Por ora, é importante ressaltar que há uma forte tendência focada na ideia de capacidade contributiva, neutralidade e justiça fiscal em se afirmar que a estrutura constitucional do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza determina a necessidade da renda e

²⁶⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio:** efeitos da correção monetária insuficiente do imposto de renda. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 24.

²⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 676.

proventos de qualquer natureza estarem líquidos e disponíveis ao contribuinte para que ele possa ser tributado.

Neste momento, vale ressaltar que para alguns autores como Gilberto Ulhôa Canto, Antônio Carlos Garcia de Souza e Ian de Porto Alegre Muniz, a tributação da renda e dos proventos, principalmente no tocante aos acréscimos patrimoniais, somente se viabiliza como possível tributação sem a ideia de disponibilidade e realização no caso de exercício da competência residual e mesmo assim com uma série de dificuldades, como elencar quando isso ocorrerá, quais seriam as hipóteses de mensuração e possíveis violações da capacidade contributiva.²⁶⁹

Dessas avaliações consideramos que a noção de acréscimo ou decréscimo está associada a uma seletividade da mutação patrimonial ocorrida que deverá ser vista sempre com o fim de evitar a tributação do capital ou patrimônio sob a falácia de que se está tributando renda.

A tributação isolada ou definitiva pode evidenciar verdadeiro jogo de acréscimo a trazer uma artificialidade que não retrata verdadeiramente o acréscimo buscado quando avaliado o todo.

Noutro ponto, a oscilação patrimonial está resguardada enquanto não estiver realizada. Isso se dá mesmo quando avaliamos a ideia de realização no âmbito da legislação complementar.

4.2 A PESSOALIDADE COMO DECORRÊNCIA LÓGICA DA IDEIA DE PATRIMÔNIO

Já analisamos a ideia de que para a existência do patrimônio é necessário que esse esteja vinculado a uma pessoa, bem como o fato de que na história da tributação abandonou-se uma tributação dita patrimonial que considerava somente a parte positiva e passou-se a considerar também a parte negativa, não só dos bens, direitos e coisas (tributos reais), mas principalmente colocando a pessoa do contribuinte em primeiro lugar (tributos pessoais). Mas como isso é visto no sistema tributário brasileiro?

Como restou apontado, a perspectiva da tributação é inerente à ideia de relação jurídica. O Direito Tributário também é, como todo direito o é, relacional e demanda a

²⁶⁹ SOUZA, Antônio Carlos Garcia de; CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias: Fato Gerador do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: caderno de pesquisas tributárias.** v. 11. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1986. p. 35.

identificação de uma ação, apresentada em um verbo, demonstrando quem praticou determinada situação no mundo da vida, em um dado espaço de tempo, para se poder aplicar as consequências jurídicas.

Não é sobre outra medida que o art. 145, § 1º, da CF de 1988 determinou que os impostos, sempre que possíveis, terão caráter pessoal e serão graduados diante da capacidade contributiva. Vejamos algumas noções gerais da interpretação desse disposto.

A primeira noção que é pertinente de análise é a de impostos reais e impostos pessoais. A doutrina traz algumas considerações sobre essa dualidade.

Sacha Calmon Navarro Coelho coloca que serão reais os impostos que recaiam sobre a coisa colocada como relevante economicamente e serão pessoais os impostos que recaiam sobre a pessoa. Como exemplo de impostos reais o autor mineiro cita o IPVA e de pessoais o Imposto de Renda. Na mesma sentada ele critica a classificação apontando que mesmo os impostos que aparentemente recairão sobre o patrimônio, na verdade, atingem a pessoa.²⁷⁰

No mesmo sentido, mas com pequenas diferenciações, Hugo de Brito Machado aponta que essa classificação adveio da ciência das finanças com Aliomar Baleeiro e que o ponto central é a pessoa do contribuinte e a relevância das características dele na determinação do valor do tributo. Para o autor cearense, o tributo vai ser pessoal quando levar em conta na determinação do critério quantitativo elementos pessoais do contribuinte – elementos subjetivos – e será real quando não considerar a pessoa do contribuinte e focar em elementos puramente objetivos, como o valor do bem no caso do IPTU, IPVA, ITBI.²⁷¹

Há ainda autores que sustentam que outro elemento primordial dessa classificação seria a possibilidade ou não do repasse do encargo econômico a terceiros. Enquanto nos pessoais o encargo não é repassado, nos reais ele será, como se dá na tributação sobre o consumo.²⁷² É nesse sentido que Misabel adverte que pessoalidade contrasta com seletividade.²⁷³

Para João Paulo Melo a expressão pessoalidade denota duas características: (i) individualidade e (ii) realidade. Quando o tributo detiver o caráter pessoal ele deve levar em consideração questões individuais do sujeito passivo para determinação do *quantum* e se

²⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 52.

²⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 106

²⁷² LEMKE, Gisele. **Conceito de renda e disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 33.

²⁷³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte, 1989. p. 150.

relacionar o quanto possível com a realidade ou verdade, afastando-se as ficções ou presunções absolutas jurídicas.²⁷⁴

Por fim, ainda sobre essa classificação, Geralda Ataliba traz explicações relevantes. Isso porque, em que pese a diferenciação entre pessoal e real poder interferir no *quantum* do tributo, trata-se de uma classificação que também será relevante para a formação do critério material existente na hipótese de incidência. Serão “pessoal” os tributos que colocarem características das pessoas na materialidade e reais os que somente consideram as características do patrimônio objeto da situação hipotética e condicional.²⁷⁵

O que interessa ao nosso objeto de estudo é que as características pessoais devem considerar o indivíduo como centro de tributação, levando em conta elementos da sua personalidade para a conformação da materialidade e para se dosar a carga tributária, diante da relação íntima existente entre o critério material e a base de cálculo do tributo.

Essa diferenciação classificatória foi tomada pela doutrina seguramente para classificar o imposto de renda como pessoal. No Brasil a consideração desse tributo como pessoal foi esposada por relevantes autores como Ives Gandra Martins²⁷⁶, Misabel Derzi²⁷⁷ e Ricardo Mariz de Oliveira²⁷⁸, situação também vista na Alemanha, nas palavras de Klaus Tipke,²⁷⁹ ou nos Estados Unidos, nas lições de William Andrews²⁸⁰. Essa afirmação em todos os casos apresenta-se sempre para diferenciar essa espécie de tributação da tributação incidente sobre o patrimônio. Não é sem outra razão que Paulo de Barros Carvalho coloca a personalidade como uma característica inerente à competência para se instituir renda e proventos de qualquer natureza no Brasil, junto da ideia de igualdade, generalidade, legalidade, progressividade e universalidade.²⁸¹

O Professor Emérito da PUC e da USP também aponta que esses elementos são extremamente relevantes nessa espécie de tributação, principalmente por criar um canal de

²⁷⁴ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 255

²⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 141.

²⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 282.

²⁷⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio**: efeitos da correção monetária insuficiente do imposto de renda. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 18.

²⁷⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 84

²⁷⁹ TIPKE, Klaus. Sobre Unidade da Ordem Jurídica Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo, 1998. p. 66.

²⁸⁰ ANDREWS, William D. Personal Deductions in an Ideal Income Tax. **Harvard Law Review**. New York, v. 86, n. 2, 1972, p. 309–385. DOI: <https://doi.org/10.2307/1339894>. Acesso em 12 out. 2022.

²⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 674.

relação entre a materialidade do tributo e a capacidade contributiva e alerta que muitas das vezes essa ideia de pessoalidade acaba se perdendo no percurso de concretização do tributo, desconfigurando esse imposto quando ele toca o comportamento das pessoas.

O alerta desse problema vem também nas palavras de Hugo de Brito Machado, para quem, apesar do Imposto de Renda ser o melhor exemplo de imposto pessoal, no Brasil há uma constante mutilação dessa característica no referido tributo, como pode ser observado nas regras trazidas pela Lei nº 7713/1988.²⁸²

Essa afirmação pode se confirmada em estudo empreendido por André Coelho e Bruna Borba, no qual, partindo de uma premissa construída estruturalmente, verificou-se a pessoalidade como característica fundamental do imposto de renda das pessoas físicas e que historicamente está alicerçada desde a instituição do tributo antes da constitucionalização de 1934, para se verificar em dados empíricos que há uma deterioração dessa característica na concretização legal quando avaliado o período de 2001 a 2014, constatado pelo aumento no pagamento do IR pelos contribuintes, desconsiderando as suas respectivas rendas e considerações pessoais.²⁸³

A presente pesquisa, apesar de se aplicar somente às pessoas físicas, não afasta a consideração de que a pessoalidade também é verificada na pessoa jurídica diante da sua ideia de personalidade jurídica, com as suas considerações e peculiaridades devidas.²⁸⁴

A ideia de pessoalidade como condição para se tributar renda e proventos de qualquer natureza está, portanto, intimamente ligada à sua competência, como uma característica elementar, principalmente quando se avalia a noção de capacidade contributiva. Há autores que

²⁸² MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 74.

²⁸³ Eis os motivos constatados pelos autores para a deterioração: “(i) a existência de inúmeras demonstrações de seletividade do IRPF inseridas por meio de isenções e da fixação de alíquotas diferenciadas para rendimentos de diversas naturezas, a exemplo dos lucros e dividendos e dos rendimentos de aplicações financeiras; (ii) a imposição de restrições qualitativas e de limitações quantitativas às deduções da base de cálculo do imposto. (iii) o crescente ingresso de cidadãos no universo de pagadores de IRPF. Essa expansão do universo de contribuintes se demonstrou mediante a comparação entre a variação dos montantes arrecadados versus a variação da inflação, do salário-mínimo e da renda do país, bem como pelo acréscimo do número de declarantes superior ao da população economicamente ativa; (iv) a elevação do total dos rendimentos brutos auferidos em 450,24% no período, bastante superior ao aumento do total das deduções pleiteadas pelos contribuintes que cresceram em percentual menor, de 307,19%. Dessa forma, o rendimento líquido se elevou (481,38%), bem mais que os rendimentos brutos (450,24%); (v) o montante de rendimentos brutos declarados por contribuintes do IRPF se elevou mais (450,24%) que o valor anual das deduções pleiteadas pelos contribuintes (307,19%). Ou seja, as deduções cresceram menos que a renda; (vi) a alíquota efetiva do IRPF - mensurada em função da renda líquida - variou de 9,13% em 2001 para 14,37%, crescendo 57,36%, enquanto a alíquota nominal - medida em função da renda bruta - variou de 12,42% em 2014 para 16,11%, se elevando em apenas 29,73%.” COELHO, André Felipe Canuto; BORBA, Bruna Estima. Imposto de renda da pessoa física e pessoalidade: uma relação precária e em deterioração. **Revista do Direito Público**. Londrina, v. 13, n. 1, p. 188-225, abr. 2018. DOI: [10.5433/1980-511X2018v13n1p188](https://doi.org/10.5433/1980-511X2018v13n1p188). Acesso em 12 out. 2022.

²⁸⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 95.

sustentam que a personalidade é, na verdade, uma das faces de capacidade contributiva, a subjetiva.²⁸⁵

A noção de capacidade contributiva demanda uma subnoção dessa ideia. Isso porque temos a capacidade contributiva objetiva/absoluta e subjetiva/relativa²⁸⁶. A primeira considera elementos de cada indivíduo e a segunda vale-se de dados estáticos relacionados a determinados bens para presumir que o contribuinte possui riqueza apta a ser compartilhada com a coletividade. Ambas se apresentam como limitadoras na graduação dos tributos e no parâmetro de distinção dentre situações aptas e não aptas à tributação.²⁸⁷

Logo, sendo um tributo pessoal ele deverá ter a sua graduação e distinção de situações tributáveis e não tributáveis de acordo com as características do indivíduo que sofra a tributação.

Outro ponto importante da redação do § 1º do art. 145 está relacionada com a extensão da expressão “sempre que possível”. A doutrina não foca essa análise na instituição de impostos valendo-se da competência para tributar renda e proventos de qualquer natureza, uma vez que, como já apontado, esse é um imposto essencialmente pessoal. O foco, portanto, está nos demais tributos.²⁸⁸

Assim, sendo a tributação sobre a renda e proventos de qualquer natureza estruturalmente pessoal, devendo considerar os elementos da pessoa que aufera a renda e detém o patrimônio, quando o legislador se enveredar por roupantes de tributação de natureza real onde se demanda personalidade estaremos diante de uma inconstitucionalidade,²⁸⁹ pois sendo possível a utilização da personalidade é mandatória.

²⁸⁵ LEMKE, Gisele. **Conceito de renda e disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 33.

²⁸⁶ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 357.

²⁸⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

²⁸⁸ A doutrina vincula a compreensão dessa expressão a noção de viabilidade (possibilidade) diante da figura tributária que se quer instituir. Há uma ideia geral e histórica que em tributos sob o consumo não seria possível aplicar a personalidade, situação que demandou a seletividade. Entretanto, há autores que apontam que mesmo nos tributos sobre o consumo há como colocar níveis mais baixos de personalidade, como no caso de restituição de parte do ICMS para pessoas de baixa renda ou na isenção de IPTU para pessoas de baixa renda. Sobre o assunto, cf: (i) COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, 2012. p. 97; (ii) MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 105; (iii) ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 252; (iv) DERZI, Mizabel Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte, 1989. p. 150.

²⁸⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 84.

Por fim, relevante colocar uma pequena digressão de Klaus Tipke²⁹⁰ sobre a ideia da pessoalidade do imposto de renda diante da noção de obtenção e geração. Para o autor alemão a tributação sobre a renda diante do viés de legalidade determina em primeiro lugar que se atribua à renda a pessoa que a gera. Essa visão está associada diretamente à noção de renda produto.

Mas ela serve de base com ideia bastante intuitiva e trivial. Se a renda e os proventos somente devem ser atribuídos a quem os gera e a verificação dessa está associada a uma ideia no Brasil de acréscimo patrimonial, logo temos que necessariamente verificar tanto as entradas quanto as saídas dessa pessoa para obter a avaliação correta da renda.

Partindo dessa premissa, a pessoa será avaliada sempre diante do mínimo existencial e da garantia da sobrevivência, bem como de elementos que sejam relevantes para a produção daquela renda. Não é demasiado pensar que gastos com saúde, por exemplo, são elementares. Na pessoa jurídica, a situação é um pouco diversa e essa avaliação da pessoalidade deverá se dar tanto pelo seu objeto, quanto por outras despesas que dão guarida às rendas que estão sendo produzidas. Aqui, há um certo grau de dificuldade em compreender que alguns gastos não usuais é que permitirão alcançar rendimentos maiores e, portanto, uma maior fatia de tributação deve ser considerada.

Para não ficar preso à ideia de geração – teoria da renda produto –, o professor da Universidade de Colônia também trabalha a possibilidade de obtenção para albergar a teoria da renda acréscimo.

Para ele, em situações de pensão ou aposentadoria, bem como outros ganhos não motivados pela geração, serviria também a noção de obtenção. Mas nesse caso, a obtenção viria amparada pela ideia de disposição ou disponibilidade e os seus reflexos possíveis. Isso porque, é necessário bem demarcar o momento de obtenção e os gastos que foram precisos para se obter aquele valor.

Podemos pensar, por exemplo, que para obter um determinado ganho não gerado foi necessária a contratação de um advogado e o valor dos honorários deverão ser considerados como custo pessoal daquele rendimento.

A conclusão a que chegamos é que tributos pessoais sem sombra de dúvida demandam as considerações da perspectiva da pessoa que vincula a unidade patrimonial. No caso do imposto de renda a noção de patrimônio e a essencialidade da pessoa como elo de existência

²⁹⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. I. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 531.

desse também coloca as características pessoais de quem obtém a renda como condição estrutural desse tributo para o exercício da aptidão da competência.

Situações que não respeitem a pessoalidade, seja da pessoa física ou da pessoa jurídica, não estão dentro da aptidão competência para a instituição desse tributo e se evidenciam eivadas de inconstitucionalidade, como ocorre nas situações de tributação isolada.

4.3 O INCISO I DO § 2º DO ART. 153 DA CF DE 1988

Como visto, a trama do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza apresenta particularidades que afastam considerações simplórias. Se por um lado a maioria dos elementos da ideia conceitual referente ao signo não se encontra na constituição, por outro ela traz vários elementos que devem ser considerados pelo intérprete que realiza a competência outorgada para que aja dentro dos limites estabelecidos. Um elemento relevante que quase sempre é destruído é a necessidade de observar a universalidade, generalidade e progressividade estabelecidos no art. 153, § 2º, I da CF de 1988.

A noção de generalidade, universalidade e progressividade no imposto de renda e proventos de quaisquer natureza remonta usualmente à noção de que *todos* paguem imposto de renda sobre a *totalidade* de rendimentos auferidos com uma carga econômica aumentada progressivamente dentre aqueles que possuem maior capacidade econômica.²⁹¹ Mas em que pese essas três orientações normativas sejam direcionadas de maneira explícita para o imposto sobre a renda e proventos de quaisquer natureza – como também ocorre com o IPTU –, em verdade, é possível tomá-las, mesmo que de maneira implícita, como diretrizes próprias do sistema tributário brasileiro como um *todo*²⁹², podendo ser verdadeiros postulados.²⁹³

O ponto de discussão quando se trata de sistema tributário está na sua gênese endereçado para a repartição entre a sociedade da carga tributária necessária para o custeio das finalidades públicas.²⁹⁴ Que a sociedade tem de contribuir é uma afirmação trivial, pois não há outra forma de ser. A questão é *como* todos devem contribuir, pois a palavra *todos* somente

²⁹¹ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 279. Essa noção está associada ao elemento igualdade formal, material e estrutural.

²⁹² MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 285.

²⁹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à ampliação dos princípios jurídicos. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 165.

²⁹⁴ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Espanol**: instituciones. 25. ed. Madrid: Marial Pons, 2006. p. 277.

abarcará aqueles que podem e devem contribuir diante de certos pressupostos e essa diferenciação é realizada pela positivação de preceitos que prescrevem condutas permitidas, proibidas ou obrigatórias no âmbito constitucional, legal e infralegal.

É possível apresentar um paralelo na ideia de que todos têm de contribuir com a totalidade dos bens e direitos e progressivamente com a ideia de obrigatoriedade social, igualdade e solidariedade, valores esses constitucionalmente consagrados em dispositivos outros que não o artigo em comento. Não é sem fundamento que as ideias de generalidade, universalidade e progressividade de uma maneira simples podem ser verificadas no sistema tributário brasileiro por outros dispositivos constitucionais, como a previsão do § 1º do art. 145 e do art. 150, II da CF de 1988. O ponto de indagação é como essas formas genéricas podem ser relevantes quando tomadas na espécie renda e proventos de qualquer natureza a ponto do legislador constituinte originário determinar que esse tributo terá tais características, associando-as não mais de maneira genérica, mas agora especificamente.

É patente a afirmação de que as características de um sistema tributário podem ser observadas nos elementos pertencentes a esse sistema.²⁹⁵ No caso do sistema tributário brasileiro, os tributos em espécie devem evidenciar as características gerais aptas a fornecer os adjetivos do todo; afinal de contas, tais características são os elementos essenciais de junção coerente que permitem afirmar que se está diante de um sistema²⁹⁶.

Não se quer com isso dizer que por serem características do sistema deverão, necessariamente, constar em todos os tributos. A composição de características de um sistema pode advir de uma inerência sistêmica diante da característica elementar, necessária e suficiente, eleita como matriz daquele sistema – ou seja, para fazer parte daquele conjunto é preciso evidenciar aquela característica – ou como relevância aparente diante da percepção de que alguns elementos do sistema possuem aquela característica em maior ou menor grau.

Nesse segundo caso, essa característica, apesar de observável e relevante no sistema, não é necessária e suficiente para caracterização do sistema. Com essa constatação é possível afirmar que existem características do Sistema Tributário Brasileiro e características de alguns

²⁹⁵ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Espanol**: instituciones. 25. ed. Madri: Marial Pons, 2006. p. 281.

²⁹⁶ Como coloca Lourival Vilanova: “(...) o que está conceptuado no geral, encontra-se contido no indivíduo.” VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 13.

impostos, taxa e contribuições particulares. Por exemplo, a ideia de tributo é inerente ao sistema²⁹⁷, enquanto a progressividade pode não ser, como constantemente se debate.

No caso do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza não é diferente. E como esse tributo foi um dos mais relevantes da União durante muito tempo, ele sempre teve um destaque e preponderância no nosso sistema tributário²⁹⁸. É como coloca Sydney Apocalypse: o sistema tributário brasileiro seguia mais ou menos o exemplo do imposto de renda.²⁹⁹

Por isso, apesar de características gerais que tradicionalmente são apontadas como relevantes aos sistemas tributários – ideia geral –, é necessário observar tais características e suas particularidades no desenho da competência tributária instituída para a criação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza – ideia específica.

4.3.1 Generalidade

4.3.1.1 Visão geral

A ideia de generalidade está associada à noção, como acima afirmado, de que todos devem suportar a carga tributária.³⁰⁰ No sistema tributário brasileiro, no que se refere à tributação de renda e proventos de qualquer natureza essa noção, apesar de parecer trivial, tem uma razão de ser³⁰¹. Isso porque existiram casos no passado que demonstram que algumas profissões não eram tributadas com imposto de renda.

²⁹⁷ Sobre a ideia de tributo Paulo Ayres Barreto coloca que a noção incorporada constitucionalmente é compatível do a dicção do art. 3º do CTN. BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 40.

²⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 319.

²⁹⁹ APOCALYPSE, Sydney Saraiva. Sistema Tributário Brasileiro: história sem fim. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 707.

³⁰⁰ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Espanol: instituciones**. 25. ed. Madri: Marial Pons, 2006. p. 281.

³⁰¹ Não é sem razão que se verifica essa mesma postura na história mundial da tributação. Como lembra Paul Hugon a ideia de desigualdade fiscal resta bem caracterizada na resposta dada pelo Bispo de Sem a um apelo dirigido por Richilieu ao clero no tocante ao pagamento de impostos: “O costume antigo era que o povo contribuísse com os seus bens, a nobreza com seu sangue, e o clero com suas preces”. HUGON, Paul. **Imposto - Teoria moderna e principais sistemas**. In: **O Sistema Tributário Brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955. p. 65.

A primeira categoria profissional que não restou submetida à tributação da renda foram os magistrados. A luta dessa categoria para não ter a sua renda diminuída por essa espécie de tributação remonta ao selo de nomeação (1907)³⁰² e deu ensejo às primeiras manifestações legislativas para considerar o imposto de renda de caráter global.³⁰³ Com razão, Roque Antônio Carrazza explica que a regra da irredutibilidade dos vencimentos aplicada aos magistrados no início do século beneficiou entre os anos de 1983 e 1988 também os promotores de justiça, militares, parlamentares etc., que não recolhiam imposto de renda sobre uma parte dos seus vencimentos³⁰⁴, contando com a isenção desse tributo na ajudas de custo e nas diárias pagas pelo poder público.

Essa exclusão das ajudas de custo da tributação em questão pelos funcionários públicos causou distorções negativas no instituto e em determinados casos impactou o pacote de remuneração desses cargos com altos valores de ajuda de custo e pouco valores de salários ou vencimentos, excluindo completamente da tributação de renda e proventos a maior parte dos valores recebidos por eles.³⁰⁵

A benesse aplicada aos magistrados também girou em torno do art. 203 da Constituição de 1946 que determinava a imunidade de impostos aos direitos do autor e à remuneração de professores e jornalistas, criando um verdadeiro privilégio constitucional de classes.³⁰⁶

A previsão constitucional serviu para o argumento dos magistrados de que essa espécie de tributo não era geral – submetida a todos.³⁰⁷ A citada desoneração constitucional foi

³⁰² Valor cobrado do candidato para se habilitar na função de juiz e que reduziria os vencimentos mensais no período de um ano, situação que gerou protesto na Seção de 6.01.1909 do Supremo Tribunal Federal, por considerarem violação ao dispositivo que vedava a diminuição dos vencimentos dos magistrados.

³⁰³ CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1994. p. 212.

³⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 88, nota 34. O STF em duas oportunidades verificou que a ordem estabelecida na constituição de 1988 com o princípio da isonomia tributária (art. 150, II) impede a desoneração de categorias profissionais como a magistratura: (i) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança - MS 20.858 DF (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Néri da Silveira. Brasília, 19 abr. 2002; (ii) BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 236.881 RS (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 26 abr. 2002.

³⁰⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 368.

³⁰⁶ BOUCHER, Hércules. **Estudos de Imposto de Renda e Lucros Imobiliários**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1953. p. 68. A propósito veja o RE nº. 43941, no qual se afirmou que haveria uma isenção aos magistrados com a regra de irredutibilidade dos vencimentos contida no art. 95, III da CF de 1946. A interpretação foi no sentido de declarar o IR geral, não sendo o exemplo dos magistrados suficiente para retirar essa característica do tributo por expressa previsão constitucional: “*O legislador constituinte não teria por que incluir os magistrados no art. 203, pois sabia que, ao aprová-lo, tirava ao imposto o caráter de generalidade e, assim, dele já estavam livres os juizes por força do art. 95, n.º III.*” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 43.941 (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Luiz Gallotti. Brasília, 09 fev. 1960.

³⁰⁷ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 132.

fortemente criticada por Rubens Gomes de Sousa, afirmando dois fundamentos básicos: que a regra do imposto de renda vigente à época não comportava exceções por meio de isenções, bem como a necessidade de observância ao princípio da igualdade, que vedada distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado ou profissão (art. 141 da CF de 1946).³⁰⁸

Se observarmos cronologicamente, o primeiro movimento de desoneração foi focado nas categorias profissionais, aqueles que eram magistrados – primeiro e depois –, jornalistas e professores, não pagavam tributo sobre a renda. Em seguida, o foco da desoneração muda. Não mais se isenta a categoria como um todo, aqueles pertencentes à categoria pagam tributo, mas agora se isenta o *tipo* de rendimento aferido. Todos pagam tributo sobre salário, vencimentos, subsídio etc., não pagando sobre ajuda de custo e diárias quando servidores públicos.

Esses dois fatos históricos da tributação sobre a renda nos permitem verificar a divergência doutrinária do que vem a ser a generalidade estampada no art. 153, § 2º, I, da CF de 1988, sob o foco de preocupação de garantia isonômica, primeiro com relação à pessoa e depois com relação aos tipos de rendimentos.

4.3.1.2 Definição da doutrina

Uma primeira vertente aponta que a generalidade desse dispositivo implica em uma regra que carrega clara proibição ao legislador derivado quando da instituição normativa do tributo de realizar qualquer distinção entre os contribuintes em razão de critérios pessoais, sendo irrelevantes situações como posição social, raça, religião, nacionalidade, cargos ocupados, credo religioso ou gênero do indivíduo.³⁰⁹ Em outras palavras, a doutrina³¹⁰ esclarece que

³⁰⁸ SOUSA, Rubens Gomes. **Imposto de Renda**. Suplemento à 2ª edição do Compêndio de Legislação Tributária para atualização do Decreto nº. 36.773 de 13-1-55. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [sem data]. p. 14.

³⁰⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Op. cit.*, 2014. p. 123.

³¹⁰(i) BIFANO, Elidie Palma. **O mercado financeiro e o imposto sobre a renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 145. (ii) CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ: Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 22-23. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 172. (iii) QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forence, 2003. p. 98-99. (iv) GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 123. (v) CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 68. (vi) CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional**. Noeses: São Paulo, 2015. p. 140. (vii) CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 126. (viii) QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento apreciações críticas**. Barueri: Manole, 2004. p. 37-38. (IX) BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forence, 2006. p. 534. (x) MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 73.

estamos diante de um critério que veda discriminação e privilégios entre indivíduos³¹¹, com foco na qualificação do sujeito de direitos.

Como coloca Alexandre Barros Castro, o vocábulo generalidade possui sua raiz forense na palavra *gens* remetendo ao significado de povo, gente, pessoas. A semântica dessa palavra, portanto, “dirige seu sentido para a pessoalidade, vale dizer, para a totalidade de pessoas com aptidão contributiva”.³¹²

O lastro de justificação dessa ideia está galgado primeiro no § 1º do art. 145 da CF de 1988, quando assegura a pessoalidade e a graduação segundo a capacidade econômica, inserindo na norma de competência desse tributo uma função de bloqueio de distinção entre aqueles que demonstrem as “mesmas forças econômicas”, e depois no art. 150, II, da CF de 1988, reforçando que essa função de bloqueio deve impossibilitar distinções referentes a ocupação profissional ou de função exercida como critério de concessão de favores ou privilégios ou agravamento dos deveres fiscais, como lembra Misabel Derzi.³¹³

Nessa visão, a generalidade aplicada especificamente ao imposto de renda e proventos (art. 153, § 2º, I da CF de 1988) seria uma reafirmação ou redundância de garantia colocada pelo constituinte no art. 150, II, em face do contexto histórico de privilégios existentes a algumas pessoas, profissionais e funções do passado.

A ideia, portanto, para essa vertente é no sentido de *generalidade* como igualdade, afirmando que todos devem pagar tributo permitindo distinções diante da capacidade contributiva e vedando alguns tipos de distinção explicitamente.

A segunda vertente defende que a generalidade não se refere às pessoas, mas à impossibilidade de diferenciação aos *tipos* de rendimentos³¹⁴. Como aponta Paulo Ayres Barreto, resta “vedada a segregação da renda auferida para sua tributação mediante critérios distintos”.³¹⁵ Essa noção foca na relação de antagonismo existente entre as palavras *generalidade* e *seletividade*, como explicado por Ricardo Mariz de Oliveira³¹⁶.

³¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, 2009. p. 68. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Aliomar Baleeiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Florence, 2006. p. 534.

³¹² CASTRO, Alexandre Barros. *Op. cit.*, 2004. p. 131.

³¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, 2006. p. 534.

³¹⁴ Dentre outros que serão diretamente explorados nas próximas notas são também nesse sentido: (i) HALAH, Lucas Issa. **Tributação da renda no agronegócio**. Série Doutrina Tributária v. XXV. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 192. (ii) NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto Sobre a Renda na Fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 62. (iii) COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 368.

³¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 62

³¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 254.

O sistema tributário brasileiro disciplina em duas oportunidades – no IPI e no ICMS – a necessidade de observância na instituição de impostos da característica da seletividade diante da essencialidade dos produtos (art. 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, III). Essa regra determina a necessária tributação segmentada, aplicando um peso econômico-tributário distinto para diferentes categorias de produtos ou serviços conforme a sua indispensabilidade mínima a uma dada sociedade: habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico. A permissão constitucional parte da ideia de que a isonomia e a capacidade contributiva são privilegiadas quando na tributação indireta se permite uma maior desoneração tributária de produtos que, em tese, são consumidos prioritariamente por pessoas de baixa renda diante da sua essencialidade.³¹⁷

A distinção ocorre, portanto, nas noções de obrigatoriedade positiva e negativa contidas na generalidade e na seletividade: obrigatório distinguir e obrigatório não distinguir. Enquanto na primeira, necessariamente, não poderá haver distinção entre os tipos de renda, seja por qualquer critério; na segunda, necessariamente, deverá haver distinção entre os produtos para fins de tributação diante do critério da essencialidade.

Dessarte, segundo essa vertente, a seletividade é vedada de forma implícita e lógica ao imposto de renda. Como coloca Ricardo Mariz de Oliveira, a sistemática do Imposto de renda preocupa-se com o aumento patrimonial em um dado espaço de tempo, pouco importando outros fatores, como fontes diversas, devendo recair a mesma carga tributária sobre itens do patrimônio que tiverem tido o mesmo montante de aumento.³¹⁸

É nesse sentido que o autor coloca que a generalidade do imposto de renda e proventos de qualquer natureza não equivale à isonomia, não há uma exata repetição do conteúdo do art. 150, II, da CF de 1988, mas possui uma relação de “perfeita coerência” entre elas, afastando uma ideia de exclusão – ou uma ou outra – mas trazendo uma ideia de complementação, generalidade para além da isonomia.³¹⁹

Como enfatiza Charles William Mcnaughton, o “tratamento uniforme não se refere, apenas, aos aspectos pessoais do contribuinte, mas, também ao tipo de rendimento por ele auferido”.³²⁰ Para chegar a essa conclusão o autor faz interessante digressão sobre uma outra visão de generalidade, apontando que na gênese generalidade refere-se a *geral*, que por sua vez, antagoniza com *individual*.

³¹⁷ ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. **Revista de Direito Tributário Atual – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**. São Paulo, n. 39, 2018. p. 218.

³¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 254.

³¹⁹ Idem. p. 255.

³²⁰ MCNAUGHTON, Charles Willian. **Curso de IRPF**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 111.

Há um percurso gradual entre o geral e individual. A norma geral é conotativa, descreve uma classe de sujeitos para qual é aplicável, enquanto a norma individual é denotativa e indica quais os sujeitos se submetem a essa classe. Entre esses extremos há diversas gradações, podendo a norma ser crescente ou decrescente conforme aumente ou diminua a classe de sujeitos destinatários.³²¹

A ideia de gradação, na visão do autor, está diretamente associada com o campo de extensão do critério pessoal da RMIT: quanto maior a generalidade da norma, maior será a abrangência do critério pessoal no elemento sujeito passivo.

A relação de generalidade do critério pessoal atinge reflexamente outros critérios da RMIT, como é o caso do critério material. Esse critério é atingido proporcionalmente, quanto maior a extensão do critério material maior será a extensão do critério pessoal. A proporcionalidade falada entre esses dois critérios apresenta-se na RMIT de todos os tributos, mas no caso do signo renda e proventos de qualquer natureza o legislador constituinte optou pela utilização do grau mais próximo possível do ponto máximo da competência tributária.³²²

E veja, quando se fala em grau mais próximo possível estar-se-á a avaliar a ideia de possibilidade constitucional, não podendo se falar em possibilidade que não esteja dentro dos padrões constitucionais por uma questão de lógica de hierarquia existente em nosso sistema.³²³

4.3.1.3 Nossa definição: generalidade geral e específica

De fato, observando a questão histórica e o direito posto é possível verificar que a ideia de generalidade deve ser tomada de acordo com a segunda vertente. Podemos evidenciar quatro argumentos para tanto.

O primeiro deles é a completa desnecessidade de repetição de um instituto que já está sedimentado como garantia do contribuinte no art. 150, II, da CF de 1988³²⁴. Essa regra possui

³²¹ “A norma é geral quando o sujeito passivo é indeterminado, e individual, quando os sujeitos da relação jurídica são perfeitamente determinados.” MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2 ed. Noeses: São Paulo, 2006. p. 89.

³²² MCNAUGHTON, Charles Willian. **Curso de IRPF**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 113.

³²³ Como aponta Tárek Moysés Moussallem, “A justiça deve-ser dentro do ordenamento jurídico. Não antes ou fora.” MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Op. cit.*, p. 13.

³²⁴ Como consta no Relatório de fls. 240 dos Anais do Senado Federal que retrata as Atas da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças: “Grande relevância foi conferida às garantias da pessoa no campo tributário, ciente de que essas garantias são inseparáveis dos seus deveres para com a sociedade política, a qual lhe assegura um clima de legalidade, generalidade e igualdade, indispensáveis à realização das aspirações humanas. Nesse sentido, as garantias foram reunidas em um artigo, introdutório à seção intitulada “limitações ao poder de

autoaplicabilidade, não é susceptível de regulamentação ou complementação normativa³²⁵ e desponta diretamente como uma proibição de “*instituir tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes*”, apontando ou, aqui, reforçando, de maneira proibitiva que os critérios de ocupação profissional ou função exercida, “*independente da denominação jurídica dos rendimentos títulos e direitos*” não podem ser utilizados para fazer qualquer discrimen. Pré-exclui, portanto, possibilidades do âmbito de competência do poder legislativo no momento da instituição do tributo, como lembra Humberto Ávila.³²⁶

Como coloca José Juan Ferreiro Lapatza, é inerente à estruturação de um sistema tributário a ideia de generalidade, igualdade e capacidade contributiva, de modo que esses pilares correlacionam-se de maneira íntima; não basta a afirmação de que todos devem pagar, é preciso que todos paguem na medida de sua igualdade e essa medida será dada pela capacidade contributiva.³²⁷

É diante dessa visão que se pode fazer uma dissociação: existem dois conceitos de generalidade no sistema tributário brasileiro como visto na primeira e segunda vertentes, generalidade geral (ou sistêmica) e generalidade específica (renda). A primeira é a inserida no artigo 150, II, enquanto a segunda está inserida no art. 153, § 2º, I.

A generalidade geral indica: todos devem pagar tributo como indicado na hipótese de incidência³²⁸. Poder-se-ia dizer que o modal deôntico contido nesse princípio revela primeiro uma obrigatoriedade – todos devem contribuir –, seguido de uma condição de obrigatoriedade – na medida da sua isonomia – e, também, uma proibição a alguns tipos de diferenciações genéricas – em razão de ocupação profissional e da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos.

A generalidade específica está para além da geral e nela se sedimenta e relaciona, complementando-a. Tem a função de evitar que diferenciações sejam realizadas quanto ao tipo de rendimento, fortalecendo a ideia de que todos devem pagar o tributo em questão, assim como

tributar.” Essas garantias a que o texto se refere é a do art. 150 da CF de 1988. Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. ANAIS DA ASSEMBLEIA CONSTITUINTE (ATAS DE COMISSÕES). Disponível em: https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a_Subcomissao_De_Tributos,_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf. Acesso em 15 set. 2022.

³²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção - MI 58 DF (Tribunal Pleno)**. Pretendida majoração de vencimentos devidos a servidor público (Incra/Mirad) – alteração da lei já existente – princípio da isonomia – postulado insuscetível de regulamentação normativa inoportunidade de situação de lacuna técnica – a questão da exclusão de benefício com ofensa ao Princípio da Isonomia – mandado de injunção não conhecido. Relator: Carlos Velloso. Relator p/ Acórdão: Celso de Mello. Brasília, 19 abr. 1991.

³²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 136.

³²⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Espanol**: instituciones. 25. ed. Madri: Marial Pons, 2006. p. 282.

³²⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 95-96.

a ideia da isonomia, mas sob outro prisma, agora tomado mais específico e com foco nos rendimentos aferidos.

Assim, generalidade geral e generalidade específica estão associadas entre si. São níveis de derivação. A primeira tem sua razão de ser na isonomia, já a segunda apresenta um modo de exercício em função da geral. Veda a diferenciação sobre os *tipos* de rendimentos e com isso promove a isonomia sob outro prisma, não se importando especificamente com as vedações de distinção do art. 150, II, mas agregando uma nova proibição a essas.

Não só é vedado distinguir em razão da função ou ocupação profissional exercida, mas também em razão dos tipos de rendimentos. Todos os tipos irão compor a ideia de renda.

O segundo argumento é de natureza histórica e se dá em dois momentos distintos. Primeiro, como coloca Alcides Jorge Costa, quando se constata que já havia tributação sobre a renda antes da década de 1920 no Brasil, mas somente com a inserção dessa tributação na Lei nº 4.625/1922 houve a criação de um imposto geral voltado não para as pessoas, mas para todos os rendimentos.³²⁹

O segundo fato histórico relevante está no reconhecimento de que a generalidade da renda é voltada aos tipos de rendimentos e não às pessoas, como dito. O próprio legislador infraconstitucional tributário entendeu, depois de posta a ordem constitucional atual, de excluir a tributação da renda de maneira cedular, como feito na Lei nº. 7713/1988, que fazia a distinção entre alíquotas menores ou maiores de acordo com a origem – tipo – da renda tributada, indicando qual era a aplicação que se dava para a regra constitucional em espeque.

Como historicamente a tentativa de não pagar o imposto de renda dava-se pela diferenciação entre os tipos de rendimentos, criou-se um mecanismo específico como condicionante do exercício da competência renda e proventos para evitar que o legislador pudesse permitir a quebra da isonomia pela distinção do tipo de rendimento, evitando que as pessoas que também recebessem rendimentos ou proventos sob outra denominação pudessem se furta de pagar o tributo em questão.

Essa ideia também pode ser extraída dos debates realizados na constituinte, na qual a todo momento se afirmava que era preciso acabar com os privilégios de algumas categorias

³²⁹ COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 52.

profissionais que não apenas possuíam distinção dentre as demais, mas também distinção no tratamento que seus rendimentos recebiam.³³⁰

A questão histórica também é relevante porquanto se avalia que o problema da isonomia como medida tributária resultante da capacidade contributiva apresenta várias facetas e a utilizada pelo legislador conforme demonstrado na prognose legislativa evidencia que o objetivo na utilização da generalidade do imposto de renda foi combater a diferenciação de cargas tributárias de acordo com os tipos de rendimentos ou das fontes de rendimentos. Para problemas sociais distintos o legislador constituinte apresentou soluções distintas, o art. 150, II, para a questão da isonomia sistêmica (generalidade geral) e a generalidade renda do art. 153, § 2º, I para a impossibilidade de diferenciação entre as rendas aferidas (generalidade específica).

O terceiro argumento está associado com o primeiro, mas se volta para a trivialidade da afirmação de que todos que praticam a ação descrita na hipótese de incidência devem pagar o tributo. Para além da regra da generalidade geral, há a noção inerente a todo o sistema tributário de que aqueles que praticam o comportamento descrito no verbo e complemento do critério material devem atender à relação jurídica obrigacional tributária estabelecida, quando satisfeitos os demais elementos da RMIT.

Quer isso dizer que, qualquer que seja o tributo, e não somente renda e proventos, deve-se respeitar a ideia de que aqueles que praticam a ação previamente prevista como necessária e suficiente para a instauração da relação jurídica tributária descrita na hipótese de incidência devem pagar o tributo dela decorrente. Mesmo quando se considera a possibilidade de isenção como medida de diferenciação entre sujeitos passivos, essa ainda se apresenta no plano da igualdade e da capacidade contributiva e pode ser justificada com fundamento nos arts. 145, § 1º e 150, II, da CF de 1998.

Por fim, o quarto argumento evidencia que é preciso analisar os critérios informadores no contexto topográfico em que são colocados. E esse contexto na estrutura constitucional apresenta-se após diversos princípios do Sistema Tributário.

Se assim se dá, a coerência é que esse critério possua uma relação de significação com essa competência outorgada, por uma questão de operacionalidade. Se os critérios informam a competência para instituir renda e proventos de qualquer natureza, logo eles possuem uma relação topográfica estrutural com esse tributo.

³³⁰ Esse ponto pode ser extraído da fala do Deputado Fernando Rezende na Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas. Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. ANAIS DA ASSEMBLEIA CONSTITUINTE (ATAS DE COMISSÕES). p. 18. Disponível em: https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituin角度/5a_Subcomissao_De_Tributos,_Participacao_E_Distribuc%3Eo_De_Receitas.pdf. Acesso em 15 set. 2022.

É nesse sentido que a generalidade quando inserida no contexto de renda e proventos de qualquer natureza deve ser vista não somente no plano do sistema tributário nacional – vedando discriminação e privilégios entre contribuintes –, mas como um mecanismo que, diante do signo presuntivo de riqueza renda e proventos de qualquer natureza, impede distinções entre tipos de rendas e proventos como forma de garantir a não diferenciação entre esses contribuintes; como colocado, tipos de generalidade distintos.

Nessa perspectiva, a generalidade do art. 153, § 2º, I, outorga suporte à igualdade tributária do art. 150, II, mas não possui o mesmo conteúdo. São vetores distintos que apontam para o mesmo lado. A generalidade renda está dentro da igualdade tributária (generalidade geral), auxiliando na promoção dessa, mas ambas possuem desenhos conceituais e funções distintas. Portanto, o critério na acepção colocada está totalmente voltado para combater a distinção de rendas e proventos que, por sua vez, causa discriminação e privilégios entre os contribuintes.

O legislador constituinte, portanto, não mais se preocupou com a distinção nominativa entre a ocupação profissional ou a função, essas já vedadas por uma limitação constitucional ao poder de tributar, mas com uma possibilidade de distinção interna entre os tipos de renda e proventos, que ocasiona no reforço da impossibilidade de distinção entre as profissões e funções.

Como bem coloca Miguel Delgado Gutierrez, a generalidade visa coibir a “discriminação e os privilégios na distribuição da carga tributária”³³¹. Não há dúvidas. A questão que se coloca é *como* ela realiza essa tarefa quando inserida no sistema constitucional tributário na parte específica da “renda e proventos de qualquer natureza”. Mantendo-se a oneração uniforme das espécies de rendas possíveis mantém-se a necessária igualdade das pessoas tributadas.

E assim, a generalidade do art. 153, I, § 2º da CF de 1988 não é com relação aos contribuintes, mas com relação aos tipos de renda e proventos de qualquer natureza percebida pelo contribuinte.

Logo, a generalidade no contexto de renda e proventos de qualquer natureza é uma regra que pré-exclui da norma de competência do Poder Legislativo na instituição do tributo a possibilidade de segregar os tipos de rendas e proventos de qualquer natureza com critérios distintos e ônus econômico diferenciado.

³³¹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 127.

4.3.1.4 Generalidade na RMIT

Há ainda mais uma colocação que se mostra relevante sobre a generalidade: os seus reflexos na RMIT. Parece ser usual a afirmação de que a generalidade vai impactar a conformação do critério material da RMIT, sendo guia para a delimitação do critério pessoal existente no antecedente.³³²

Essa não é a corrente defendida por Paulo de Barros Carvalho, autor da teoria da RMIT, para quem o antecedente apresenta somente os critérios material, temporal e espacial. O critério material terá um verbo e complemento, sendo o verbo pessoalizado e com o complemento de predicação incompleta.³³³ Nessa segunda perspectiva, a generalidade terá reflexos no critério pessoal, mas atuará de forma direta no critério quantitativo situado no consequente delimitando a base de cálculo.

Na concepção de RMIT colocada por Carvalho pode-se ainda, diante das duas vertentes acima expostas, ter diferentes reflexos no consequente. Na primeira, a generalidade atua no critério pessoal, impedindo diferenciações dos sujeitos passivos; já para a segunda a generalidade irá atuar no critério quantitativo, impedindo a exclusão de certas rendas e proventos de qualquer natureza aferidos da base de cálculo. A segunda vertente não descarta que podem ocorrer alguns reflexos em outros critérios, como colocado no parágrafo anterior, mas o foco de verificação da regra ou preponderância dá-se no critério quantitativo, base de cálculo.

É interessante, por fim, verificar para quem é endereçada a generalidade. O art. 153, § 2º, I por estar situado em uma regra de competência direciona a generalidade ao legislador que insere a norma de constituição do tributo no ordenamento como uma condicionante ao exercício dessa.

Somente se terá a competência corretamente exercida se o resultado normativo implicar em operacionalização de mecanismos que demonstrem o abarcamento de todas as rendas aferidas no espaço de tempo indicado. Lado outro, a generalidade também se volta ao contribuinte como um direito de não ver diferenciações em sua renda que acarretem aumento da carga tributária.

³³² CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional**. Noeses: São Paulo, 2015. p. 140. QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forence, 2003. p. 99.

³³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 322.

4.3.2 Universalidade

4.3.2.1 Definição da doutrina

São comumente verificáveis na doutrina duas acepções para a universalidade descrita no art. 153, § 2º, I. A primeira noção toma o conceito de universalidade como a noção de generalidade apresentada pela segunda vertente acima exposta (específica), a outra apresenta-se na noção de que toda a renda produzida deve ser considerada, não importando o espaço geográfico territorial das fontes de produção da renda, podendo se dar de maneira restrita a um território ou de maneira a alcançar outros territórios.

A primeira acepção afirma que a ideia de universalidade está associada à necessidade do imposto incidir sobre todas as espécies de rendas, abarcando indistintamente rendimentos de qualquer origem ou natureza, espécies ou gêneros, ou ainda denominação jurídica, permitindo a consideração dos rendimentos de maneira global (logo, universal).³³⁴

Para essa corrente a noção de patrimônio é relevante e revela a característica da universalidade sob dois aspectos: primeiro o patrimônio é uno, a pessoa física ou jurídica possui uma só massa patrimonial; patrimônio é expressão cunhada no singular pois cada pessoa física ou jurídica possui um único patrimônio; e, segundo, é preciso considerar todos os fatos que se relacionem com o patrimônio (receitas e despesas) que evidenciem a possibilidade de riqueza nova.³³⁵ Para essa visão a unicidade e a universalidade não possuem limitação geográfica, revela-se no território brasileiro ou estrangeiro.

Nesse sentido, a ideia de universalidade para essa visão encerra duas regras: (i) é proibido distinguir *tipos* de rendas em virtude da sua fonte, origem, natureza etc.; (ii) é obrigatório considerar todos os rendimentos percebidos pelo sujeito de direito, independentemente da localização geográfica da fonte.

Como dito, essa ideia está associada à divergência apresentada acima sobre generalidade geral e generalidade específica (renda e proventos). Isso porque os defensores da generalidade do art. 153, § 2º, I como geral defendem que a universalidade vem para impedir a diferenciação entre os rendimentos possíveis segundo origem, tipo, natureza ou denominação.

³³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 69.

³³⁵ MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 81

É por isso que alguns autores afirmam que as divergências doutrinárias entre generalidade e universalidade não são significativas³³⁶, pois no final das contas o comando do artigo em referência – seja pela generalidade, universalidade ou as duas juntas – vai ordenar que todos sejam tributados e que não possa haver distinção entre os tipos de rendimentos, abrangendo as rendas produzidas no território nacional ou no estrangeiro, indiferentemente da denominação de generalidade ou universalidade.

De fato, a crítica acima realizada parece ser parcialmente pertinente. As noções de generalidade e universalidade quando somadas permitem duas noções caras ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza por meio do art. 153, § 2º, I: (i) não há distinção de carga tributária sobre as espécies de renda e proventos; e (ii) considera-se a renda partindo-se da unicidade do patrimônio, seja produzida tanto no território brasileiro quanto no território estrangeiro.

Olhando sob essa perspectiva a distinção doutrinária acima apresentada, de fato, parece perder força quando analisada sob o ponto de vista do dever do legislador no momento da instituição da lei. A divergência novamente ficaria por conta da ideia de que todos devem pagar o tributo e qual o seu fundamento constitucional, se o art. 153, § 2º ou o art. 150, II, com a repetição de normas em diferentes comandos constitucionais.

Todavia, é preciso temperamento nessa afirmação. Não é porque o resultado se assemelha que não precisamos distinguir e compreender de maneira correta e isolada cada instituto para entendimento do fenômeno. Com lembra Paulo de Barros Carvalho³³⁷, com espeque em Norberto Bobbio, verificamos que o cuidado rigoroso com a terminologia não é imperativo da gramática ou da beleza de estilo, mas “exigência fundamental para construir qualquer ciência”.

A junção de generalidade e universalidade para a construção das duas correntes acima apontadas não permite desvelar a construção das normas inseridas na competência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza de maneira clara, com a correta identificação do conteúdo normativo.

Feitas tais considerações verificamos que a primeira acepção de universalidade utilizada pela doutrina não pode ser tomada para efeitos científicos, uma vez que não faz a correta distinção entre os dispositivos existentes.

³³⁶ (i) MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 71; (ii) FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogos com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 162.

³³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 309.

4.3.2.2 Nossa definição

Consideramos que a ideia de universalidade possui dois conteúdos possíveis, o primeiro voltado para a construção do critério quantitativo e o segundo voltado para a construção do critério espacial da RMIT³³⁸.

Em nosso sentir, a ideia de universalidade está associada primeiro com a noção de que “todo o patrimônio do contribuinte dever ser considerado na sua integralidade, sem qualquer fracionamento”, como aponta Ricardo Mariz de Oliveira³³⁹. Para o autor essa impossibilidade de fracionamento incorre na exigência de considerar duas linhas mestras para o recorte da base tributável que fará parte do critério quantitativo, um primeiro relacionado ao tempo de apuração. Os períodos iniciais e finais devem ser voltados para o patrimônio como um todo, sem cortes³⁴⁰. E uma segunda, relacionada com os fatores de mutação, segundo a qual todos os elementos positivos e negativos que afetem o patrimônio devem ser considerados, sem qualquer exclusão.

O referido autor faz questão de bem distinguir a *universalidade patrimonial no início e fim do período de apuração* da *universalidade relacionada aos fatores de mutação patrimonial*. Enquanto a universalidade patrimonial no período assegura a manutenção de um mesmo corte no fator temporal de apuração com a observação de uma mesma massa patrimonial nos marcos iniciais e finais, a universalidade patrimonial dos fatores de mutação assegura que nesse intervalo de tempo inicial e final sejam considerados todos os fatores de mutação ocorridos.

Assim, para atendimento aos dois primeiros conteúdos da universalidade, deve ser considerado o patrimônio na sua integralidade diante do fator tempo – período de apuração – e, também, diante da totalidade das mutações positivas e negativas, não permitindo segregações temporais específicas para tipos de renda e tampouco considerações parciais ocorridas no período somente das adições ou subtrações.

Para que essa ideia seja possível na sua integralidade é necessário que a universalidade tenha um terceiro conteúdo, voltado para a vedação de fracionamento patrimonial quanto ao espaço geográfico onde a renda e os proventos são obtidos.

³³⁸ (i) MCNAUGHTON, Charles Willian. **Curso de IRPF**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 108. (ii) SCHOUERI, Luis Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 17

³³⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 255.

³⁴⁰ No mesmo sentido: PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo**. Noeses: São Paulo, 2019. p. 187.

Assim, consideramos que a noção de universalidade do artigo em comento está também diretamente associada com a universalidade do Direito Tributário Internacional.³⁴¹ Como elucida Alberto Xavier³⁴², o princípio da universalidade situa-se em oposto ao princípio da territorialidade, possibilitando a consideração de elementos de adição e exclusão ao patrimônio para fins de renda e proventos para além do território nacional. É também conhecido no vernáculo inglês como *world-wide-income* para renda ou *world-wide taxation* para o sistema tributário.

Uma ressalva merecer ser estabelecida. Não se quer dizer que a dicotomia entre territorialidade *x* universalidade represente um antagonismo excludente: ou uma ou outra. De certo, a universalidade necessita do estabelecimento da territorialidade. A territorialidade limita a busca de quaisquer eventos ao território nacional e mesmo que se tiver a universalidade, que permite o alcance de eventos fora do território nacional, a territorialidade será mantida como pressuposto lógico a essa³⁴³, pois é regra implícita que faz parte do Estado Federal.³⁴⁴ É por se poder considerar como elementos relevantes eventos ocorridos em um dado território que posso considerar como também relevantes eventos ocorridos em outros territórios.

Essa noção parece um pouco estranha quando se imagina a ultratividade da norma tributária para além dos limites espaciais do ordenamento jurídico de que ela faz parte. Como elucida Norberto Bobbio³⁴⁵, poder soberano e Ordenamento jurídico “são dois conceitos que se referem um ao outro”. E assim sendo, como podemos ter um ordenamento jurídico diante do seu conjunto de regras que se fazem valer, ainda que pela força, em um outro território?³⁴⁶

³⁴¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda**: uma proposta de diálogos com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 162. Para uma crítica essa visão veja: GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda**: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 158.

³⁴² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 367

³⁴³ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 75.

³⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Territorialidade. In: IBET - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário (Org.). **Justiça Tributária**: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 665.

³⁴⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 2 ed. São Paulo: Edipro, 2014. p. 40.

³⁴⁶ Como coloca Luiz Roberto Peroba o debate entre universalidade e territorialidade se deu, inicialmente, entre Adolf Wagner (Finanzwissenschaft, seiter teil: gbihren und allegemeire steuerlehre. Leipzig, 1980) e Georg von Schanz (Zur Frage der Steuerpflicht. Finanzarchiv, 9, 1982, S. 365). O primeiro defendendo o princípio da universalidade e o segundo defendendo uma territorialidade restrita às fontes de renda internas como critério econômico que tornaria o sistema tributário coerente e legítimo. PEROBA, Luiz Roberto. Investimento no exterior: tributação da pessoa física. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; et al (Coord.). **Direito Tributário**: tributação dos mercados financeiros e de capitais e dos investimentos internacionais. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 445-446. Para mais informações sobre o princípio da universalidade ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 356-359.

Helena Taveira Torres³⁴⁷, discorrendo de maneira percuciente, afirma que para compreender esse fenômeno é preciso verificar que o Estado de Direito possui três elementos: território, povo e soberania. Os dois primeiros elementos permitem a construção de elementos de conexão para fins tributários.

O território permitirá a tributação da fonte de renda (critério fonte), alcançando todos (residentes e não residentes) que produzam no país. Como coloca Luis Eduardo Schoueri, o critério fonte como elemento de conexão permite o alcance da lei tributária a partir do seu aspecto objetivo, não importando as características do sujeito.³⁴⁸ Já o elemento povo permite alcançar fatos para além do território, alcançando eventos ocorridos em outros países, podendo valer como elemento de conexão a residência, como aponta Helena Taveira Torres, ou a nacionalidade, como lembra Luis Eduardo Schoueri³⁴⁹.

Assim, a universalidade, sob essa perspectiva, é um princípio que permite o alcance de eventos para além do território do ordenamento jurídico em que se pretende exercer a tributação, valendo-se dos elementos de conexão subjetivos (residência ou nacionalidade). Essa constatação não parece ser questionada. A doutrina considera que quando se adotar o critério da universalidade, diante da política fiscal de cada país, poderá alcançar eventos fora do seu território uma vez atendidos e verificados os elementos de conexão.³⁵⁰

Helena Taveira Torres³⁵¹ coloca cinco justificativas para se adotar o critério da universalidade, são elas: (i) possibilidade de aumento de receitas estatais, pois há em tese um aumento de tributação quando se expande a hipótese de incidência para eventos realizados para além do território juridicamente considerado; (ii) manutenção do princípio da isonomia, com a equiparação da carga tributária entre aqueles que produzem renda interna e externamente; (iii) maior alcance da efetividade da capacidade contributiva com foco na produção de renda e não no local; (iv) aumento da movimentação de capitais no mercado mundial; (v) atenção aos estímulos fiscais propiciados pelos países considerados paraísos fiscais.

Outra distinção em torno da territorialidade e da universalidade também é interessante. É certo que o comum é identificar o critério espacial da RMIT com o âmbito de vigência

³⁴⁷ TORRES, Helena Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 70.

³⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, 2005, p. 342.

³⁴⁹ O autor afirma que em que pese a nacionalidade não ser muito explorada pelos países em matéria de tributação, essa ainda não foi abandonada. Cita como exemplo a sua utilização pelos Estados Unidos. *Idem*. p. 332; p. 336.

³⁵⁰ DIAS, Karen Jureidini. **Fato Jurídico Tributário: revisão e efeitos jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 137.

³⁵¹ TORRES, Helena Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 73-74.

territorial da lei, todavia o critério espacial e o plano de vigência territorial encontram-se em planos ontológicos distintos.

As colocações de Paulo de Barros Carvalho³⁵² nesse sentido são profícuas. O critério espacial pode ter as mais variadas feições, mas sempre indicará onde ocorrerá o evento tomado por relevante no critério material, podendo ou não coincidir com o âmbito de vigência da lei. Assim, o critério espacial poderá indicar pontos geográficos pré-determinados, podendo também prever áreas, regiões, intervalos territoriais, coincidência entre o intervalo de espaço para verificação do evento e a latitude eficaz da norma ou sair para além das fronteiras de vigência para alcançar fatos em outros ordenamentos jurídicos.

Com relação a esse último exemplo é a universalidade que se apresenta como fundamento constitucional para justificar, em matéria de renda e proventos de qualquer natureza, o alcance dos eventos ou fatos em outros ordenamentos jurídicos. O critério espacial indica onde pode ser buscado – espaço – o conjunto de movimentos econômicos relevantes para o desencadeamento normativo da relação jurídica tributária.

No caso das condutas ocorridas para além da fronteira territorial – espaço de vigência normativo – os elementos de conexão possibilitam a construção normativa apta a estabelecer que, uma vez ocorrido o elemento de conexão no território nacional, considera que tais eventos, extraterritoriais, também se dão no território nacional, como aponta Lucas Galvão de Britto³⁵³.

Isso demonstra que o evento que se dará em outro território é considerado para fins legais, diante dos elementos de conexão, ocorrido no território brasileiro, local de percussão da relação jurídica tributária³⁵⁴. Nessa situação, a relevância jurídica dos elementos de conexão é tamanha que Luis Eduardo Schoueri aponta que será neles que se verificará a capacidade contributiva do sujeito que sofre a imposição tributária³⁵⁵.

Essa constatação não permite afirmar que a relação jurídica obrigacional tributária tenha repercussão no ordenamento estrangeiro com eficácia imediata. Como esclarece Heleno Torres, os limites dos elementos de conexão conferem um primeiro constrangimento à intenção do legislador de tornar os eventos universais para fins tributários, considerando-os na construção da hipótese de incidência normativa. Dentro desse limite possui total liberdade

³⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 324-325.

³⁵³ BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 148.

³⁵⁴ No mesmo sentido: DIAS, Karen Jureidini. **Fato Jurídico Tributário: revisão e efeitos jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 138.

³⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 335

legislativa para localização das características relevantes ao fato jurídico, não podendo caminhar para além.

Há um segundo constrangimento, a relação jurídica tributária formada pela construção do fato jurídico tributário resultante de eventos alienígenas não terá validade no território estrangeiro. É possível atribuir o caráter de validade, mas precisará se atentar ao processo de enunciação competente do respectivo ordenamento para tanto (homologação de sentença estrangeira, existência de tratado prevendo tais situações etc.)³⁵⁶.

Diante das considerações realizadas podemos aqui já estabelecer algumas conclusões com relação à universalidade que informa a competência tributária do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

Ela prescreve a um só tempo três comandos. Os dois primeiros são de obrigatoriedade: obrigam o legislador que estabelece o tributo a considerar os elementos da base de cálculo, sem qualquer fracionamento, seja (i) com relação ao período de apuração do tributo, seja (ii) com relação aos fatores positivos e negativos relevantes à mutação patrimonial do sujeito passivo. Nessa perspectiva, portanto, atuam no Critério Quantitativo da RMIT. O terceiro comando é de permissibilidade: (iii) para poder alcançar a integralidade do patrimônio é permitido ao legislador valer-se da universalidade para buscar o recorte de eventos em território estrangeiro, para além do âmbito de vigência da regra jurídica estabelecida, quando verificar elementos de conexão diante dos critérios subjetivos (residência ou nacionalidade).

Por fim, é interessante fazer algumas considerações sobre a positivação da terceira noção de universalidade no nosso ordenamento.

4.3.2.3 A positividade da universalidade no Brasil

A universalidade como instrumento de alcance de eventos ocorridos para além do espectro de vigência territorial deu-se com relação a “renda e proventos de qualquer natureza” no Brasil em momentos diferentes para as pessoas físicas e jurídicas.

As pessoas físicas ficaram expostas à universalidade com a publicação do Decreto-Lei nº 1.168 de 22 de março de 1939³⁵⁷. Com essa norma restou evidente que a tributação alcançaria

³⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 76.

³⁵⁷ Atualmente regulado pelo §4º do art. 3º da Lei nº. 7.713/1988. BRASIL. **Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm. Acesso em 12 out. 2022.

todos os rendimentos independentes do local geográfico das suas fontes de produção. Já as pessoas jurídicas somente ficaram submetidas à universalidade com a inserção no ordenamento jurídico nacional da Lei nº 9.249/1995, que em seus artigos 25 e 27 permitiram a incidência do Imposto de Renda e Proventos de Quaisquer Natureza sobre os lucros, ganhos e rendimentos de pessoas jurídicas residentes no Brasil.

Essa evidência fático-legislativa demonstra que a universalidade territorial já era utilizada antes de ter estatura constitucional para fins de renda e proventos de qualquer natureza. Ocorre que o processo de positivação constitucional tem o condão de inovar e de conferir estatura constitucional a temas que já estão sedimentados em nosso ordenamento por estatura legal. E esse parece ser o caso.

A segunda delas é a confirmação do modal deôntico permitido. O legislador pode escolher quando e como positivar o comando da universalidade dentro dos parâmetros permitidos e, no caso das pessoas jurídicas, escolheu só o fazer depois do ano de 1995. Essa escolha está associada a questão de política fiscal e da inteiração com outros países na calibração dos critérios objetivos e subjetivos dos elementos de conexão, com a tributação da fonte ou residência e nacionalidade.

Isso quer dizer que no tocante ao alcance territorial é possível que o legislador não tome a universalidade como regra contida no critério espacial da conformação da RMIT, adotando, de outra banda, a territorialidade exclusiva. Essa situação pode ocorrer, como já apontado, como uma sistemática de política fiscal. Adota-se um sistema que privilegia a fonte de produção de renda e proventos de qualquer natureza e se abandonam os fatos ocorridos em outros territórios para que eles também possam focar a tributação na fonte, i.e., fortificam-se os elementos de conexão objetivos em detrimento dos subjetivos. A dotação simultânea de elementos de conexão subjetivos e objetivos possui o potencial de causar bitributação internacional se não vier acompanhada de tratados internacionais que evitem tais situações ou de medidas unilaterais que permitam as deduções dessa espécie de tributação em outras jurisdições.

Como visto, o legislador infraconstitucional brasileiro deu, em certa medida, boa atenção ao terceiro conteúdo da universalidade (modal deôntico de permissividade). Mas é importante caminhar em mais uma conclusão. Esse terceiro conteúdo da universalidade funciona como uma esteira pela qual caminham os outros dois conteúdos previamente apresentados. Isso quer dizer que ao se alcançarem os eventos ocorridos em outro território eles devem receber o mesmo tratamento da universalidade dos eventos ocorridos no território

nacional, respeitando, desse modo, o fator tempo no tocante ao período de apuração e a totalidade de mutações positivas e negativas ocorridas no patrimônio.

Essa situação demonstra que o patrimônio da pessoa será considerado uno, com elementos de composição nacionais e internacionais. Como bem lembra Ricardo Mariz de Oliveira, será considerada “a universalidade de um patrimônio”³⁵⁸, não importando onde ele esteja situado. A ideia adotada é a de patrimônio como universalidade de relações jurídicas com valor econômico, não admitindo separação de parcelas de um mesmo patrimônio. O elo aqui é o patrimônio e como esse é uno, os fatores de aumento ou diminuição devem ser considerados na sua integralidade, a fim de que sejam evitadas situações de tributação em casos nos quais se verifica decréscimo patrimonial.

4.3.2.3.1 Caso dos prejuízos das controladas e coligadas no exterior

Nesse viés, parece que o legislador nacional não caminhou bem na compreensão dessa interlocução entre os três conteúdos da universalidade quando tratou dos lucros ou prejuízos das controladas e coligadas no exterior.

Enquanto o § 2º do art. 25 da Lei nº. 9.249/1995 estabelece a apuração e integração dos lucros de filiais, sucursais, coligada e controladas no exterior; o seu § 5º veda a compensação dos prejuízos e perdas decorrentes das operações nas referidas empresas com os lucros auferidos no Brasil. O art. 16, I, da Lei 9.430/1996 estabelece que os lucros ou prejuízos devem ser considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada.

A Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 213/2002, por sua vez, regulamentou no art. 4º a proibição constante no § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995, permitindo, quando for o caso, que os prejuízos apurados no exterior por uma controlada ou coligada sejam compensados com os lucros dessa mesma controlada. Na situação não se aplica a “trava” de 30% estabelecida no art. 15 da Lei 9.065/1995, como previsto pelo § 3º do art. 4º, da IN SRF 213/2002³⁵⁹.

Como indica Luis Eduardo Shoueri³⁶⁰, o resultado da análise dessa regra é que o legislador brasileiro, “conquanto determinando o alcance do imposto a lucros auferidos no

³⁵⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 256.

³⁵⁹ Há chances de existir uma certa relação de ilegalidade nessa disposição por meio de instrução normativa.

³⁶⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 373.

exterior, despreza as perdas porventura sofridas fora do país.” Essa situação demonstra que o legislador apesar de adotar a universalidade para os resultados positivos do patrimônio adota a territorialidade para os resultados negativos. A discrepância fere o princípio da universalidade na obrigatoriedade de considerar todos os aspectos positivos e negativos ocorridos no patrimônio em um dado período de tempo de maneira integral.

É uma manipulação que não é passível de ocorrer. Como já apontado, é uma escolha do legislador adotar ou não o princípio da universalidade na sua terceira acepção. Mas adotando-o ou não, não tem permissão de interferir na primeira noção de universalidade, que se apresenta como uma obrigação. Terá, assim, que considerar o mesmo período de tempo e os elementos positivos e negativos do patrimônio, seja na acepção de territorialidade ou universalidade. O patrimônio como uno, se manipulado universalmente pelo legislador, deverá ser apurado como um todo, não se podendo apurar somente os resultados positivos e não os resultados negativos necessários à ocorrência daqueles resultados positivos.

A doutrina³⁶¹ parece também caminhar nesse sentido. Alberto Xavier esclarece que a tributação fragmentada da renda viola a um só tempo a ideia de renda contida no art. 43 do CTN, bem como o princípio da globalidade, como corolário do princípio da universalidade.³⁶²

Já Edmar Oliveira de Andrade Filho, apesar de reconhecer uma forte corrente doutrinária que indica violação da capacidade contributiva, afirma que a restrição pode ser considerada razoável, pois a “incidência do imposto sobre os resultados no exterior visa à neutralidade pela outorga de crédito do imposto”.³⁶³

Da nossa parte, a conclusão é simples e direta, como já exposto. A universalidade possui três conteúdos, dentre os quais os dois primeiros não dão margem de liberdade ao legislador. Os dois primeiros conteúdos da universalidade estão relacionados com a ideia de universalidade patrimonial. Deverá ser considerado o patrimônio como um todo tanto no corte dos períodos iniciais, quanto nos finais, e os fatores de mutação devem ser considerados como um todo, não excluindo ingressos e saídas de maneira isolada.

Na terceira acepção, o exercício da utilização da universalidade (como permissão) vincula o legislador nas demais posições legais tomadas. Não poderá haver uma universalidade seletiva (considerando alguns fatores positivos e não considerando alguns fatores negativos),

³⁶¹ (i) TORRES, Heleno Taveira. Compensação de prejuízos de controladas e coligadas no exterior. *In*: PANZARINI FILHO, Clovis; *et al* (Coord). **Estudos avançados de Direito Tributário – Tributação Internacional**: normas antielisivas e operações internacionais. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 107-108. (ii) GRECO, Marco Aurélio. Globalização e tributação da renda mundial. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, n. 2, 2003. p. 86-90.

³⁶² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 426.

³⁶³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

pois assim viola o conteúdo da universalidade antecedente e que é obrigatório. A universalidade como alcance de eventos para além do território nacional pressupõe o respeito a determinado tempo e a consideração dos elementos positivos e negativos ocorridos no patrimônio.

4.3.3 Progressividade

4.3.3.1 Noções gerais de progressividade

A história da progressividade no Brasil remete-nos às Bulas da Santa Cruzada, uma imposição que tinha nome de donativo e viés voluntário, mas que na prática, obrigava a todos ao tempo do Brasil Colônia. Essa “doação” era entregue ao Estado português em troca da obtenção de favores espirituais e o valor deveria ser destinado, na sua essência, para combater os infiéis. A sistemática da generosidade levava em conta o valor da renda anual e aumentava o seu valor na mediada da renda percebida, também considerando a situação subjetiva das pessoas que deveriam contribuir.

Logo, essas características de progressividade sobre valores que podiam ser considerados renda não são uma novidade tão grande quando inserida na CF de 1988, como lembra Alcides Jorge Costa³⁶⁴.

O saudoso professor da Universidade de São Paulo ressalta que a previsão constitucional de que determinado tributo seja progressivo não permite concluir que os demais

³⁶⁴ O autor cita a redação do texto original da contribuição e por considerar interessante reproduzimos aqui: “E, para se ter notícia da esmola que hão de ser, se guardará ao que tenham arbitrado os comissários gerais passados, a saber, que os cardeais, arcebispos, bispos, dom-abades, dom-priores, inquisidores, cônegos, duques, marqueses, condes, senhores de terra, fidalgos, comendadores, desembargadores e suas mulheres, e bem assim quaisquer outras pessoas assim eclesiásticas, como seculares, homens e mulheres que tiverem quatrocentos mil réis de renda e daí para cima, ora seja de bem de raiz, ou por razão de ofício ou mercancia, dará cada um por si trezentos réis de esmola pela bula em cada ano; e os que tiverem de duzentos até quatrocentos mil reis de renda darão duzentos réis por bula; todas as demais pessoas de qualquer qualidade e condição darão de esmola por bula quatro vinténs, exceto as pessoas seguintes que darão somente dois vinténs: filhos-família que não tiverem a sobredita renda própria e separada dos seus pais, obreiros, jornaleiros, pobres e mendigos, soldados que não têm mais que o soldo sem outras vantagens, mulheres viúvas, casadas com maridos ausentes e solteiras, se umas e outras viverem tão pobremente que se sustentem de esmolos, do que ganharem por suas mãos ou de mercês de seus parentes COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 61.

tributos previstos constitucionalmente e que não possuam essa característica restam impedidos de ser.³⁶⁵

Alcides ainda lembra que o Decreto nº. 17.390, de 26 de julho de 1926 estipulava dois momentos relevantes para apuração do imposto, que tornava o tributo do tipo composto. O primeiro era a apuração por categorias de rendimentos denominadas cédulas, que recebiam tributação variável com a categoria de rendimentos e proporcional. O segundo correspondia ao momento em que se juntavam os rendimentos líquidos das cédulas, apurando o total, abatiam-se os elementos pessoais e nesse resultado aplicava-se o imposto progressivo.³⁶⁶

Passada a introdução histórica, de modo geral, pode-se apontar que a progressividade preocupa-se com a relação existente entre o resultado da tributação e a expressão de riqueza revelada pelo sujeito passivo do tributo.³⁶⁷ A ideia base é: deve pagar uma quantidade não só maior de tributo, mas uma quantidade bem maior, aquele que apresenta maior intensidade positiva no signo presuntivo de riqueza eleito pelo legislador.

4.3.3.2 A classificação que resulta na progressividade

Como esclarece Miguel Delgado Gutierrez, a progressividade “é uma das formas de graduação dos tributos”.³⁶⁸ Essa afirmação e as noções gerais acima apontadas podem ser vistas como arrimo para a ideia de Hugo de Brito Machado de classificação dos impostos diante da forma de fixação do seu valor. O referenciado autor cearense elucida que os impostos podem ser classificados como fixos, graduados, proporcionais, progressivos e regressivos.³⁶⁹

Serão **fixos** os impostos que tiverem o seu valor estabelecido em lei, sem a necessidade de cálculo para sua determinação, como ocorre com o ISS dos profissionais autônomos.

³⁶⁵ “O imposto de Renda começou imediatamente com o caráter progressivo, e a Constituição nada dizia a respeito. Digo isto porque agora há uma discussão enorme sobre o fato de que, não dizendo a Constituição que um imposto deva ser progressivo, ele não pode ser progressivo. Talvez a Constituição atual tenha dito coisas demais, talvez devesse ser um pouco enxugada.” (Idem. p. 117). O STF no RE nº. 204.827-5 decidiu que se não houver previsão da progressividade o tributo não pode usar esse mecanismo. A situação foi alterada pela Emenda Constitucional nº. 29/2000, que permitiu a tributos que originalmente não detinham essa característica a possibilidade de se valer desse mecanismo, como é o caso do IPTU (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 204.827-5 SP**. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 24 abr. 1997). Cf.: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 602.347 (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 12 abr. 2016.

³⁶⁶ COSTA, Alcides Jorge. *Op. cit.*, 2009, p. 118.

³⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 69.

³⁶⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 233.

³⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, 2015, p. 69.

Graduados, os impostos que possuem também o seu valor estabelecido em lei, todavia, apresentem alguma variação de valor diante das características do contribuinte. Nesse caso, também não será preciso cálculo para determinação do seu valor, ele estará apresentado na lei, embora com a diferença de que haverá uma pluralidade de valores fixos, como ocorre com o ISS das sociedades civis de prestação de serviços.

No primeiro caso, o imposto fixo seria, por exemplo, para quem for advogado no Distrito Federal, aquele fixado no valor de R\$ 1.000,00 por ano, a título de ISS. Não importa o valor dos honorários recebidos naquele ano para apuração do tributo. Nessa mesma situação, seria graduado se a tributação fixasse que os advogados com faturamento anual de até R\$ 500.000,00 pagassem o valor de R\$ 1.000,00 por ano e aqueles com valor acima disso pagassem o valor de R\$ 2.000.000,00.

Já os **proporcionais** são aqueles em que a alíquota é constante, variando o valor do tributo de acordo com a variação da base de cálculo. É o caso do ICMS sobre combustíveis quando se prevê que o tributo será de 18% sobre o valor da nota fiscal. De outro modo, a sistemática **progressiva** ocorrerá quando a alíquota for maior à medida que aumente a base de cálculo, a exemplo do que ocorre atualmente com o imposto de renda das pessoas físicas. Aqueles que recebem atualmente até R\$ 1.903,99 estão isentos, acima desse valor e até R\$ 2.826,65 pagam 7,5% com dedução possível de R\$ 142,80, tendo ainda mais outras três faixas de alíquota com diferentes bases de cálculo e parcela a deduzir. Já os **regressivos** têm a necessária diminuição da alíquota diante da variação da base de cálculo ou do tempo de verificação do imposto, como se dá na tributação da renda fixa no Brasil. Vamos avaliar mais aprofundadamente esses três últimos diante da relação significativa existente entre eles.

A classificação apresentada demonstra-se útil. Todavia, para tentar melhor sistematizá-la vamos propor uma pequena alteração para fins didáticos. Partimos da ideia de que o objeto que se está a classificar é o critério quantitativo da RMIT diante da necessidade ou não de interação entre os seus elementos internos. É como coloca Aires Barreto, “proporcionalidade e progressividade estão ilaqueadas à alíquota, e à base calculada. Um tributo só é proporcional, progressivo ou regressivo à medida que o é a alíquota aplicável, diante da relação jurídico-tributária”.³⁷⁰ A essa fala do renomado doutrinador municipalista é possível também indicar uma classificação quando não ocorrer a interação entre os elementos, o que se passa a denominar de critério quantitativo fixo.

³⁷⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Imprensa; M. Limonad, 1998. p. 128.

Dentro dessa classificação, portanto, primeiramente teremos os **critérios quantitativos fixos singular e plural**. O singular apresenta-se quando há somente um valor prefixado para todos aqueles que realizarem o fato descrito na hipótese de incidência, quando o resultado da conta alíquota x base de cálculo contido no critério quantitativo será previamente determinado e único. Sempre que ocorrer o fato gerador teremos um valor pré-determinado para fins de tributo. Já o plural, embora também tenha os valores previamente determinados, permite uma distinção entre os que realizam a hipótese de incidência, criando valores distintos diante de certas características que podem ser relacionadas com tipos de ações descritas no fato gerador ou com características do sujeito passivo.

Para Paulo de Barros Carvalho³⁷¹ a instituição pelo legislador dos tributos fixos mostra-se inconstitucional. Essa alegação dá-se diante da necessidade constitucional de diferenciação dos tributos pelo binômio hipótese normativa e base de cálculo (art. 145, § 2º c/c art. 154, I, da CF de 1988)³⁷². Uma vez que o legislador suprime a base de cálculo pela inexistência de interação com a alíquota, com apresentação do resultado direto, impede-se a realização da distinção entre os tributos tomada como relevante constitucionalmente e, com isso, perde-se também o discernimento e controle da atividade de instituição dos tributos. A fixação do critério quantitativo impede, por exemplo, de se extraírem as três funções inerentes à base de cálculo: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”³⁷³.

Lado outro, teremos situações em que os elementos do critério quantitativo interagem entre si para a obtenção do resultado da obrigação tributária, com a possibilidade de variação desses elementos. Aqui o critério quantitativo será composto por variáveis, as quais podem se apresentar como proporcionais, progressivas ou regressivas. Quando essa variação ocorrer somente na base de cálculo, restando fixa a alíquota, teremos um tributo proporcional. Terá como relevante uma relação entre o aumento do resultado da obrigação tributária diante do aumento da base de cálculo.

Diferentemente se dá quando a variação e os elementos pertinentes à base de cálculo impactar na variação da alíquota. Nesse caso, teremos uma situação que comumente

³⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 392. No mesmo sentido: BARRETO, Aires Fernandino. **Capacidade Contributiva e Progressividade**. Revista de Direito Tributário, n. 58. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 176.

³⁷² Como elucida Paulo de Barros Carvalho: “faz mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando, para tanto, a singela verificação do fato gerador (...)”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2010, p. 60.

³⁷³ *Idem*. p. 395.

classificamos como tributos progressivos e regressivos. Determinar se um tributo será regressivo ou progressivo, nesse particular, irá depender do resultado final obtido diante da expressão de riqueza utilizada pelo legislador como relevante. Via de regra, nos progressivos ocorre um aumento da alíquota quanto maior for o resultado obtido na base de cálculo e nos regressivos menor será a alíquota quanto maior for a base de cálculo.³⁷⁴

Paulo de Barros Carvalho enverada em sentido semelhante, mas sob outra perspectiva. Para o professor emérito, a proporcionalidade, progressividade e regressividade serão características da alíquota que aparece em forma de fração. As alíquotas podem assumir duas feições. “Valores monetários fixos ou variáveis em função de escalas progressivas da base de cálculo”, como ocorre, por exemplo, se o legislador colocar uma tributação sobre coisas mensuráveis por quantidade, colocando um valor diante dessa quantidade. Como exemplo ele cita o caso de estipulação do valor de tributo de R\$ 1,20 por metro linear de tecido para aqueles que adquirem até 100 metros, R\$ 2,40 por metro linear de tecido para aqueles que adquirem de 100 a 300 metros e, assim por diante. Mas a alíquota também pode assumir a feição de fração da base de cálculo, apresentando-se em percentual ou não.³⁷⁵

Para as alíquotas que aparecem em forma de fração ele observa três tipos, a proporcional invariável – alíquota fixa diante da flutuação da base de cálculo –, a proporcional progressiva – alíquota aumenta na proporção do aumento da base de cálculo – e a proporcional regressiva – alíquota diminui na proporção do aumento da base de cálculo.

A classificação em espeque, apesar da divergência de nomenclatura, apresenta semelhanças com a aqui proposta diante da relação entre base de cálculo e alíquota como medida de determinação dessa. Todavia, Paulo de Barros Carvalho lembra que dentre as alíquotas proporcionais progressivas ainda haverá duas subclassificações, podendo o aumento se dar por degraus ou escalões e ainda de maneira contínua ou ininterrupta, encontrando um limite na lei. O primeiro exemplo verifica-se nas estipuladas para o Imposto de Renda e Proventos da Pessoa Física, com faixas de progressividade. E o segundo poderia se verificar na hipótese de toda alteração positiva na base decorrer de uma alteração positiva na alíquota.

Rubens Gomes de Sousa partiu da ideia de degraus e escalões para classificar a progressividade como simples ou graduada. A simples é aquela na qual a alíquota maior é

³⁷⁴ É possível termos variações das alíquotas também diante da variação do período de consideração para apuração da base de cálculo, como feito pela Lei nº. 1.033/2004 referente a renda proveniente do mercado financeiro e de capitais retida na fonte. Apesar do critério eleito pela lei ser o fator tempo (quanto maior o prazo de aplicação menor a alíquota de tributação), não se afasta a ideia de uma possível maior base de cálculo diante do maior tempo de investimento, podendo, apesar da escolha tempo, haver uma associação também entre o aumento da base de cálculo e a diminuição da alíquota.

³⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 406.

aplicada quando ocorre a alteração de degrau, aplicando-se por inteiro a base de cálculo. Isso quer dizer que se tivermos uma alíquota de 10% para bases de até R\$ 100,00 e alíquotas de 20% para bases acima de R\$ 100,00, teremos alíquotas distintas para bases semelhantes, como ocorre entre R\$ 100,00 e R\$ 101,00. De outro modo, será graduada a alíquota que se aplicar sobre a parcela de valor entre o limite inferior e o superior, de modo que sobre diferentes parcelas de valores teremos diferentes alíquotas com o somatório ao final. Na graduada, o exemplo de R\$ 100,00 e R\$ 101,00 terá uma tributação distinta, pois a alíquota de 10% irá incidir sobre R\$ 100,00 e a alíquota de 20% irá incidir somente sobre a adição de R\$ 1,00.³⁷⁶

A graduada pode ser mais bem explicada por meio da metáfora utilizada por Luís Eduardo Schoueri, que usa a imagem de um jarro de água para preencher uma sequência de copos, onde cada copo possui uma alíquota diversa e a ordem de preenchimento dos copos se mostra relevante. Somente se passará para o segundo, terceiro, quarto copo quando o primeiro, segundo e terceiro estiverem preenchidos e aquela quantidade de água de cada copo sofrerá uma alíquota diversa na quantidade determinada.³⁷⁷

Para Hugo de Brito Machado a progressividade em degraus simples é inconstitucional por ferir a um só tempo a isonomia e a capacidade contributiva, bem como a razoabilidade e a proporcionalidade.³⁷⁸ A questão mostra-se devidamente associada à discrepância de imposição tributária existente entre pessoas que possuem capacidade contributiva semelhante, como no exemplo citado, em que se tem uma base de cálculo próxima do limite para alíquota menor e base de cálculo no início da alíquota maior; nesses casos, a capacidade para contribuir é equiparável mas o resultado econômico da incidência não o será, podendo se verificar uma possível violação ao princípio da igualdade diante do critério de eleição para a distinção das duas capacidades contributivas.

4.3.3.3 As distinções de progressividade

Como bem colocado na classificação acima, se considerarmos como objeto de conhecimento o critério quantitativo da RMIT podemos fazer algumas classificações distintas e apontar que teremos critérios quantitativos proporcionais, progressivos e regressivos, bem

³⁷⁶ SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1954. p. 128 e 129.

³⁷⁷ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 404.

³⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 145 e 146.

como os fixos singulares e plurais, contudo, essas duas últimas espécies dotadas de inconstitucionalidade.

A ótica da classificação empreendida foca nos exemplos de interação entre base de cálculo e alíquota e classifica os tributos diante do efeito verificado principalmente na alíquota. Todavia, essa ideia apesar de usual e correta não esgota a possibilidade de resultados progressivos. A progressividade também pode ser observada de outras maneiras, como no critério material, por exemplo.³⁷⁹

Antes de adentrar nessa extensão da ideia de progressividade, vamos avaliar a distinção de proporcionalidade e progressividade de maneira mais detalhada. A regra de que quanto maior a base de cálculo maior será a carga tributária atende à ideia de proporcionalidade e não de progressividade. Nesse caso, para o resultado ser proporcional podemos ter alíquotas fixas e bases variáveis. Apresentando a base entre os contribuintes uma variação crescente o resultado da tributação – quantidade de tributo devido – também deve ser crescente.³⁸⁰

A progressividade é um “plus” sobre a proporcionalidade. É como se quem tivesse uma maior expressão do signo presuntivo de riqueza detivesse o aumento ordinário de carga decorrente de uma alíquota em percentual fixo, mas para além dessa carga econômica uma outra alíquota adicional, à medida que ocorra aumento do valor da base de cálculo. E essa perspectiva de aumento será vista sempre sobre uma perspectiva de comparação entre o resultado da situação e o signo eleito para incidir à tributação.

A diferenciação também está diretamente relacionada com o fundamento constitucional de cada um desses institutos. Enquanto a proporcionalidade está amparada na capacidade contributiva positivada no art. 145, § 1º, a progressividade está amparada na diminuição da desigualdade social³⁸¹, art. 3º, III, da CF 1988, apto a realizar uma função extrafiscal redistributiva³⁸² de riquezas com a transferência do “plus” dos mais ricos para os mais pobres³⁸³, com fundamento subjacente no princípio da solidariedade social³⁸⁴. Não há,

³⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 153

³⁸⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 233.

³⁸¹ LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto de renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 110.

³⁸² TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. Tradução de Fernando Zilveti e Laura Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017. p. 91

³⁸³ LEÃO, Martha Toribio. A (Des) Proporcionalidade da Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Sistema Tributário Brasileiro. **Revista de Direito Tributário Atual**. [S.l.], n. 28, p. 188-205, 2012. p. 192. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em 12 out. 2022.

³⁸⁴ POLIZELLI, Victor. Tributação de dividendos no Brasil: propostas e questões para sua implementação. In: MARTINS, Rafael Lara; COELHO, Saulo Pinto (Coord.). **Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da**

assim, uma violação da igualdade quando considerada a graduada, pois na mesma faixa de rendimento haverá a mesma alíquota.

Perceba que abandonamos, assim, a ideia usual de que a progressividade só se apresenta na alíquota e que ela é justificada na capacidade contributiva³⁸⁵. Ela se dá, na verdade, no critério quantitativo e considera o resultado de interação entre os elementos base de cálculo e alíquota, sempre considerando que quanto maior o signo presuntivo de riqueza contido no critério material e mensurado, infirmado, confirmado ou afirmado pela base de cálculo, maior deve ser a carga de tributação econômica suportada por aquele sujeito e pode, inclusive, se apresentar nos critérios quantitativos fixos plurais.

Esse abandono da análise exclusiva da alíquota permite avaliar que a progressividade pode também ter como elemento determinante do seu alcance a manipulação da base de cálculo ou, ainda, concessões de isenções tributárias etc. Essa visão permite concluir que a progressividade pode ser exercida pelo legislador infraconstitucional de várias formas quando se avalia somente o efeito que a ela é inerente. Uma isenção, por exemplo, concedida “até determinado montante de renda, ou da riqueza, [basta] para fazer do imposto de renda, ou sobre o patrimônio, um imposto progressivo.”, como ressalta Hugo de Brito Machado.³⁸⁶

Essa liberdade de mecanismos é bem observada no Imposto de Renda da pessoa física. A perspectiva de graduação das alíquotas com recortes na base de cálculo e as deduções previstas traz a noção de alíquota nominal e efetiva, como esclarece Paulo Ayres Barreto³⁸⁷.

O professor da Universidade de São Paulo explica que no caso das pessoas físicas, o imposto de renda e proventos de qualquer natureza possui dois cálculos. O primeiro, da aplicação da alíquota à base de cálculo, com a segmentação da progressividade graduada e o segundo, do desconto da parcela a deduzir.

Seja pela aplicação da alíquota progressiva graduada ou pela utilização de maior ou menor parcela a deduzir podemos ter resultados finais econômicos progressivos. Como se observa, a ideia de parcela a deduzir serve para simplificar a graduação, possuindo o mesmo efeito matemático³⁸⁸ que realizar a aplicação de alíquotas às distintas parcelas de rendimentos. Análise da alíquota efetiva diante da variação da base de cálculo mostra que a quantidade de

Constituição: experiências e desafios nos campos do Direito Tributário e Financeiro. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018. p. 416.

³⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 362.

³⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988.** 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 153. No mesmo sentido: GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda:** princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 234

³⁸⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência.** São Paulo: Dialética, 2001. p. 95.

³⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017. p. 405.

alíquotas nominais não se presta a um real exame da progressividade – e o modelo como estruturado é efetivo diante dos ditames constitucionais. Para saber se teremos progressividade é preciso que se avalie a tributação individualizada do contribuinte e se anteveja a alíquota efetiva, e diante desse dado se observe se à medida que o “plus” aumenta, aumenta também a renda do contribuinte. No final, vale a efetividade do montante progressivamente entregue pelo contribuinte ao Estado. É com esse dado que se terá a verdadeira progressividade.

Outros pontos de relevância da progressividade ainda podem ser apontados. A atuação progressiva possui um limite, sob pena de se apresentar confiscatória, com o comprometimento integral da renda.³⁸⁹ Isso significa dizer que se o legislador ultrapassar patamares aceitáveis de captação de fração da renda mediante a progressividade irá adentrar na seara do confisco, mesmo que a justificativa desse instrumento não se dê pela capacidade contributiva.

A imposição de um limite para atuação da progressividade significa que até um patamar de aumento do signo presuntivo de riqueza considerado o tributo terá escalões de aumento de carga tributária progressivas. Para além desse patamar a tributação será proporcional. Hércules Boucher denomina esse sistema de tarifa degressiva, citando como exemplo a situação em que “a alíquota do imposto vai se elevando até um determinado limite para permanecer constante a partir do mesmo.”³⁹⁰

Outro ponto relevante é a interação entre progressividade, regressividade e proporcionalidade. Isso porque a progressividade possuirá como antagonismo a regressividade e como distinção includente a proporcionalidade. Um tributo progressivo também é proporcional, sendo acertada a noção trazida por Paulo de Barros Carvalho acima colocada. Isso significa dizer que, apesar de trivial, essa ideia é relevante para se identificar quando não há progressividade ou, ainda, quando há parcialmente progressividade sobre a ideia de proporcionalidade. Em situações como tais, seja na regressividade ou na proporcionalidade, não haverá a aplicação da norma que prevê progressividade.

Uma terceira ideia que deve ser reafirmada como relevante é no tocante às infinitas possibilidades de aplicação da progressividade, como acima elucidado. Ela pode ocorrer como sói com o manuseio da previsão de diferentes alíquotas efetivas graduadas para diferentes montantes de base de cálculo apurada. Mas também pode ser verificada em situações de imunidade, isenções, descontos ou subtrações e adições possíveis na base de cálculo, resultando

³⁸⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 237.

³⁹⁰ BOUCHER, Hércules. **Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro**. Tomo I, Parte Geral. Rio de Janeiro: Freita Bastos, 1964. p. 57.

em cargas finais tributárias distintas diante de distintas manifestações de signo presuntivo de riqueza, contanto que aquele que demonstre o maior signo tenha não só uma carga maior – proporcionalmente falando – mas bem maior que os demais.

Como veremos abaixo, talvez aqui esteja a ideia do legislador constitucional de balizá-la “nos termos da lei”, deixando ao alvedrio do legislador ordinário o modelo legal para obtenção da progressividade.

Por fim, é necessário também destacar que somente haverá um tributo progressivo na renda quando houver eficiência de aplicação conjunta da ideia de generalidade e de universalidade. Como lembra Ricardo Mariz de Oliveira, os três princípios formam “um conjunto orgânico e sistemático”, interpenetram-se e se entrelaçam, “exigindo-se reciprocamente na busca de uma tributação tecnicamente mais apurada.”³⁹¹

Isso ocorre porque somente com a aplicação conjunta dessas três características da renda é que podemos ter o resultado esperado de cada um individualmente.

Quando não há distinção entre os tipos de rendimentos (generalidade específica), quando se considera o patrimônio como um todo, praticando os cortes temporais iniciais e finais sem exclusões e os fatos de mutação também são avaliados globalmente é que teremos a possibilidade de uma tributação progressiva. Sem essas condicionantes prévias o tributo tende a ser formalmente e não materialmente progressivo.³⁹²

Logo, a plenitude da progressividade somente se dará com a implementação da generalidade específica e da universalidade patrimonial nos seus dois primeiros conteúdos.³⁹³

³⁹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 330.

³⁹² Vale afirmar que o TRF 3 em decisão monocrática concedeu decisão liminar afirmando que a progressividade para ser efetiva deve considerar a universalidade e a generalidade. Os pontos da decisão são relevantes e falam por si mesma: “(I) o regime de imposição segregada de rendas parece desconsiderar o caráter pessoal dos impostos, não permitindo a progressividade da tributação (inclusive pela adoção de alíquota fixa), nem a sua graduação, de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. (ii) De fato, a progressividade só pode ser estabelecida considerando-se a totalidade das operações que formam o acréscimo patrimonial real do sujeito. Isto é, quanto maior o acréscimo patrimonial decorrente do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte, maior a sua capacidade contributiva e, portanto, mais oneroso, progressivamente, o imposto. (iii) Na exação combatida, não paga mais quem pode mais, paga quem obteve pontuais, com determinadas aplicações, ainda que tenha apurado prejuízo, ou do resultado global positivo, menor que de outro contribuinte que, por qualquer motivo, não aplicou no mercado financeiro. (iv) Desconsiderando a pessoa, que afinal é quem possui patrimônio e, conseqüentemente, a sua capacidade contributiva, o imposto, além de contrariar os princípios supra aludidos, afronta, ainda, o princípio da isonomia tributária (CF/88, art. 150, inc. II) e o consentâneo critério da universalidade. (v) O imposto sobre a renda deve abranger a totalidade das pessoas que obtenham acréscimo patrimonial, decorrente do conjunto de suas atividades e operações, as quais não podem ser discriminadas, sob pena de maltratar o princípio da isonomia, além de descaracterizar o próprio tributo, pois sobre as operações consideradas em si mesmas, a Constituição prevê a incidência de outro imposto (CF/88, art. 153,V)”. BRASIL. **Processo nº. 0091408-92.1996.4.03.0000**. Relator: Juiz Conv. Carlos Muta. Brasília, 10 mar. 1997.

³⁹³ POLIZELLI, Victor. Tributação de dividendos no Brasil: propostas e questões para sua implementação. *In*: MARTINS, Rafael Lara; COELHO, Saulo Pinto (Coords.). **Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios nos campos do Direito Tributário e Financeiro**. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018. p. 416.

Em resumo, a progressividade está mais relacionada na renda com a verificação em perspectiva comparativa de que o contribuinte que mais recebe renda e proventos de quaisquer natureza não só paga mais tributo proporcionalmente falando mais paga um “plus” de tributo que ultrapassa a proporcionalidade, necessitando para a sua aplicação de maneira efetiva que sejam também implementadas as ideias de generalidade e universalidade.

4.3.4 Regra ou princípio da generalidade, universalidade e progressividade?

A Constituição de 1998, diferentemente das demais, apontou no seu texto a prescrição de que o resultado do exercício da competência para se instituir renda e proventos de qualquer natureza terá a informação de que o tributo será geral, universal e progressivo.

Com essa prescrição adicional temos que nos questionar se o legislador constituinte restringiu à discricionariedade do legislador infraconstitucional a estruturação dessa espécie de imposto³⁹⁴. O fato das Constituições anteriores não possuírem tal previsão referente a esse tributo já demonstra indício de distinção do conceito de renda e proventos de qualquer natureza entre o marco constitucional atual e os que lhe precederam. Em outras palavras, temos renda e proventos de qualquer natureza *pré* e *pós* Constituição de 1988.

Isso porque, na Constituição vigente o legislador constituinte apregoou que o imposto em questão deverá em tese demonstrar em evidência essas três características no resultado de aplicação da regra de competência, sob pena de não se ter “renda e proventos de qualquer natureza” ou, quando muito, não se ter “renda e proventos de qualquer natureza” geral, universal e progressivo, desbordando a ideia constitucional atual.

Essa conclusão indiciária pode ser verificada no campo da lógica, pois as proposições “renda” e “proventos de qualquer natureza” eram *necessárias* e *suficientes* para a instituição do imposto em questão *pré* Constituição de 1988 e atualmente, apesar de necessárias, não são mais suficientes³⁹⁵. Precisam, também, demonstrar como resultado do exercício da competência tributária a observância desses critérios informadores.

O ponto de polêmica que circunda o § 2º, I do art. 153 da CF de 1988 está na redação utilizada pelo legislador quando afirma que o referido imposto será “informado” pelos três “critérios” suprarreferidos na “forma da lei”.

³⁹⁴ LAVEZ, Raphael Assef. **Fundamentos e controle da progressividade no Imposto sobre a renda**. 2017. 62f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 3.

³⁹⁵ MAYNEZ, Eduardo Garcia. **Logica del juicio jurídico**. México: Fondo de Cultura Económica, 1954. p. 151

Essas três referências trazem indagações que ao fim e ao cabo resultam ou não na aplicação da generalidade, universalidade e progressividade ao imposto de renda. A determinação de informação causa que efeito sobre o legislador infraconstitucional? Evidencia um estado ideal de coisas ou um comportamento a ser seguido? A ideia de critério traz algum significado normativo ao ordenamento jurídico? A perspectiva de que essas três expressões tomarão forma na lei permite livremente o seu manejo pelo legislador infraconstitucional, inclusive, sendo permitido aplicar situações fáticas contrariamente diversas?

Em resumo, a investigação no tocante à natureza dessas diretrizes constitucionais se avulta na resposta de duas questões. Há obrigatoriedade no exercício da competência tributária para instituir o tributo “renda e proventos” da utilização dos critérios da generalidade, progressividade e universalidade? Em havendo, como – modo – esses critérios devem se manifestar para o cumprimento da expressão “será informado”?

A questão subjacente é se a norma jurídica relacionada à regra de competência referente à instituição de renda e proventos de qualquer natureza é uma norma jurídica distinta da constituída antes da CF de 1988 ou é a mesma norma jurídica. Ou seja, resta saber se a alteração sintática da construção do enunciado prescritivo como agora apresentado evidencia uma nova norma jurídica, possibilita a manutenção de uma mesma norma jurídica, que antes não detinha os enunciados explícitos que eram aplicáveis, ou se ao legislador está reservada a opção de construir uma norma jurídica com ou sem generalidade, universalidade e progressividade ou, ainda, se ele pode escolher os níveis de generalidade, universalidade e progressividade.

No tocante à obrigatoriedade da observância dos critérios a doutrina divide-se basicamente em duas posições. A distinção dessas duas posições sedimenta-se na análise do dispositivo para concluir se estamos (i) diante de uma regra, que não poderia ser relegada, que se dá pelo terceiro excluído – tudo ou nada, ou se aplica ou não se aplica –; ou (ii) diante de conflitos entre princípios, que permitiriam uma maior flexibilidade diante do método da ponderação – aplicação gradualmente dos vetores de cada um ou maximização possível de utilização.

Nessas perspectivas, em sendo regra deveria ser aplicada sem possibilidade de ponderação e em sendo princípio poderia ser afastada em determinadas situações principalmente diante dos valores envolvidos.

Como coloca Luiz Eduardo Schoueri tratando exclusivamente da progressividade no Imposto de Renda, o caráter principiológico permite concluir que ela não foi instituída como mandamento absoluto. Para o autor, a expressão “na forma da lei” evidencia a outorga de uma

faculdade ao legislador quando da produção legislativa de instituição desse tributo escolher se ele será ou não progressivo. Entretanto, ainda segundo o autor, uma vez adotada a progressividade diante do seu fundamento último no princípio da igualdade, qualquer desvio na aplicação em normas infraconstitucionais deve ser justificado.³⁹⁶

É com fundamento nessa perspectiva que outras considerações surgiram na academia, reforçando a vertente de que a Carga Magna brasileira apenas determina que o imposto de renda seja *inspirado* nesses elementos, sem determinar obrigatoriedade de demonstrá-los na legislação infraconstitucional³⁹⁷, adotando uma ideia de que o dispositivo em questão veicularia um princípio.

Todavia, parece ser unânime para essa corrente doutrinária que o afastamento dos critérios em questão é condicionado pela justificação apta que caracterize a possibilidade de afastamento³⁹⁸. Para todas as vertentes há uma justificativa com base na natureza extrafiscal da norma que institui o imposto de renda, condicionada a um ônus argumentativo. Vamos explorar quatro vertentes doutrinárias para analisar os argumentos tanto do afastamento quanto das justificativas possíveis que atendam essa possibilidade.

4.3.4.1 Justificativas para a liberdade de aplicação

A primeira vertente está lastreada na **verificação histórica** de aptidão do referido imposto para **atuação extrafiscal**, aptidão essa que seria incongruente com a observância obrigatória desses critérios. A defesa desse argumento observa que a expressão “informar” pode ser analisada tanto no sentido de “orientação”, quanto no sentido de “vinculação” e que, diante de uma interpretação histórica do imposto de renda no Brasil, é possível verificar que esse tributo sempre foi utilizado preponderantemente com objetivos extrafiscais, abandonando o

³⁹⁶ SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 406

³⁹⁷ SANTOS, João Victor Guedes. **Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiros e de Capitais: entre a equidade e a eficiência; entre a capacidade contributiva e a indução**. 2012. 256f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 132. DOI: 10.11606/D.2.2012.tde-20032013-140006. Acesso em 19 fev. 2020.

³⁹⁸ O debate inicial ocorrido ainda em 1989 não delimitava uma justificativa como condição do afastamento, a posição de Gilberto Ulhôa Canto e Gustavo Miguel Martinez era no sentido de não serem normas autoaplicáveis, podendo o legislador diante dos enfrentamentos práticos da instauração da tributação sobre a renda afastar tais critérios. CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Capacidade Contributiva**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1989. p. 25; MELLO, Gustavo. **A Capacidade Contributiva: a importância, o conceito, a finalidade da norma constitucional que a ela se refere e aplicações desta a casos concretos**. O cabimento da apreciação judicial da capacidade contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1989. p. 116.

elemento nuclear da capacidade contributiva em prol de outros objetivos constitucionais postos, como a praticabilidade da tributação ou o desenvolvimento nacional.

A *contrario sensu*, o argumento segue apontando que a determinação de vinculação desses critérios, sua obrigatoriedade, não permitiria que esse tributo tivesse características extrafiscais o que, em tese, é indissociável do tributo.³⁹⁹ Assim, a característica da utilização histórica da imposição “renda e proventos de qualquer natureza” como mecanismo preponderantemente extrafiscal penderia para uma interpretação de que a palavra informar deveria ser interpretada como “orientação”, uma faculdade ao alvedrio do legislador quando do exercício da competência.

Para essa corrente a afirmação de que os critérios não são mandatórios é condicionada a uma justificação genérica constitucional, pois “existindo outros mandamentos portadores de importantes objetivos constitucionalmente resguardados” poderá o intérprete afastar os princípios informadores da renda e proventos de qualquer natureza.⁴⁰⁰

A segunda vertente analisa primeiro se seria possível uma tributação isolada e regressiva diante do conceito geral e finalístico de renda – não adstrito, necessariamente, ao ordenamento brasileiro⁴⁰¹. Afirma que o cenário ideal seria um modelo de tributação da renda em que todos os ganhos fossem considerados em conjunto e submetidos ao mesmo grupo de alíquotas. Contudo, reconhece que a **complexidade quotidiana** permite uma tributação isolada e com alíquotas menores⁴⁰², em dadas situações.

A par dessas considerações introdutórias e gerais do conceito de renda, avalia-se que apesar da CF de 1988 colocar de maneira expressa a necessidade de informação ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade a “natureza da situação regulada”⁴⁰³, sem uma proeminência fiscal ou extrafiscal, em semelhança com a justificativa da primeira vertente, teria o contão de se adequar ao padrão de observância dos critérios ou ser visto como uma exceção. Nos casos de promoção de finalidades constitucionais diante de utilização de um tributo para políticas extrafiscais poder-se-ia afastar os critérios. Ou seja, quando se está diante de uma finalidade fiscal deve-se

³⁹⁹ SANTOS, João Victor Guedes. **Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiros e de Capitais**: entre a equidade e a eficiência; entre a capacidade contributiva e a indução. 2012. 256f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 139. DOI: [10.11606/D.2.2012.tde-20032013-140006](https://doi.org/10.11606/D.2.2012.tde-20032013-140006). Acesso em 19 fev. 2020.

⁴⁰⁰ Idem. p. 140-141.

⁴⁰¹ A ideia inicial avalia o conceito de renda de Haig-Simons e para além de uma base conceitual nuclear esse conceito também defende que os rendimentos sejam considerados em conjunto, submetidos ao mesmo universo de alíquotas e tributado de forma progressiva. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda**: uma proposta de diálogos com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 56.

⁴⁰² Idem. p. 96.

⁴⁰³ Idem. p. 163.

observar os critérios constitucionais informativos desse imposto; de outra banda, quando se estiver diante de uma finalidade extrafiscal constitucionalmente justificada é possível afastar a aplicação de tais critérios.

A conclusão seria de que, no caso da tributação conjunta, “os rendimentos de natureza distinta deveriam ser tributados de formas igualmente distintas”⁴⁰⁴, mantendo-se o princípio da igualdade de maneira estrutural. Lado outro, no tocante à progressividade o autor se distancia da noção de vínculo desse instituto com a capacidade contributiva e defende que ela está mais ligada a uma ideia de extrafiscalidade (redistribuição de renda) e, portanto, pode ser não aplicada quando se estiver diante de uma perspectiva constitucionalmente resguardada.⁴⁰⁵

Observa-se que em ambos os casos as vertentes se assemelham: quando se estiver diante de uma tributação extrafiscal fica permitido ao legislador, desde que justificado com ideais constitucionais, afastar os critérios do art. 153, § 2º, I da CF de 1988. A diferença nuclear, todavia, entre as duas primeiras vertentes está nas justificativas condicionais possíveis. Enquanto a primeira permite uma justificação diante da praticabilidade da tributação a segunda não tolera dentro do rol de justificativas possíveis questões relacionadas essencialmente com a sistemática de organização possível da arrecadação tributária.⁴⁰⁶ Isso quer dizer que para a segunda corrente a inexistência de uma finalidade comportamental – indutora/extrafiscal – para além da arrecadação torna a não aplicação desses dispositivos no desenho legal da tributação sobre a renda inconstitucional.

A terceira vertente também arrima a possibilidade de não aplicação dos princípios em justificativas extrafiscais, mas se vale da ideia da igualdade para justificar, como desdobramento, os princípios da universalidade e da generalidade.⁴⁰⁷ O argumento parte da noção de que os critérios são princípios e, como tais, não são absolutos.

Avalia-se que a igualdade é sempre determinada segundo a razoabilidade do critério utilizado para diferenciar os destinatários das normas. A capacidade contributiva seria um primeiro critério de *discrimen* (entre aqueles que a possuem ou não) e seria possível, após esse

⁴⁰⁴ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda**: uma proposta de diálogos com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 167.

⁴⁰⁵ *Idem*. p. 171.

⁴⁰⁶ *Idem*. p. 98.

⁴⁰⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. O Princípio da Universalidade na Tributação da Renda: Análise acerca da Possibilidade de Atribuição de Tratamento Jurídico-Tributário Distinto a Determinados Tipos de Rendimentos Auferidos pelas Pessoas Físicas. **Revista de Direito Tributário Atual**. [S.l.], n. 28, 2013. p. 283. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em 12 out. 2022. “(...) os princípios da universalidade e da generalidade são desdobramentos do princípio da igualdade, pois visam impedir que a União Federal conceda tratamento diferenciado a rendimentos que importem em idêntica manifestação de capacidade contributiva, bem como a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, sendo vedada qualquer discriminação que não esteja respaldada no texto constitucional.”

critério, valer-se de outros critérios extrafiscais de natureza econômica ou social (normas indutoras) que possuam congruência com o texto constitucional.

Teríamos, assim, planos de critérios que permitiriam certas e constitucionais diferenciações: os iguais seriam tratados de maneira igual e os desiguais de maneira desigual e dentro dessa igualdade ou desigualdade seriam permitidas algumas diferenciações diante de outros critérios para a manutenção de uma igualdade interna, respaldando nas diferenças dentro da igualdade com alteração interna do critério de *discrimen*.

É diante desses novos critérios diferenciadores que se investiga “a validade da justificativa para distinguir os rendimentos, bem como a sua relação de pertinência com a finalidade que a distinção busca alcançar.”⁴⁰⁸ O limite ao legislador complementar ou ordinário para manusear a aplicação desses três critérios na forma da lei seria aferível pela aplicação do postulado da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*), que demonstrará a conformação da discriminação contida na justificativa com a finalidade estatal constitucionalmente prevista.⁴⁰⁹

A quarta vertente parte da premissa de distinção entre texto e norma jurídica para avaliar especificamente a progressividade. Avalia-se que o texto normativo em questão pode encetar tanto a construção normativa de conteúdo de uma regra (descrição de uma conduta ou comportamento), bem como com conteúdo de um princípio (descrição de uma finalidade ou estado de coisas), não havendo dentre as construções possíveis a relação de exclusão (ou regra ou princípio), mas sim a indagação, sobre a perspectiva do intérprete, de estar-se diante das mais variadas construções possíveis de uma regra ou de princípio.⁴¹⁰

Enquanto regra a progressividade determina ao legislador ordinário quando do exercício da competência para instituição dos tributos a sua adoção obrigatória.⁴¹¹ A visão de que o art. 153, § 2º, I, da CF de 1988 permite a construção de uma regra que obriga determinado comportamento ao legislador quando do exercício da competência demanda, segundo essa corrente, a análise das funções eficaciais dessa espécie normativa.

A progressividade como regra, portanto, encerra duas funções, uma primeira **decisiva** e uma segunda **definitória**. A função decisiva dá-se diante da escolha entre o conflito dos

⁴⁰⁸ SANTOS, Ramon Tomazela. O Princípio da Universalidade na Tributação da Renda: Análise acerca da Possibilidade de Atribuição de Tratamento Jurídico-Tributário Distinto a Determinados Tipos de Rendimentos Auferidos pelas Pessoas Físicas. **Revista de Direito Tributário Atual**. [S.l.], n. 28, 2013. p. 285. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em 12 out. 2022.

⁴⁰⁹ Idem. p. 287.

⁴¹⁰ LAVEZ, Raphael Asséf. **Fundamentos e controle da progressividade no Imposto sobre a renda**. 2017. 62f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 95.

⁴¹¹ Idem. p. 190.

valores subjacentes e apresenta uma solução provisória em prol do valor que o legislador considerou mais relevante e cristalizou como uma regra⁴¹². Já a função definitiva realiza uma tarefa de bloqueio de alegação de conflito com um princípio para que possa afastar a regra que se apresenta como resultado da escolha do legislador entre os mais diversos princípios existentes. Como regra, a progressividade é o meio escolhido pelo legislador constitucional para promover determinados fins constitucionais previamente ressaltados pela instituição da tributação do imposto de renda.⁴¹³

Na vertente de princípio a construção da progressividade se estabelece como ideal de que aqueles que possuam as maiores rendas contribuam com uma maior proporção delas. Sob esse prisma, a progressividade exerce função *integrativa, definitiva, bloqueadora e argumentativa*.

A função integrativa permite a identificação de outros meios, que não a alíquota, para o alcance do ideal identificado. A função definitiva permite a concretização do conteúdo de princípios constitucionais hierarquicamente superiores e sistematicamente abrangentes. Já a função bloqueadora afasta os elementos que sejam incompatíveis com os estados ideais de coisas, proibindo situações que não sejam progressivas.

Todavia, para o autor, o bloqueio admite exceções quando justificadas. E por fim, a argumentativa serve como uma instrumentalização da justificação das exceções existentes na função bloqueadora, pois quanto maior for a mitigação do ideal de progressividade, mais intensa deverá ser a argumentação.⁴¹⁴

Ante essa função argumentativa diante das exceções da função bloqueadora da progressividade-princípio que se verifica a possibilidade da não aplicação da regra da progressividade diante de razões extraordinárias que podem ser controladas por meio da razoabilidade.⁴¹⁵ Apesar de reconhecer que a função argumentativa da progressividade-princípio permite a não aplicação da progressividade o autor responsável por essa ideia reconhece “que, no limite, seria difícil cogitar argumento constitucional significativo o suficiente que justificasse simplesmente ignorar, em todos os âmbitos, o comando referente à progressividade.”⁴¹⁶

⁴¹² No caso da progressividade cita-se o conflito entre progressividade e capacidade contributiva, teria a progressividade sido escolhida como preponderante.

⁴¹³ LAVEZ, Raphael Assef. **Fundamentos e controle da progressividade no Imposto sobre a renda**. 2017. 62f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 97-98.

⁴¹⁴ Idem. p. 100-103.

⁴¹⁵ Idem. p. 240.

⁴¹⁶ Idem. p. 140.

4.3.4.2 Análise das correntes apresentadas

A maioria dos argumentos acima apresentados evidenciam uma suposta fragilidade constitucional. Isso porque colocam o legislador constituinte como aquele que desenhou a tributação sobre a renda na Constituição diante de situações ideais de “temperatura e pressão”, deixando sempre aberta uma porta para o legislador infraconstitucional localizar uma justificativa para não aplicar os contornos constitucionais referentes à integralidade da competência ao seu alvedrio.

Roque Antônio Carraza aponta de maneira categórica que a expressão “será informado” é alçada de maneira peremptória pela Constituição com a estimativa de dever, obrigação. Como elucida o autor, tem-se uma “conduta positiva” para a União quando da instituição do tributo, não podendo essa tomar a expressão como uma facultatividade.⁴¹⁷

Na mesma linha, Paulo Ayres Barreto aponta que esses critérios devem estar contidos “necessariamente na produção normativa atinente ao imposto sobre a renda”⁴¹⁸. O autor disserta que a doutrina tem dado pouco relevo a esses critérios, pois não raras vezes os defendem e os definem como elementos relacionados com a competência para instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza para depois aceitar aplicações normativas que evidenciam o vilipêndio de tais critérios, como no exemplo da defesa da tributação exclusiva na fonte.

Segundo esse autor aqui teríamos uma ideia de regra: o legislador quando do exercício da competência constitucional para instituir o imposto sobre a renda estaria necessariamente obrigado a inserir os elementos da progressividade, generalidade e universalidade. E mesmo sendo uma regra não restaria permitido ao legislador infraconstitucional elencar situações outras em que os mesmos elementos não fossem obrigatórios, para que estando no exercício da competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e não ter a consequência desse tributo ser geral, universal e progressivo.

Analisando a questão pelas definições aqui apresentadas temos algumas distinções que são relevantes para se verificar a obrigatoriedade ou não da utilização desses critérios diante da previsão de que eles possuem a função de informar o desenho de concretização da renda e proventos de qualquer natureza.

A primeira dela está situada na ideia de generalidade. Seja a generalidade geral ou a específica não há qualquer espaço para o legislador infraconstitucional moldar o tributo. As

⁴¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 68.

⁴¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 61.

distinções vedadas pelo art. 150, II da CF de 1988 e a impossibilidade de distinguir os tipos de rendimentos para fins de criação do tributo não permite ao legislador qualquer justificativa ou argumentação para sua não aplicação.

A mesma situação dá-se com a universalidade. O patrimônio deve ser considerado como um todo e os marcos finais e iniciais devem manter as mesmas parcelas do patrimônio considerando a integralidade dos fatores de mutação.

Para além dessas obrigatoriedades competenciais, das quais o legislador não pode se furtar, inicia-se um espaço de abertura de liberdade legislativa a ele. A primeira margem de atuação está na universalidade geográfica, pois por uma questão de política fiscal pode o legislador escolher o critério fonte ou residência.

Tomando os princípios como estados ideais de coisas e as regras como prescrições de comportamentos podemos colocar a universalidade geográfica tanto como princípio como quanto regra. Como princípio teremos um ideal de universalidade onde todo o patrimônio irá sofrer a tributação, não importando onde esteja localizado. Na situação de regra temos um comportamento permitido e logicamente também facultativo nesse aspecto geográfico especificamente.

De acordo com a ideia desenvolvida no presente trabalho, a universalidade geográfica melhor se adequa como regra, diante da liberdade do legislador infraconstitucional em verdadeiramente escolher se promove ou não o presente comportamento por uma mera questão de política fiscal.

Já a segunda margem de liberdade para o legislador apresenta-se na implementação do princípio da progressividade. Como ela deve ao fim e ao cabo demonstrar um resultado econômico, podendo ser operada pela alíquota ou pela manipulação da base de cálculo, ou, ainda, por outros critérios que não os usualmente verificados pela legislação brasileira, ela pode ser desenhada ao mero alvedrio do legislador, conquanto que o resultado seja alcançado. O que importa no fim é que aquele que recebe mais não pague somente proporcionalmente mais (maior capacidade contributiva), mas progressivamente mais (maior capacidade contributiva e maior retributividade social).

De fato, mesmo que o legislador se valha dessa liberdade o fato é que ele deve em todos os casos de instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza demonstrar a progressividade de maneira efetiva. Essa progressividade deve estar alocada dentro dos espaços afetos à ideia de renda e proventos de qualquer natureza, isto é: acima do mínimo existencial e abaixo do efeito confiscatório.

Sobre as quatro correntes acima expostas, verificamos que as três primeiras se valem de uma ideia de extrafiscalidade para permitir que esses critérios do imposto de renda possam ser ora adotados, ora afastados. Todavia, furtam-se a analisar que a extrafiscalidade somente existe dentro do espectro de competência existente. Vale reafirmar, a extrafiscalidade somente existe quando o tributo é constitucional. Quando não se respeitam os ditames constitucionais, quando o legislador não seguiu as orientações contidas na Constituição para sua implementação não haverá extrafiscalidade, mas sim inconstitucionalidade.

Logo, a extrafiscalidade existe somente dentro dos contornos competenciais já desenhados e programados pelo constituinte no texto constitucional⁴¹⁹, uma vez que “a função ou o fim não pode desnaturar o instrumento”⁴²⁰.

Para se ter uma justificativa extrafiscal ela deve estar ancorada no rol de possibilidades de ações possíveis de implementação. Como visto, quando falamos em competência não há um princípio competencial, mas sim uma regra que confere um comportamento ao legislador para instituição dos tributos. Mesmo se tomarmos esses critérios como princípios, o que não acreditamos, não podemos nos afastar da ideia de que o estado ideal de coisas previsto constitucionalmente deve ser apresentado em algum comportamento pelo legislador sob pena de uma clara inconstitucionalidade por omissão.⁴²¹

Como lembra Humberto Ávila, os princípios estabelecem um estado de coisas. Esse estado de coisas pode ser alcançado mais ou menos com dados e comportamentos. Apesar do princípio indicar os estados ideal de coisas ele não identifica quais comportamentos devem ser seguidos, mais tais comportamento devem em alguma medida ser positivados pelo legislador.⁴²² E conclui o autor:

[...] não são os princípios que são aplicados de forma gradual, mais ou menos, mas o estado de coisas que pode ser mais ou menos aproximado, dependendo da conduta apontada como meio. Mesmo nessa hipótese, porém, o princípio é

⁴¹⁹ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. 305f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 77. No mesmo sentido, cf. LEÃO, Martha Toribio. **Crítérios para o controle das normas tributárias indutoras**: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. 2014. 177f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 157.

⁴²⁰ BOMFIM, Diego Marcel Costa. *Op. cit.*, 2017, p. 181.

⁴²¹ Atualmente tramita no STF a ADO nº. 55/DF, na qual se alega que o Sistema Tributário Brasileiro resta menos progressivo diante da não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão 55 – ADO 55 DF**. Requerente: Partido Socialismo e Liberdade. Intimado: Congresso Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 17 de jun. 2021.

⁴²² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à ampliação dos princípios jurídicos. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 70.

ou não aplicado: o comportamento necessário à realização ou preservação do estado de coisas é adotado, ou não é adotado⁴²³.

No caso que estamos a analisar, mesmo se consideramos que estamos diante de um princípio, o comportamento para a promoção do estado de coisas previsto deve estar positivado em toda e qualquer criação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

Em nosso sentir o que se coloca como princípio nesse ponto se apresenta como uma condicionante ao exercício da competência para instituir a tributação de renda e proventos de qualquer natureza no Brasil. Ele indica o estado de coisas e, em dadas situações, pode-se ter uma aproximação desse estado de coisas por meio da intensidade e eficiência dos comportamentos que são descritos para alcançar esse estado de coisas.⁴²⁴

Mas em todo caso, o comando direcionado ao legislador é a determinação para estabelecer o estado de coisas. A omissão em estabelecer os comportamentos que concretizem em alguma medida o estado de coisas ou comportamentos contrários a esse se apresenta como inconstitucional.

Caso o imposto não seja geral especificamente (tipo de generalidade), universal considerando a temporalidade e os fatores de mutação matrimonial, bem como em alguma medida progressivo, estaremos diante de uma inconstitucionalidade.

A classificação desses critérios como regra e princípios não se apresenta como elemento primordial quando estamos diante de uma regra de competência, pois a sua natureza já está dada e os elementos que compõem essa regra devem necessariamente também atuar como regras. Logo, os três critérios devem ser observados como pontos inerentes à natureza jurídica de regra: imposto geral, universal e progressivo.

O que observamos em certa medida é que as prescrições contidas nas orientações informativas do imposto de renda no Brasil podem, diante da sua significação, apresentar forma e conteúdo distintos. No caso da generalidade e da maioria dos conteúdos da universalidade temos verdadeiramente conteúdos de regra apresentando o próprio alcance que se deve ter. Já no caso da progressividade temos um estado de coisas que pode se alcançar em distintos níveis. A progressividade pode se apresentar também como postulado ou como princípio⁴²⁵, mas no caso de renda ela deve existir em alguma medida.

⁴²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à ampliação dos princípios jurídicos. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 72.

⁴²⁴ Paulo Ayres Barreto aborda sobre níveis normativos de inconstitucionalidade: Inconstitucionalidade na constituição, na lei complementar, na lei ordinária, no regulamento e no plano factual. Cf. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

⁴²⁵ A ideia de postulado pode ser verificada em ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, 2018. p. 176.

Partindo dessa ideia – existência em alguma medida – temos que os antagonismos a essas normas apresentam estados de coisas inconstitucionais. Isso quer dizer que tributação definitiva ou isolada da renda, segregação de fatores positivos sem considerar os negativos e tributação da renda proporcional ou regressiva são situações de completa inconstitucionalidade do tributo.

4.3.4.3 Níveis de aplicação de generalidade, universalidade e progressividade

Por fim, mais duas colocações devem ser analisadas. A primeira é relativa à posição de Ricardo Mariz de Oliveira. O presente autor classifica a generalidade, a universalidade e a progressividade como princípios, mas diferencia os níveis de princípios existentes em quatro diante da generalidade de abrangência do objeto.

O primeiro nível apresenta princípios que se aplicam a todo o ordenamento; o segundo nível apresenta princípios que se aplicam ao sistema tributário e não a outros sistemas; já o terceiro nível apresenta princípios que se aplicam a determinados tributos e não a outros e, por fim, o nível quatro apresenta princípios que se aplicam somente a determinadas espécies de tributos inseridos em uma determinada classe, podendo se aplicar ao Imposto de Renda da pessoa jurídica e não se aplicar ao imposto de renda da pessoa física, por exemplo.⁴²⁶

O autor defende que as ideias de generalidade, universalidade e progressividade estão associadas à competência tributária do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, localizando-se, portanto, no nível três. Nessa situação, não é permitida qualquer exceção a esses princípios, como por exemplo uma tributação isolada como ocorre no ganho de capital.⁴²⁷

Em que pese tal posição, ele sustenta existirem exceções à aplicação de tais princípios. A primeira exceção está associada ao caráter opcional do contribuinte. Ou seja, se o contribuinte tiver opção dentre uma tributação da renda que respeite a generalidade, a universalidade e a progressividade e uma outra que não respeite e possa escolher dentre elas, não há que se falar em inconstitucionalidade em caso de não observância, como se dá nas antecipações mensais de IRPJ.⁴²⁸

A segunda exceção dá-se na em razão da natureza das coisas. Nesse caso, como não é possível por uma questão fática aplicar essas três normas, o legislador complementar e ordinário

⁴²⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 305.

⁴²⁷ Idem. p. 340.

⁴²⁸ Idem. p. 342.

estará autorizado a não implementar tais princípios. Cita o exemplo da tributação da renda dos não residentes.⁴²⁹

Por fim, o renomado tributarista coloca que também há uma exceção no corte temporal, situação que também está arrimada no estado das coisas. Como há a necessidade de apontar algum corte temporal, não é possível que uma vez feito esse corte ocorra a utilização do princípio para afastar o corte estabelecido. Esse se dá para o “bem” e para o “mal”.

Das três exceções concordamos apenas com a terceira. Isso porque de fato a questão da periodicidade no imposto de renda é um defeito fundamental do tradicional conceito de renda e proventos inerente a toda e qualquer jurisdição em que ele se apresente, como lembra Klaus Tipke.⁴³⁰ O recorte temporal necessário sempre se apresentará como um limitador a uma ideia de capacidade contributiva, pois pressupõe que essa capacidade contributiva ocorra em um dado tempo e esse pode ser um limitador quando comparadas pessoas diversas com recebíveis diversos em períodos diversos.

A ideia de opção não é possível em questão tributária diante da natureza legal da obrigação. A competência tributária define que determinado ente possa cobrar determinada espécie de tributo de determinada pessoa em um dado espaço e um dado tempo. Os regimes alternativos, mesmo que permitidos, devem se submeter àquela competência existente e possível constitucionalmente. Não vamos nos alongar nessa ideia, mas vale a análise criteriosa da academia sobre a natureza jurídica dos regimes alterativos de tributação, aqueles que permitem a dispensa total ou parcial do tributo em decorrência de uma outra forma de tributação.⁴³¹

A questão da natureza das coisas também não pode prosperar, pois a natureza das coisas só é e só existe quando se respeitam as marcas condicionantes de competência que permitem tal natureza. Onde o desenho competencial não permite operatividade tributária ali não existe competência para tributação. Logo, se a competência para se instituir imposto de renda e proventos não permite alcançar determinadas situações materiais, por uma questão lógica ou fática, não haverá possibilidade de se instituir imposto sobre “renda e proventos”. Inexiste qualquer possibilidade de alargamento do conceito ou não aplicação de ideias inerentes

⁴²⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 343.

⁴³⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. I. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 410.

⁴³¹ Cf. SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. **Regimes Especiais Tributários: Legitimação e Condicionantes de Segurança Jurídica e de Governança na Perspectiva Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. Interessante também é verificar os argumentos e pareceres contidos na ADI nº. 6.314. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 6.314 MT**. Relator: Ministro Giomar Mendes. Brasília, 12 mar. 2020.

à competência diante de algumas situações que impossibilitem a sua utilização. Em tais situações a impossibilidade material irá demonstrar, na verdade, a inexistência de competência tributária.

Por fim, vale analisar a questão derradeira: estamos diante de uma regra ou de um princípio? A resposta a essa indagação não é peremptória. Usualmente se colocam critérios para distinguir as regras dos princípios. No entanto, o critério hipotético condicional, o modo final de aplicação ou a forma de conflito normativo não são suficientes para determinar se estamos diante de uma regra ou de um princípio. A questão, diante das premissas adotadas nesse trabalho, para se verificar a natureza está mais relacionada como o “intérprete justifica a aplicação dos dignificados preliminares do dispositivo, se frontalmente finalístico ou comportamental”.⁴³²

A visão que temos aqui é que esses três critérios informadores estão inseridos na regra de competência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza e, por assim ser, assumem natureza de regra no sentido de comportamento devidamente esperado do legislador complementar e ordinário quando da instituição do tributo. Não há espaço para escolhas totalitárias: de aplicação ou não aplicação. Se o tributo sobre a renda não for geral, universal e de algum modo progressivo, teremos uma inconstitucionalidade.

O que se pode colocar, se preferir uma análise mais específica, é que tanto na generalidade quanto na universalidade temos comportamentos claros na primeira de proibição e na segunda de obrigação e permissão, enquanto na progressividade se pode defender um estado ideal de coisas que pode ser delineado de várias formas. Em todo caso, essas formas devem apresentar o resultado progressivo em toda a tributação sobre a renda sob pena de inconstitucionalidade, como apontado por Ricardo Mariz de Oliveira.

Como já exposto, a discussão ganha mais relevância e maior profundidade quando procuramos analisar qual o grau de progressividade esperado, se essa progressividade pode ser somente formal como se dá no IRPJ ou se ela deve também ser material. De fato, não parece estar no âmbito de escolha do legislador a possibilidade de uma progressividade exclusivamente formal (aparente). Ele deve instituir a progressividade com alguma medida de eficiência e diferenciação entre os patamares da renda e proventos, competindo a ele, e esse é o espaço de atuação, o manejo com maior ou menor intensidade, o que evidencia alguma materialidade.

A precisão, portanto, permite-nos indicar a generalidade e a universalidade como regras e a progressividade da renda como um princípio específico da regra de competência

⁴³² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à ampliação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 71.

desse tributo, de modo que não se pode deixar de implementar os comportamentos mínimos para o alcance do estado ideal de coisas.

Nessa situação particular específica a função argumentativa não terá operatividade para afastar a possibilidade de implementação de um tributo sobre a renda e os proventos de qualquer natureza.

4.3.5 A regra de competência para tributação da renda e proventos

A conclusão a que chegamos é que há uma regra específica de competência para fins de instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Essa normatividade mais precisa deriva da rigidez constitucional que temos – em oposição à plasticidade na maioria dos países⁴³³ – e por sua natureza limita a atuação do legislador complementar e ordinário na instituição desse tributo.

Para se instituir o imposto de renda e proventos de qualquer natureza há que primeiro tomar como pressuposto que renda e proventos são decorrentes do “saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período”⁴³⁴, diante do seu viés negativo e positivo possível, tendo sempre como “farol” o patrimônio e a possibilidade do seu acréscimo, como se pode verificar da jurisprudência do STF, o que implica considerar a noção de patrimônio e personalidade.

As características da generalidade, universalidade e progressividade estão na essência da ideia constitucional para instituição de renda e proventos de qualquer natureza⁴³⁵, não podendo o legislador se afastar dessa ideia. Mesmo que essa textualidade não tenha advindo das constituições posteriores a sua assunção em 1988 alterou a competência desse imposto.

Basicamente, não será imposto de renda e proventos de qualquer natureza se o exercício da competência que resulta na instituição de uma norma jurídica que prescreve o dever de pagar esse tributo não apresentar tais características, como se dá na tributação exclusiva na fonte.

Qualquer construção de texto normativo que não respeite essa ideia de coloração constitucional irá desencadear no exercício de uma outra competência tributária diante da

⁴³³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 19.

⁴³⁴ GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. Malheiros: São Paulo, 1996. p. 177.

⁴³⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 331.

repartição de competências na CF de 1988, que adota o fechamento sistêmico estrutural na criação de tributos.

Como bem coloca Paulo Ayres Barreto:

O desbordamento desse conceito implicaria a instituição de outro imposto, sujeito aos limites decorrentes das competências atribuídas aos demais entes tributantes, de um lado, e, de outro aos requisitos postos para o exercício da competência residual da União,⁴³⁶.

Tais premissas permitem-nos apontar a ideia geral de renda e proventos de qualquer natureza, mas também concluir o campo de ilicitude do exercício dessa competência, situação que caracteriza a completa inconstitucionalidade do tributo.

⁴³⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda: Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Regime de Fonte**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 114.

III O SEGUNDO ASPECTO

5 O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR: ART. 146 DA CF

O art. 146 da CF de 1988 afirma que caberá à lei complementar dispor sobre conflito de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária.

É possível verificar quatro fases com conclusões distintas de interpretação do presente artigo, duas com fundamentos históricos prévios à CF de 1988 e duas com análise dogmática posterior a ela.

A primeira e a segunda fases estabeleceram-se diante da redação do art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional nº 1/1969. A primeira fase doutrinária estabeleceu, sem maiores controvérsias, que as normas gerais tinham a função de demarcar a competência tributária dos entes políticos, não ocorrendo outras maiores discussões sobre essa função. Depois, passou-se a defender uma suficiência constitucional na delimitação de competências e, portanto, que se estaria diante de uma competência plena para a instituição dos tributos, argumento esse focado principalmente na doutrina de Geraldo Ataliba.

Foi nessa segunda fase que se estabeleceu a discussão sobre a lei complementar em matéria tributária ter função *dicotômica* ou *tricotômica*, a primeira, defendendo que as normas gerais em matéria tributária tratariam sempre sobre os conflitos de competência ou delimitação constitucional ao poder de tributar, e a segunda, defendendo que além dessas duas funções também haveria uma terceira função, qual seria regular sobre normas gerais em matéria tributária.

Já a terceira fase estabeleceu-se com a promulgação da CF de 1988 que, de maneira expressa, no art. 146 acolheu a corrente tricotômica, apontando expressamente três funções à Lei Complementar em matéria Tributária⁴³⁷.

Na quarta fase busca-se superar a discussão da quantidade de funções e se atenta para a ideia de rigidez do texto constitucional, tentando verificar qual a carga de conteúdo do texto constitucional e qual a limitação do papel da lei complementar em matéria tributária.

Interessante notar que Alcides Jorge Costa relata no plano histórico que a expressão “normas gerais” sobreveio à categoria constitucional na Constituição de 1946 por força de Aliomar Baleeiro tentar evidenciar a autonomia do Direito Financeiro, que a essa altura já abrangia também o Direito Tributário. Mas ali a função que se buscava era possibilitar que se

⁴³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 402.

tivesse alguma legislação de Direito Financeiro de maneira uniforme e que não afetasse a autonomia dos Estados e Municípios⁴³⁸. Essa tônica sempre permeou o debate sobre o alcance das normas gerais em matéria tributária⁴³⁹. Como já apontamos, o debate na Constituição de 1946 estava centrado principalmente na ideia de uniformidade de algumas matérias.

Esse parece ser o ponto central do debate em torno do artigo 146 da CF de 1988. Mas é preciso avaliar o conteúdo do art. 146, não só com os olhos da doutrina, mais precisamente com o que é possível se observar da Constituição. E nesse mote José Souto Maior Borges⁴⁴⁰ possui argutas contribuições para a compreensão do dispositivo.

Para esse autor o regime hermenêutico do art. 146 está arrimado originária e primariamente no seu inciso III, apresentando uma reiteração nos incisos I e II. Isso implica a necessidade de uma avaliação conjunta desses três incisos, principalmente com o conteúdo da alínea “a” do inciso III.

Partindo de uma ideia de que não é possível realizar uma interpretação que derogue a noção de norma geral, o autor afirma que toda vez que o legislador complementar se valer da situação do inciso III, “a”, para definir fatos geradores (hipótese de incidência), base de cálculo e contribuintes, por implicação lógica, estará dirimindo conflito de competência, atual ou potencial, ou, ainda, demarcando uma limitação constitucional ao poder de tributar.

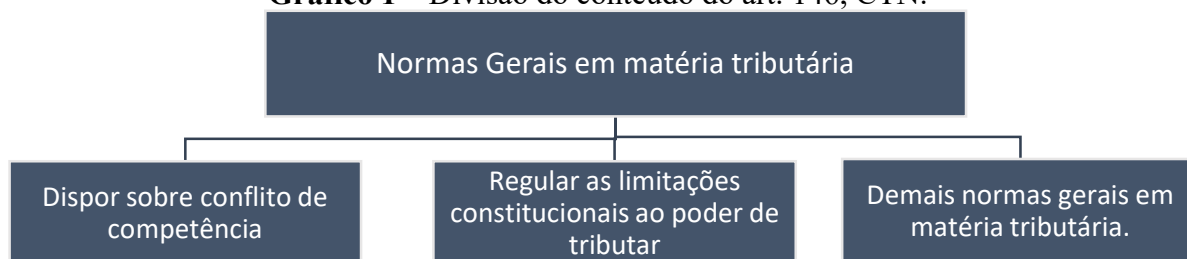
Nessa visão, os incisos imbricam-se diante de uma interligação material que demonstra que todos convergem para o *caput* do inciso III. Em outras palavras, coloca o autor pernambucano que no campo material do art. 146 prepondera a ideia de normas gerais de direito tributário – preferência de aplicabilidade –, tendo essas como resultado no campo material dispor sobre conflito de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar ou outras normas gerais de direito tributário.

A divisão do conteúdo do art. 146 pode ser assim esboçada:

⁴³⁸ COSTA, Alcides Jorge. Normas Gerais como instrumento de uniformização do direito. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila (Coord.). **Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 2.

⁴³⁹ Basta ver, como afirma Alcides Jorge Costa, que as primeiras tentativas de definição do que seriam as ditas normas gerais em matéria tributária foram feitas por Carvalho Pinto, então advogado da Prefeitura Municipal de São Paulo, e que se preocupada sobremaneira com qualquer gerência da União nos Municípios.

⁴⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, ano 211, n. 213, abr. 2013. p. 48-65.

Gráfico 1 – Divisão do conteúdo do art. 146, CTN.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Todos esses temas seriam, assim, instrumentalizados por meio de lei complementar. Essa verdadeiramente parece ser a interpretação correta do comando constitucional do art. 146, isso porque permitir uma competência concorrente para abordar o conflito de competência e as regulações ao poder de tributar parece ferir o caráter heterônomo da relação que confere competência tributária.⁴⁴¹ Não é dado a um ente regional ou local regular o atual ou provável conflito de competência em que esse mesmo se encontre inserido.⁴⁴²

Logo, toda instrumentalização de normas gerais em matéria tributária que resulte na regulação do conflito de competência ou dos limites constitucionais ao poder de tributar somente poderão ser realizadas pela União por meio de leis complementares.

Quadra lembrar que o Código Tributário Nacional já restou reconhecido como recepcionado pela CF de 1988 como norma geral em matéria tributária, cumprindo materialmente o conteúdo do art. 146 e nele se encontram disciplinas que estabelecem tanto a disposição sobre o conflito de competência (art. 32 para o IPTU), quanto limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 14 no tocante à cobrança de impostos sobre o patrimônio renda ou serviços dos partidos políticos) e também outras normas gerais de direito tributário, como as formas de extinção da obrigação tributária (art. 156).⁴⁴³

Para fins de Imposto de Renda, o legislador valeu-se das normas gerais para criar por meio de definição uma limitação geral ao poder de tributar. Vamos analisar como isso se deu.

De todo modo, é importante antecipar que as limitações constitucionais ao poder de tributar apresentaram os contornos na ideia de renda – limitação específica – e nos demais princípios a que a ideia de renda está submetida, situações que moldam o figurino do tributo e demandam também concretização.

⁴⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 20.

⁴⁴² SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 90.

⁴⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 2.405 RS (Tribunal Pleno)**. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 03 out. 2019.

5.1 O ART. 43 DO CTN – CONCRETIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

O art. 43 do CTN é o núcleo da complementação à CF de 1988 em matéria de renda e proventos de qualquer natureza. Junto com os artigos 44 e 45 estrutura a definição que servirá de baliza à lei para o desenho positivo das RMIT galgada na competência do presente tributo, o que se denomina “normas gerais”.

Esse percurso gerador de sentido em matéria tributária, como visto, é obrigatório e apresenta duas premissas importantes, como lembra Brandão Machado⁴⁴⁴. A primeira é que o art. 43 do CTN não define de maneira derradeira o critério material do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, mas sim traz elementos aptos a evidenciar uma maior concretização para que possa ocorrer a definição no âmbito legal. A segunda é que esse texto é um comando para o legislador ordinário quando da instituição do tributo. A sua inobservância gerará, ao menos, uma ilegalidade, pois não se observou o parâmetro normativo delimitado para a produção normativa que institui o tributo.

O texto do art. 43, além de reafirmar a competência da União para se tributar renda e proventos de qualquer natureza, o que demonstra uma intenção de sistematização, apresenta no *caput* a concretização do critério material da hipótese de incidência possível ao afirmar de maneira direta que o pressuposto fático-jurídico do tributo será a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.⁴⁴⁵

Essas quatro palavras – aquisição, disponibilidade, econômica e jurídica – que deveriam dar concretude definitiva suficiente para compreensão do legislador na instituição desse tributo, na verdade, fomentam indagações doutrinárias e jurisprudenciais das mais variadas.

⁴⁴⁴ MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária Ltda, 1994. p. 100.

⁴⁴⁵ Noção já assentada pelo STJ: “(...) O critério material da hipótese de incidência do Imposto de Renda é a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza** (art. 43, do CTN).” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.505.010 DF (Segunda Turma)**. Recorrente: Sindicato dos Médicos do Distrito Federal. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 09 nov. 2015.

5.1.1 Aquisição da renda e proventos de qualquer natureza

Rubens Gomes de Sousa é categórico ao afirmar que a definição apresentada no art. 43 do CTN manteve a ideia histórica de renda e proventos de qualquer natureza como acréscimo patrimonial⁴⁴⁶, o que revela ser esse o axioma presente no tributo.

Para o respeitado autor o núcleo do *caput* do art. 43 está na noção de aquisição da disponibilidade. A noção de aquisição está vinculada indissociavelmente à ideia de acréscimo patrimonial líquido verificável entre duas datas predeterminadas, situação que respalda a ideia de adição de riqueza nova com a verificação do aumento do patrimônio e que não pode reduzir o patrimônio verificado antes desse marco temporal.⁴⁴⁷

Ele segue afirmando que a ideia de riqueza nova, mesmo que não explicitamente assegurada no texto legal, está amparada implicitamente pela noção de acréscimo patrimonial, pois se não se tratar de riqueza nova haveria o consumo do próprio capital⁴⁴⁸, situação que a materialidade da renda impede.

A noção de aquisição para o Direito Civil está associada à ideia de relação jurídica e de sua ligação ao patrimônio, como lembra Francisco do Amaral⁴⁴⁹. Sendo essa o vínculo estabelecido entre pessoas para a utilização exclusiva de determinado bem (direito), a aquisição ocorrerá quando houver o ingresso dessa relação jurídica positiva no patrimônio, como já colocado.

A decorrência lógica da noção de aquisição é a noção de propriedade, que por sua vez remete à ideia de patrimônio – gama de relações jurídicas positivas e negativas. Logo, aquisição para o Direito Civil será a soma de uma nova relação jurídica ao patrimônio que permita poderes à pessoa titular.

Nesse jaez é que Ulhoa Canto afirma que a noção de aquisição está associada à noção de patrimônio e, portanto, vale-se da noção de Direito Civil. Logo, a ideia de aquisição disposta no presente artigo significaria adição de relação jurídica positiva no patrimônio.⁴⁵⁰

⁴⁴⁶ SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de Renda: despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Se tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade a seus sócios ou acionistas. *In*: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). **Pareceres – 1: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 68-69.

⁴⁴⁷ *Idem*. p. 67.

⁴⁴⁸ *Idem*. p. 70.

⁴⁴⁹ “Aquisição de direito é, portanto, a ligação do direito à pessoa.” AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. (Edição Kindle). p. 321.

⁴⁵⁰ CANTO, Gilberto de Ulhoa. Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários**. São Paulo: Atlas, 1996. p. 36.

Bruce Martins e Leandro Tripodi afirmam que a ideia de aquisição colocada no art. 43 não é a do Direito Civil, mas sim uma ideia específica, própria do Direito Tributário, como sói ocorrer em determinadas ocasiões, em que pese o art. 110 do CTN⁴⁵¹, como ocorra na hipótese em que afasta a heteroaquisição, a aquisição sem ato, bem como a aquisição gratuita.⁴⁵² Os autores colocam como o elemento central da ideia de aquisição a necessidade do acoplamento da relação jurídica ocorrer a título oneroso, com sinalagma traduzido na existência de ônus e vantagens recíprocos.

Lado outro, em julgado do Superior Tribunal de Justiça, restou assentado que a ideia de:

[...] “aquisição de renda” não é um fenômeno qualificado por outro ramo do Direito no qual o Tributário estaria a buscar emprestada sua conceituação, como ocorre na “aquisição de propriedade imóvel” (art. 1.245 do Código Civil)⁴⁵³.

Em que pese o relatório que norteou o presente julgado não ter analisado a ideia de aquisição para fins de renda e proventos de qualquer natureza, demonstra, no mínimo, o “gene” de uma ideia difundida no tribunal de que não seria possível equiparar a ideia de aquisição de renda à noção de aquisição de propriedade imóvel.

Todavia, quando analisamos a ideia “relação jurídica” diante do conceito de patrimônio podemos distinguir em termos a aquisição de renda e de um imóvel diante de elementos distintos que os dois conceitos possuem, mas para fins de relação jurídica com cunho econômico em ambos os casos teremos uma nova adição de relação.

A relação jurídica de adquirir um imóvel e renda possui contornos distintos por um lado, quando se avaliam as características do bem associado ao patrimônio, mas se assemelha por outro, uma vez que em ambos os casos há um novo vínculo mensurado economicamente.

Em nosso sentir a ideia de aquisição está associada a uma noção clara de adição ao patrimônio de uma nova relação jurídica. Essa é a interpretação que podemos ter dentro da

⁴⁵¹ Os autores fundamentam sua assertiva na distinção realizada pelo professor Luis Eduardo Schoueri sobre a possibilidade do legislador complementar escolher na lei complementar entre utilizar os institutos do direito privado (arts. 109 e 110 do CTN) ou desenhar configuração própria ao instituto afeto ao Direito Tributário. (SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 787). Para eles a palavra aquisição inserida no art. 43 possui conceituação própria no Direito Tributário.

⁴⁵² MARTINS, Bruce Bastos; TRIPODI, Leandro. **A aquisição de disponibilidade na regra matriz de incidência do imposto de renda**. Artigo ainda não publicado.

⁴⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.069.372 RJ (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 05 nov. 2008.

esfera de competência alocada pela CF de 1988 para que o legislador complementar possa concretizar a instituição do tributo da renda e proventos de qualquer natureza.

Sendo a noção de “renda e proventos” indissociável da ideia de acréscimo patrimonial por premissa constitucional, posta ou pressuposta, o legislador complementar somente poderia atuar dentro de uma ideia de validade jurídica. Logo, aquisição dentro de uma ideia de acréscimo é aquela que permite a adição de uma nova relação jurídica ao patrimônio.

Como não é toda relação jurídica nova que permite a instituição de renda e proventos de qualquer natureza essa adição somente pode ser lida como advinda de um ato oneroso e que não seja mera reposição patrimonial. Ou seja, tem de haver um viés de positividade entre a substituição da relação jurídica anteriormente existente e a nova relação jurídica adquirida ao patrimônio.

Contudo, não é só a noção de patrimônio e de relação jurídica que permite delinear a noção de aquisição. A noção de propriedade ou pertencimento da relação jurídica também está afeta a essa noção, de modo que empréstimos em geral – ou relações jurídicas que evidenciem empréstimos – não poderão ser consideradas como uma aquisição de relação jurídica ao patrimônio relevante para fins de renda e proventos de qualquer natureza.

A discussão sobre haver ou não um conceito próprio de aquisição no art. 43 do CTN perde um pouco de força porque esse conceito antes de ser de Direito Civil ou de Direito Tributário recebe notas de um conceito utilizado pela Constituição diante do seu viés de competência e, nesse mote, não permite modificação, seja pela legislação civil ou pela legislação tributária, não com relação à restrição causada pelas notas constitucionais.⁴⁵⁴

Assim, está certo quem afirma que a noção de aquisição para fins de renda e proventos absorve elementos do Direito Civil como limites gerais, bem como que ela possui notas específicas do Direito Tributário com limites específicos, ostentando de maneira rígida os pressupostos constitucionais de patrimônio, de relação jurídica, de propriedade, todos relativos ao conceito constitucional de renda, situação que de certo modo preserva as premissas do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico defendida por Alfredo Augusto Becker.⁴⁵⁵

⁴⁵⁴ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 7. Para Rubens Gomes de Sousa a constitucionalização dos conceitos privados somente se dá na delimitação de competências tributárias. Nas demais situações pode o Direito Tributário se preocupar com as consequências econômicas, desde que positivadas. SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975. p. 64. Relevante também são as considerações de Ricardo André Galendi Júnior. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 281.

⁴⁵⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 129.

A noção de aquisição, portanto, será afeta à existência de uma nova relação jurídica vinculada ao patrimônio. Para essa aquisição estar no escopo de uma tributação da renda e proventos deve demonstrar uma positividade econômica em si, mas também com relação ao todo do patrimônio devidamente considerado com notas de onerosidade.

5.1.2 Disponibilidade econômica ou jurídica

5.1.2.1 Visão geral da doutrina

A parte mais controversa sobre o art. 43 do CTN está na definição do que vem a ser a *disponibilidade econômica ou jurídica* descrita no presente artigo. A discussão sobre o alcance da disponibilidade econômica ou jurídica é tamanha que há doutrina que acentua que a expressão econômica vem para confirmar que o legislador infraconstitucional estaria livre dos limites rígidos e bem definidos do texto constitucional, situação que permitiria uma consideração eminentemente da realidade econômica vigente.⁴⁵⁶

A afirmação demonstra sua impropriedade na inversão de valores existentes, pois tentar buscar uma interpretação econômica supostamente apontada pelo legislador complementar como situação apta a justificar uma interpretação constitucional (se a lei complementar prevê tal situação foi porque a CF de 1988 assim permitiu), quando, na verdade, deveria ser o contrário: a lei complementar deveria ser interpretada com uma visão do conteúdo de competência constitucional outorgada (é por a CF de 1988 permitir a delimitação de uma competência que a lei complementar pode definir dentro do escopo permitido). Essa noção também fere outra ideia posta por Rubens Gomes de Sousa de tentar fechar o conceito econômico dentro do jurídico.

A noção de disponibilidade econômica ou jurídica de renda é controversa tanto na jurisprudência quanto na doutrina, mesmo passado mais de 50 anos do CTN⁴⁵⁷. A controvérsia

⁴⁵⁶ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Art. 43. In: SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério; SILVA, Adriano Chiara da (Coords.). **Constituição e Código Tributário Comentados**: sob a ótica da Fazenda Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 706.

⁴⁵⁷ PINTO, Alexandre Evaristo; MOSQUEIRA, Roberto Queiroga. A tributação dos criptoativos pelo imposto de renda da pessoa jurídica: uma aproximação entre contabilidade e direito tributário. In: PONTO, Alexandre Evaristo; et al (Coords). **Criptoativos, estudos regulatórios e tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2021. p. 508.

fica clara nos trabalhos de Brandão Machado⁴⁵⁸, Gisele Lemke⁴⁵⁹, Cesar Henrique Shogi Abe⁴⁶⁰, Vinicius Tersi⁴⁶¹, Roberto Salles Lopes⁴⁶² e Emanuel Garcia Abrantes⁴⁶³ etc., que sistematizaram as principais vertentes teóricas sobre o significado da expressão disponibilidade econômica ou jurídica contida no art. 43 do CTN.

A conclusão dos autores basicamente é pela existência de três correntes conceituais majoritárias. A primeira é denominada de unitária⁴⁶⁴ e prega a irrelevância da distinção entre disponibilidade econômica e jurídica. As justificativas são diversas. Enquanto alguns afirmam que a relevância seria de cunho econômico, pois toda disponibilidade jurídica resulta em uma valoração econômica, outros apontam que o relevante é a renda produzida e não a recebida, bem como outros falam que há somente a jurídica, devendo se desconsiderar a expressão econômica do texto do art. 43.

Já a corrente dicotômica moderada⁴⁶⁵ defende a necessidade de distinção entre disponibilidade econômica e jurídica, para afirmar a preponderância da jurídica como existência de título jurídico hábil e a econômica como medida de separação da renda que pode ocorrer quando do recebimento dos recursos em moeda.

Por fim, a corrente dicotômica radical evidencia uma necessária distinção entre a disponibilidade financeira e econômica. Diante da variedade de posições definitórias nessa corrente ela pode ser subdividida em quatro grupos⁴⁶⁶.

No primeiro grupo⁴⁶⁷ temos os doutrinadores que afirmam que a disponibilidade econômica implica em observar a ocorrência de posse da renda produzida, enquanto disponibilidade jurídica seria efetivação da renda com a existência de um título reconhecendo essa relação – o que equivaleria a uma aquisição virtual. É dentro desse grupo de autores que se tem a ideia da necessidade da conversão em moeda e da posse dessa moeda para que se possa

⁴⁵⁸ MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária Ltda, 1994. p. 121.

⁴⁵⁹ LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 96-120.

⁴⁶⁰ ABE, Cesar Henrique Shogi. Disponibilidade econômica da renda. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 21, 2010. p. 191-201.

⁴⁶¹ TERSI, Vinicius Feliciano. **A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 87.

⁴⁶² LOPES, Roberto Salles. **Conceito de renda para fins tributários e IFRS**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2017. p. 119.

⁴⁶³ ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica e jurídica da renda**. São Paulo: IBDT, 2021. p. 183.

⁴⁶⁴ Corrente que comporta por nomes como Ives Gandra da Silva Martins, Luciano Amaro, Brandão Machado Fernando Aurélio Zilveti e Paulo Victor Vieira.

⁴⁶⁵ Composta por nomes como Alfredo Augusto Becker e Frederico de Moura Teophilo.

⁴⁶⁶ A presente classificação segue a realizada por ABRANTES, Emmanuel Garcia. *Op. cit.*, 2021. p. 185.

⁴⁶⁷ Grupo composto por Bulhões Pedreira, Gilberto Ulhoa Canto e Gisele Lemke, com a existência de algumas diferenciações entre eles.

afirmar que há disponibilidade econômica, tendo também o conceito de quase moeda para evidenciar situações de alta liquidez e que também poderiam evidenciar a disponibilidade de renda, como a propriedade de títulos de valores mobiliários negociados em mercado regulado.

O segundo grupo⁴⁶⁸ de autores traz posições que se assemelham com a contabilidade, afirmando que a disponibilidade econômica seria o recebimento efetivo da renda (separação/regime caixa/*cash basis*) e disponibilidade jurídica ocorreria quando se tem a existência de um direito incondicional ao recebimento da renda (realização/regime de competência/*accrual basis*), ocorrendo no momento da produção da renda.⁴⁶⁹

No grupo três⁴⁷⁰ temos autores que afirmam que a distinção entre disponibilidade econômica e jurídica dá-se diante da necessidade de abarcar situações de fato, inclusive os ilícitos, e situações de direito diante da causa. Em sendo a causa ato ou negócio jurídico tem-se a disponibilidade jurídica, enquanto se a situação não detiver amparo jurídico estaremos diante de uma disponibilidade econômica.

Por fim, no quarto grupo⁴⁷¹ os autores afirmam que a disponibilidade econômica dá-se nas hipóteses de valorização patrimonial com certo nível de certeza, ainda que ausente qualquer conversão em dinheiro. Essa disponibilidade estaria centrada na existência do poder de dispor, mesmo que não exercido, enquanto a disponibilidade jurídica estaria lastreada na necessidade de existência de um negócio jurídico que evidencie um acréscimo patrimonial.

A posição de Rubens Gomes de Sousa, apesar da relevância do seu trabalho de construção do CTN, não está classificada dentre os quatro grupos diante da variação⁴⁷² que ela ostenta nos mais diversos trabalhos apresentados pelo autor. Para fins de registro vale colocar

⁴⁶⁸ Dentre os autores desse grupo podemos citar Modesto Carvalhosa, Henry Tilbery, Humberto Ávila, Hugo de Brito Machado, Alcides Jorge Costa, Edison Carlos Fernandes e Victor Borges Polizelli.

⁴⁶⁹ Essa referência fica bem clara na obra BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda: Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Regime de Fonte**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 115.

⁴⁷⁰ Composta por nomes como José Eduardo Soares de Mello, Ricardo Mariz de Oliveira, Alberto Xavier, Elidie Palma Bifano, Luis Eduardo Schoueri e Ramon Tomazela Santos.

⁴⁷¹ Como percussores desse grupo podemos citar Roberto Salles Lopes, Heron Charneski Eduardo Alves de Oliveira e Vinicius Feliciano Tersi.

⁴⁷² Essa variação conceitual já foi abordada no presente trabalho diante do conceito de renda com espeque na obra de Luís Cesar Souza de Queiroz. Mas especificamente com relação a ideia de disponibilidade econômica ou jurídica pode ser vista no clássico trabalho: MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária Ltda, 1996. p. 107. É importante frisar que há notícias de que na visão de Rubens a promulgação do CTN não o tornou pronto e acabado. Ele tinha como sacerdócio de vida divulgar, explorar e promover. Podemos pensar que as variações se apresentam nas execuções dessas tarefas e na conscientização de que se tratava de uma obra coletiva e, que por isso, poderia sofrer alterações de interpretação inclusive do próprio Rubens. Cf: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Como e por que Rubens Gomes de Sousa recusou uma cadeira no STF em 1967. **ConJur**, Embargos Culturais, 06 de novembro de 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-nov-06/embargos-culturais-rubens-gomes-sousa-recusou-cadeira-stf-em-1967>. Acesso em 2 jul. 2022.

a posição do autor que de maneira direta afirmou que disponibilidade econômica corresponderia ao

[...] “rendimento (ou provento) realizado”, isto é, dinheiro em caixa. E “disponibilidade jurídica” corresponde a “rendimento (ou provento) adquirido”, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., juro ou dividendo creditado). Assim, 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.

Nesse viés, uma das posições de Rubens é a de que a disponibilidade econômica seria a advinda da realização que corresponderia ao dinheiro em caixa (posse de moeda), enquanto a disponibilidade jurídica seria a aquisição de um título jurídico que lhe permitisse buscar, por quaisquer meios, a realização para o recebimento do dinheiro em caixa.

5.1.2.2 Visão sintética da jurisprudência

No âmbito do STF, O Min. Marco Aurélio, p. ex., na relatoria do RE nº 172.058/SC⁴⁷³ já citado no presente trabalho, fez alusão à doutrina de José Eduardo Soares de Melo, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra Martins para distinguir a disponibilidade econômica como a percepção em dinheiro (separação de renda) e a disponibilidade jurídica quando, embora não ocorra o recebimento do recurso, o usuário já tenha título hábil para percebê-lo (realização da renda). Essa conclusão foi assentada em outras oportunidades pela corte⁴⁷⁴.

O mesmo Ministro quando do julgamento da ADI nº 2.588 faz referência ao voto do Min. Carlos Veloso proferido no RE nº 172.058/SC – fundamentado na posição de Modesto Carvalhosa – de que disponibilidade econômica corresponde ao recebimento em moeda ou

⁴⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 172 058 SC (Tribunal Pleno)**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Laminados Araucária Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 13 out. 1995.

⁴⁷⁴ Ementa: “(...) A respeito do alcance da expressão “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda”, a Corte anotou que “a disponibilidade adquirida” pode, nos termos da definição, ser “econômica” ou “jurídica” (CTN, art. 43, caput), esclarecendo que disponibilidade econômica “é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores” e que disponibilidade jurídica corresponde ao que “os economistas chamam de ‘realização’ da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja 'economicamente disponível' (isto é, efetivamente percebido), o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 172 058 SC (Tribunal Pleno)**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Laminados Araucária Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 13 out. 1995). (...). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgR. Recurso Extraordinário nº. 633.922 SP (Segunda Turma)**. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, 28 ago. 2014.

equivalente e a jurídica às relações jurídicas que permitissem ter a promessa de entrega em moeda ou equivalente.

Como o julgamento da ADI nº 2.588 foi realizada por voto médio é possível verificar no voto do Min. Joaquim Barbosa a prevalência da ideia contábil de caixa e competência para caracterizar os tipos de disponibilidades, visão que parece ter sido seguida no julgamento do RE nº 541.090 quando votaram os Min. Dias Toffoli, Teori Zavascki e Gilmar Mendes.⁴⁷⁵ A grande questão dessa posição é fragilidade de utilização da contabilidade para determinação das ideias de disponibilidade econômica ou jurídica.⁴⁷⁶

Já no âmbito do STJ é possível localizar uma distinção entre disponibilidade econômica e financeira, afirmando ser essa última a percepção dos recursos financeiros, enquanto a primeira seria uma suposta utilidade da renda disponível, no exemplo, alegando que os créditos escriturais de ICMS atenderiam ao pressuposto fático da disponibilidade econômica mesmo quando existentes restrições aos seus usos.⁴⁷⁷

Essa distinção é relevante a depender da corrente doutrinária que se utilize, mormente as que adotam definição para disponibilidade econômica distinta do recebimento financeiro.

5.1.2.3 Visão adotada no presente trabalho

Como dito, diante das mais variadas controvérsias, que não se pretende sejam superadas no presente trabalho diante do seu escopo, vamos seguir um caminho que consideramos que se adequa às premissas anteriormente trabalhadas que são ínsitas ao conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza no Brasil.

Para tanto, vale lembrar que a ideia de disponibilidade econômica ou jurídica vem como um poder ao legislador complementar para definir contornos adicionais ao legislador

⁴⁷⁶ A respeito, veja a construção do STJ em voto de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia no sentido da irrelevância da escrituração contábil do débito futuro: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.864.227 SP (Primeira Turma)**. Recorrente: Oracle do Brasil Sistemas Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 25 ago. 2020.

⁴⁷⁷ “(...) 3. “Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata 'utilidade' da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 983.134 RS (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 03 abr. 2008). 4. A escrituração dos créditos de ICMS caracteriza a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais”, muito embora possa não significar aquisição de disponibilidade financeira quando há restrições ao uso dos créditos adquiridos, e, portanto, permite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL. (...)”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 859.322 PR (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 06 out. 2010.

ordinário para instituir a Regra Matriz de Incidência Tributária e, portanto, ao que se pode perceber houve uma tentativa legislativa de ampliação máxima das possibilidades de disponibilidades existentes para que o legislador ordinário pudesse capturar aquela que melhor se adequasse à ideia de capacidade contributiva.

Nesse jaez, a afirmação de Luís Eduardo Schoueri e Roberto Queiroga Mosqueira⁴⁷⁸ sobre, nesse momento lógico de análise legislativa, ser indiferente se estamos diante de uma disponibilidade econômica ou jurídica, uma vez que o legislador complementar estabeleceu as duas como medida para abarcar toda gama de disponibilidades, parece fazer sentido para o isolamento e contextualização sistêmica da expressão principal: disponibilidade.

O ponto relevante, portanto, é entender o que vem a ser disponibilidade, mas também, como feito acima, indicar a que ela se refere. Ou melhor dizendo, o que a lei complementar busca definir como disponível.

Os autores acima indicados, como os demais apontados nas correntes e grupos intracorrentes, apontam que disponibilidade ocorrerá quando da existência de um direito incontestável ao ingresso, mesmo que ele não ocorra, situação que delimita um dos elementos da hipótese de incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

A referência ao ingresso demonstra que não é a renda ou os proventos que serão adquiridos e estarão disponíveis, mas sim certas entradas e certas saídas (parte da fórmula da ideia de renda como saldo positivo verificado em um dado período de tempo).⁴⁷⁹

A conclusão acima exposta evidencia que a leitura correta do art. 43 do CTN demonstra que não é possível afirmar, em um primeiro momento, que a renda e os proventos estarão disponíveis ou não por uma ideia básica da própria natureza do tributo em questão. Renda somente pode ser considerada em seu estágio líquido⁴⁸⁰. A renda quando existente já passou pela verificação da sua disponibilidade econômica ou jurídica. Logo, serão certas entradas que poderão formar a ideia de “renda e proventos de qualquer natureza”, que serão consideradas adquiridas e poderão ou não estar disponíveis econômica ou juridicamente.

Tal conclusão afasta a ideia de que podemos ter rendas disponíveis ou indisponíveis pressupostamente.⁴⁸¹ O que será adquirido e disponível são as entradas que serão consideradas

⁴⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUEIRA, Roberto Queiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda**. 2 ed. São Paulo: IBDT, 2021. p. 16.

⁴⁷⁹ MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 127.

⁴⁸⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 561.

⁴⁸¹ LOPES, Roberto Salles. **Conceito de renda para fins tributários e IFRS**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2017. p. 135-136.

como um dos elementos para se avaliar, em conjunto com as saídas, a existência ou não de renda e proventos de qualquer natureza.

O legislador complementar ao assim dispor não atuou para regular o critério temporal da RMIT do Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza, mas buscou regular um dos elementos internos do complemento do critério material renda e proventos de qualquer natureza⁴⁸², bem como a base de cálculo como elemento integrante do critério quantitativo, situação que altera a leitura tradicional que se faz do *caput* do art. 43.

Partindo dessa premissa, mostra-se relevante a posição de Célia Maria de Souza Murphy⁴⁸³ quando afirma que para conceder uma interpretação sistemática ao art. 43 do CTN é necessário observar que a ideia de disponibilidade econômica ou jurídica pode ser evidenciada também quando já existente “renda e proventos de qualquer natureza”.

Nessa noção, a renda somente fica disponível ao final do período de apuração, no qual são realizados os cálculos de ingressos e saídas permitidos – pelo regime de disponibilidade econômico ou jurídico indicado pelo legislador, que pode ser o regime de caixa ou competência. Ocorrida a apuração do saldo positivo ao final do período tem-se a disponibilidade econômica, que por sua vez apresentará a disponibilidade jurídica quando houver a constituição do fato jurídico relatado no antecedente da norma individual e concreta.

A confluência dessas duas possibilidades de interpretação mostra-mos que primeiro devemos abordar o que estamos avaliando e depois avaliar as características que circundam o instituto diante das suas peculiaridades.

Para a verificação da disponibilidade econômica ou jurídica das “certas entradas” ainda se fazem necessárias outras considerações. As duas primeiras são relativas às ideias subjacentes que determinam, primeiro, que deve ocorrer o respeito da capacidade contributiva e, segundo, que pela própria natureza do tributo é necessário que a renda seja líquida, não se considerando somente as entradas, mas também as saídas.

Dessarte, essa verificação de capacidade contributiva para renda caracterizadora da disponibilidade não pode ser virtual⁴⁸⁴ ou gerada via mera expectativa⁴⁸⁵, muito menos com

⁴⁸² É de Alcides Jorge Costa a lembrança de que a disponibilidade ocorre em vários momentos dentro do período de apuração da renda e proventos de qualquer natureza. O ingresso é disponível. COSTA, Alcides Jorge. Imposto Sobre a Renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; *et al* (Coord.). Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017. p. 232.

⁴⁸³ MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 127.

⁴⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 256.304 RS**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 30 out. 2014.

⁴⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 172 058 SC (Tribunal Pleno)**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Laminados Araucária Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 13 out. 1995.

intenção de manifestação de vontade⁴⁸⁶ evidenciadora de fato jurídico antecipado⁴⁸⁷ que não se converta em uma relação jurídica efetiva.

A noção de disponibilidade das entradas quando tomada de maneira isolada, como já alertado por Alcides Jorge Costa⁴⁸⁸, e dentro do contexto de renda e proventos de qualquer natureza deve indicar que ao novo quadro de relações jurídicas há entradas que ocorrem livre de quaisquer condições ou obstáculos à vontade do titular.⁴⁸⁹

Tomados esses pressupostos, podemos analisar a parte do adjetivo “econômica” ou “jurídica” agregado à disponibilidade. É comum se afirmar que as duas noções servem para dar maior amplitude à percepção da renda, permitindo considerar nas entradas tanto aquelas que advêm de fontes reguladas pelo Direito, como aquelas sem proteção jurídica, ou até mesmo aquelas que são contrárias ao direito.⁴⁹⁰

Essa avaliação, apesar de indicar importantes e coerentes pressupostos, não pode ser tomada sem uma consideração crítica de análise dos fatos jurídicos tributários que permite a geração das relações jurídicas, como já alertado por Paulo de Barros Carvalho⁴⁹¹ e Lourival Villanova⁴⁹² independentemente da causa dos fatos, sejam eles quais forem, deve ter uma previsão hipotética e condicional, além de autoridade competente, para fazer incidir a norma que os permita serem tomados como jurídicos.

Sendo assim, e tomando esse pressuposto, o adjetivo “jurídico” será sempre inerente à ideia de disponibilidade. Caso não haja jurisdicização, não há sequer qualquer possibilidade de tomar aquele evento em consideração para que ocorra a incidência da norma que indica a obrigação de pagar tributo. Basta pensar na tributação de receitas depositadas em instituição

⁴⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.069.372 RJ (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 05 nov. 2008.

⁴⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 141.

⁴⁸⁸ COSTA, Alcides Jorge. Imposto Sobre a Renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; *et al* (Coord.). *Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017. p. 233.

⁴⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 207, 2012. p. 60.

⁴⁹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 377. Para uma análise analítica das fontes diante das disponibilidades possíveis Cf: ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica e jurídica da renda**. São Paulo: IBDT, 2021. p. 216.

⁴⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 37.

⁴⁹² VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 34.

bancária com origem não comprovada⁴⁹³ ou demais acréscimos patrimoniais a descoberto⁴⁹⁴, que quando previstos em lei podem ser considerados como renda ou proventos de qualquer natureza diante da colheita, subsunção e juriscização do fato.

A disposição econômica e jurídica, assim, será um permissivo concedido ao legislador para que esse possa descrever condutas na hipótese de incidência que capturem como relevante o elemento apto a influenciar no cálculo do acréscimo patrimonial.

Essa liberdade localizada no contexto da renda permite, pelos pressupostos constitucionais de capacidade contributiva e renda líquida, considerar na construção dos critérios da hipótese eventos econômicos quando eles estiverem livres para serem usados e gozados de “forma total e irrestrita, inclusive para deles extrair os recursos financeiros para pagar o próprio imposto de renda”⁴⁹⁵, não bastando que algumas características permitam a sua utilização, como no caso de avaliação de garantias ou do mercado bursátil.

Observe que a aquisição dessa disponibilidade lastreada em um evento econômico deve primeiro mensurar o evento e depois ser objeto de incidência da norma de aquisição da disponibilidade e ela deve apresentar o alcance total e irrestrito do acesso econômico ao valor, no que Bulhões Pedreira apontou como a conversão em moeda.⁴⁹⁶

Aqui há, portanto, uma ligação com a ideia do Direito Civil dos elementos da propriedade sob esse acréscimo patrimonial para que ele possa ser considerado como um dos elementos do cálculo para se obter “renda e proventos de qualquer natureza”, situação que parece se confirmada pelo art. 44 do CTN quando se refere à possibilidade de tributação do possuidor incondicional.

Já a ideia dos eventos jurídicos somente poderá ser tomada como acréscimo quando elev for mensurável, líquido e certo⁴⁹⁷, caracterizador, sem qualquer condição, do elemento

⁴⁹³ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 855.649 RS (Tribunal Pleno)**. Recurso extraordinário desprovido. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Alexandre de Moraes. Brasília, 13 mai. 2021.

⁴⁹⁴ Para uma análise mais abrangente do assunto cf: FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários – IET**. São Paulo: Malheiros, 2018; ALDINUCCI, João Victor Ribeiro. A tributação do Ilícito na Hipótese de Colaboração Premiada. *In*: BEVILLACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini; PRZEPIORKA, Michell (Coords.). **Tributação Federal: jurisprudência do CARF em debate**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 371; e, PRZEPIORKA, Michel. A tributação de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 35, p. 467-484, 2016. p. 479.

⁴⁹⁵ ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica e jurídica da renda**. São Paulo: IBDT, 2021. p. 216.

⁴⁹⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. v. I. Rio de Janeiro: Justec/ADCOAS, 1979. p. 197.

⁴⁹⁷ ABRANTES, Emmanuel Garcia. *Op cit.*, 2021. p. 220.

transacional⁴⁹⁸ da operação jurídica.

Por fim, necessário explicar sobre mais duas expressões que geralmente são utilizadas quando se refere à disponibilidade econômica ou jurídica: realização e separação.

A palavra realização possui dois conceitos normalmente utilizados. Primeiro, toma-se realização como recebimento financeiro (disponibilidade financeira). Segundo, ela pode ser tomada como disponibilidade econômica ou jurídica. Já separação apresenta-se como situação adstrita ao inciso I do art. 43 que permite visualizar uma separação dos frutos da árvore mediante o recebimento.⁴⁹⁹

Para fins do presente trabalho vamos tentar integrar essas duas noções à ideia de disponibilidade (seja econômica ou jurídica). Ressaltamos que essa posição é particularizada e tomada como elemento supostamente de coerência para o presente trabalho.

A ideia de realização apresenta-se na noção de alienação ou troca de relações jurídicas. Essa troca irá desencadear uma disponibilidade econômica que deve ser tomada por jurídica para fins de judicialização do fato.

Logo, primeiro ocorre a realização: momento em que será avaliada aquela relação jurídica e realizada a troca. Essa realização pode ou não implicar em um elemento de acréscimo patrimonial ou pode se dar em um elemento neutro ou de decréscimo. Quando esse elemento implicar em acréscimo, deve-se avaliar se esse acréscimo está disponível econômica e juridicamente. Se não estiver, esse elemento que se formou diante da realização não poderá ser tomado como elemento integrante da base de cálculo do imposto de renda.

5.1.3 Incisos I e II do art. 43 do CTN

5.1.3.1 Visão da doutrina

Os incisos I e II do art. 43 do CTN trazem dois conceitos diretos e literais. No inciso primeiro afirma-se que a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica será proveniente

⁴⁹⁸ SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei nº. 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 37.

⁴⁹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 504. Sobre realização Cf: ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da Realização da Renda. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: homenagem à Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 297; POLIZELLI, Victor Borges. **Princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda as pessoas jurídicas**. 2009. 270f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

daquilo que se chama de renda e, na mesma oportunidade, definiu renda como o resultado recebido do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Já no inciso segundo declara que a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica também poderá advir de “proventos de qualquer natureza”, definindo-os como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Algumas questões são evidentes e permitem suscitar que o legislador complementar quis alcançar situações de acréscimo patrimonial como um todo, sejam as advindas do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (teoria da fonte/ teoria da doutrina do fruto das árvores), mas também outros acréscimos patrimoniais que não estão englobados nessa teoria (teoria do acréscimo patrimonial).

Para autores como Marcelo Guerra Martins⁵⁰⁰ essa dualidade de definições trouxe uma permissão para o legislador complementar considerar tanto a ideia de acréscimo patrimonial como uma realidade dinâmica, quanto como uma realidade estática.

No primeiro caso só interessa o fluxo, saber se qualquer elemento de riqueza nova (tomada isoladamente) pode ser tomado como material necessário e suficiente para evidenciar a capacidade contributiva inerente ao tributo e, assim, o critério material da hipótese de incidência tributária. Não importam os demais acréscimos e decréscimos no período de apuração.

Noutro ponto, a realidade estática evidencia a necessidade de comparação entre o valor econômico do patrimônio no início e no final de um período apontando um saldo positivo.

Luís Eduardo Schoueri⁵⁰¹ defende a positivação da teoria da renda-produto dentro do contexto da ideia de fruto advindo de uma fonte permanente; partindo dessa teoria, tem-se como consequência a necessidade do despreendimento do fruto com relação à fonte, situação que se entende como realização. Já no inciso II temos a consagração da teoria renda-acréscimo como a verificação do saldo positivo resultante dos acréscimos patrimoniais de dados cortes temporais.

Para o professor titular da USP está certo que a ideia de acréscimo patrimonial está positivada para situações advindas de renda-produto ou para acréscimos patrimoniais “puros”,

⁵⁰⁰ MARTINS, Marcelo Guerra. Art. 43. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 197.

⁵⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para Disponibilidade Econômica. In: LOPES, Alexandro Broedel; mosquera, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. p. 247. No mesmo sentido ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Tributação Internacional da Renda**: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2014. p. 255.

todavia alegar haver também situações advindas da renda-produto que não irão evidenciar acréscimo patrimonial, como na situação do pagamento de valores aos não residentes, e que também recebem guarida legal do presente artigo.

A crítica à posição acima apresentada é dada por Ricardo Mariz de Oliveira⁵⁰², para quem o centro da análise deve estar no inciso II do presente artigo. Quando esse inciso se refere a “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” há implícito no texto a palavra “demais”, situação que evidencia que o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos são elementos que para ser renda devem necessariamente evidenciar o acréscimo patrimonial.

Acompanhando as considerações de Rubens Gomes de Sousa⁵⁰³ a respeito dos trabalhos da comissão de que ele foi relator para a Emenda Constitucional nº 18/1965, bem como para o CTN, resta claro que a comissão sempre teve como norte que o elemento essencial à conceituação de renda foi o acréscimo patrimonial. A ideia de acréscimo patrimonial está, portanto, tanto no inciso I, quanto no inciso II do art. 43, o que afasta as possibilidades defendidas por Guerra e Schoueri.

Situações que não evidenciem o acréscimo patrimonial não são relevantes para caracterizar a renda, como já acima colocado. A tomada de fatos que possam evidenciar o acréscimo patrimonial – assim considerados os positivos – de maneira isolada somente pode ocorrer se houver de alguma maneira o ajuste futuro dentro de um dado período de tempo, premissa que pode comprometer a tributação do não residente de maneira isolada e definitiva.

No tocante a esses dois incisos é interessante fazer mais algumas considerações. A tentativa de definir conotativamente renda nos incisos do art. 43 em distinção de proventos tem uma razão de ser que não se adequa com a própria ideia de renda.

Lembra Rubens Gomes de Sousa que a ideia de renda é conceito genérico que engloba os “acréscimos patrimoniais líquidos verificado entre duas datas predeterminadas”.⁵⁰⁴ Essa noção foi referendada por José Arthur Lima Gonçalves, que afirmou que a ideia de proventos estaria inclusa na noção de renda para fins de análise de um conceito pressuposto⁵⁰⁵. Conclusões como as tais demonstram que existiu uma impropriedade do legislador complementar em tentar

⁵⁰² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 48.

⁵⁰³ SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de Renda: despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Se tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade a seus sócios ou acionistas. In: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). **Pareceres – 1: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 67-71.

⁵⁰⁴ Idem. p. 66-67.

⁵⁰⁵ GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. Malheiros: São Paulo, 1996. p. 120.

definir a ideia de renda diante da identificação das causas que a produzem, pelos fatos que supostamente geram renda⁵⁰⁶.

Essa tentativa possui uma ideia subjacente de focar, dentre os mais variados elementos necessários e suficientes ao conceito de renda, nos “certos ingressos”. A preocupação a todo instante do legislador era tentar reconhecer os elementos positivos da conta inerente à ideia de renda, renegando uma importância legislativa de maneira mais ostensiva aos demais elementos, situação que pode ter favorecido as ideias de apontar nas legislações infraconstitucionais para situações isoladas como relevantes, necessárias e suficientes para a ocorrência do imposto de renda.

5.1.3.2 Uma ressalva com relação à definição de proventos no art. 43

Neste momento queremos analisar a ideia geral de renda e proventos diante das definições conotativas realizadas no inciso do art. 43 do CTN.

Quando a CF de 1934 estabeleceu que a competência da União permitiria tanto a tributação da renda, como a tributação dos proventos, buscou-se tributar renda e proventos pela teoria da renda-produto, situação mantida na CF de 1937. As noções advindas dos EUA na década de 20 sobre necessidade de alargamento da *Fruit and Tree doctrine* para se antever renda como acréscimo patrimonial (conceito SHS) somente reverberaram por aqui no ano de 1946.

Para se ter uma ideia, nas discussões da Constituinte de 1946 debatia-se a possibilidade de se colocar no rol de competências dos Municípios a tributação da mais-valia patrimonial, reforçando a ideia de renda como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, quando adveio o Decreto-Lei nº 9.330/1946, permitindo a tributação dos lucros imobiliários pela União dentro da materialidade renda.⁵⁰⁷

A significação da palavra proventos na competência estabelecida pelas Constituições de 1934, 1937 e 1946 estava associada à necessidade de evitar qualquer elisão fiscal ou não pagamento por parte daqueles que paravam de receber recursos advindos do trabalho ativo e passavam a receber recursos de um trabalho inativo, como aposentadorias, pensões etc. Aqui

⁵⁰⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996. p. 49

⁵⁰⁷ BALEEIRO, Alimoar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 6 ed. Forense: Rio de Janeiro, 1969. p. 331-332.

ainda se tinha a noção de fluxo e separação de um trabalho ou de um capital como elemento nuclear para se tributar a renda ou os proventos (teoria da renda produto), como lembra Bulhões Pedreira⁵⁰⁸.

Não é à toa que Geraldo Ataliba afirma categoricamente que a ideia de “proventos” advém de uma noção própria do Direito Administrativo, em que representa recursos recebidos por uma pessoa depois que ela deixa de trabalhar, em razão de idade ou doença⁵⁰⁹. Modesto Carvalhosa, de maneira mais genérica, afirma que proventos são os recursos que ainda são produzidos de atividades que já se cessou⁵¹⁰.

O centro da análise da palavra proventos em matéria tributária no Brasil dá-se em 1965 com os debates e aprovação da EC nº 18. O seu anteprojeto excluía a palavras proventos da competência constitucional pois se entendia não se tratar de um tipo particular de ganho que não estivesse dentro da ideia genérica de renda⁵¹¹. A noção administrativista era de conhecimento da comissão e fora por ela encampada, pensando nos acréscimos patrimoniais sob um novo viés de competência – municipal –, como colocado.

A ideia de eliminar a palavra proventos foi abandonada diante do receio de que se pudesse entender como uma redução do campo de incidência do tributo gerando teses fiscais pelo país⁵¹², situação que poderia comprometer a arrecadação que estava em curso. Lembra Rubens Gomes de Sousa, como já apontado neste trabalho, que também se sugeriu a substituição de proventos por ganho de capital, mas essa noção foi novamente rechaçada por amor à tradição.

Logo, até a EC nº 18/1965 a ideia de proventos constitucional era aquela advinda do Direito Administrativo, como colocado por Geraldo Ataliba, mesmo que normativos infralegais já tivessem previsto a tributação dos lucros imobiliários naquele tempo. Renda e proventos, diante da teoria da renda-produto, eram sinônimos imperfeitos⁵¹³. Mas o que mudou?

A situação transforma-se com a promulgação do CTN em 1966. Foi nele que se tentou implementar uma ideia de género dos acréscimos patrimoniais e de espécie para renda e

⁵⁰⁸ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2-17.

⁵⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. **Periodicidade do Imposto de Renda**. Revista de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 55-58.

⁵¹⁰ CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. **Revista de Direito Público – Revista dos Tribunais**. São Paulo, n. 1, 1967. p. 193.

⁵¹¹ Idem. *Ibidem*.

⁵¹² AMARO, Luciano. **Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 11. São Paulo: CEEU e Resenha Tributária, 1986. p. 403.

⁵¹³ Idem. p. 404-405. Lembra Amaro que existiam passagens constitucionais que conceituavam proventos também como receitas advindas do trabalho, como no art. 182, §5º ou no art. 15, §3º.

proventos, colocando proventos como demais acréscimos patrimoniais não contidos na ideia dos resultantes do trabalho, do capital ou da combinação de ambos.

Quando assim agiu o legislador complementar incorreu em inconstitucionalidade, pois deu nova conceituação a uma expressão constitucional que detinha conceituação própria. A EC nº 18/1965 não permitiu ao CTN realizar a definição conotativa de proventos como demais acréscimo patrimonial.

Luciano Amaro reconhece a inconstitucionalidade, mas afirma que há um erro de “rótulo e não de conteúdo” para defender a manutenção da estipulação realizada pelo legislador complementar, uma vez que a ideia geral de renda permitira tributar os acréscimos patrimoniais, seja sobre a definição renda ou proventos.⁵¹⁴

Ousamos discordar do renomado tributarista. Como a possibilidade de definição pela lei complementar encontra barreiras na previsão constitucional, não pode o legislador divergir da Constituição. Ao definir proventos como demais acréscimos patrimoniais, diferentemente da permissão constitucional de se tributar as remunerações dos inativos, caminhou-se pelo vale da inconstitucionalidade, sendo tal disposição inválida, com a devida exclusão do mundo jurídico.

Não se está com isso a afirmar que os acréscimos patrimoniais estão dentro da materialidade da renda. O legislador complementar pode esgotar toda materialidade existente dentro da expressão renda. Ao fazê-lo poderia exercer a competência plenamente, parcialmente ou não exercê-la.

Quando ele coloca uma conceituação de renda de maneira restritiva – produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos – e tenta dar uma conceituação a proventos de maneira ampla, contudo inconstitucional, temos que essa segunda conceituação está fora do mundo jurídico, restando somente a primeira, situação que equivale ao exercício parcial da competência.

Com isso se afirma que quando da promulgação do CTN em 1965 inexistia parâmetro constitucional para fundamentar o movimento semântico definitório – conotativamente – para estabelecer “proventos de qualquer natureza” como demais acréscimos patrimoniais e esse texto não foi recepcionado pela CF de 1988, como de maneira geral as demais expressões do CTN⁵¹⁵.

⁵¹⁴ AMARO, Luciano. **Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 11. São Paulo: CEEU e Resenha Tributária, 1986. p. 406.

⁵¹⁵ Em sentido contrário Cf: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 448.

Logo, tomando como referencial a EC nº 18/1965 e o CTN diante da sua constitucionalidade possível temos que, ao final, o legislador complementar somente conseguiu definir o que vem a ser renda como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, abrangendo parcialmente o rol de possibilidades dos acréscimos patrimoniais possíveis. Os “demais acréscimos patrimoniais” previstos no inciso II do art. 43 não detêm permissão para serem tributados atualmente.

Nem se pode dizer que com a CF de 1988 ocorreu um efeito da repriminção⁵¹⁶ do inciso II do art. 43. Só pode ser recebido pela nova ordem constitucional instaurada o que existia validamente pela ordem constitucional anterior. Situações de inconstitucionalidade verificadas diante da ordem anterior não são, portanto, recepcionadas⁵¹⁷, a menos que referenciadas expressamente pela nova ordem, com nova norma jurídica com base em novo texto.

Houve por parte do legislador complementar tentativa de alterar a redação do *caput* e dos incisos do art. 43 do CTN quando da tramitação do projeto de lei que resultou na promulgação da Lei Complementar nº 104/2001, todavia a redação nova que se propunha para esses dispositivos foi alterada, mantendo-se a redação atual e, por consequência, a presente inconstitucionalidade.

A função do inciso II, portanto, seria somente histórico-interpretativa para delimitação do conteúdo do inciso I referente ao reconhecimento de que o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos somente pode ser tributado como renda quando impactar positivamente no patrimônio, isso é, quando ocasionar acréscimo patrimonial.

Portanto, acreditamos na inconstitucionalidade do inciso II do art. 43 do CTN e, por consequência, em uma restrição ao poder de tributar diante do exercício parcial da materialidade renda, situação que invalida os normativos que preveem a tributação dos demais acréscimos patrimoniais.

Para fins de análise e continuidade do trabalho iremos seguir considerando esse dispositivo como base que fundamenta a tributação dos ganhos de capital, mas com a ressalva das suas implicações.

⁵¹⁶ Sobre repriminção de maneira espontânea e o seu mito cf: MOUSSALLEM, Tarek Moysés. **Revogação em Matéria Tributária**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.232.

⁵¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p 114. Cf: EMENTA: (...) A recepção de lei ordinária como lei complementar pela Constituição posterior a ela só ocorre com relação aos seus dispositivos em vigor quando da promulgação desta, não havendo que pretender-se a ocorrência de efeito repriminatório, porque o nosso sistema jurídico, salvo disposição em contrário, não admite a repriminção (artigo 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº. 235 800 RS (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 25 jun. 1999) e BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Reclamação (Questão de Ordem) nº. 1.652 (Tribunal Pleno)**. Reclamante: Procurador-Geral da República. Reclamado: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 22 ago. 2003.

5.1.4 Os §§ 1^a e 2^a do art. 43 do CTN

Os referidos parágrafos versam, respectivamente, sobre a possibilidade de consideração de fluxos financeiros independentemente da denominação, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção e sobre o momento do fato gerador quando a renda advém do exterior, permitindo ao legislador complementar estabelecer o critério temporal para incidência nessa determinada situação.

O contexto da promulgação dos dois parágrafos foi de completa alteração do art. 43. Como isso não se deu, a sua inserção no mundo jurídico ficou dependente de uma interpretação sistêmica do *caput* com os incisos atualmente existentes, o que vindica reconhecer que toda a ideia dos dois parágrafos é para buscar dar eficácia à competência anteriormente disciplinada⁵¹⁸.

Por isso se afirma em muitos dos casos que o § 1^o veio explicitar uma situação já contida no artigo que demanda a necessária análise da natureza da verba jurídica que se imputa como “renda e proventos” para análise da existência da incidência ou não⁵¹⁹, reforçando o princípio da universalidade⁵²⁰. Há quem aponte, ainda, que ao final, o texto aprovado justificou-se pela tentativa, desnecessária, de trazer mais elementos para o combate à elisão a esse imposto, situação já contida no art. 116 do CTN⁵²¹.

A ideia geral do parágrafo é permitir que o legislador possa desvendar “truques” do contribuinte que tente não considerar elementos positivos por algum impeditivo que seja irrelevante e, de fato, evidencie acréscimo patrimonial.

No presente parágrafo reforça-se, primeiro, a noção de irrelevância da denominação do recurso recebido, situação que permite concluir que a materialidade é de natureza funcional e não estrutural⁵²². Estando presente elementos que evidenciem o acréscimo patrimonial, teremos renda ou proventos de qualquer natureza.

A segunda parte do parágrafo determina também ser irrelevante a localização, condição jurídica e nacionalidade da fonte. Pode a fonte estar no país ou fora dele, pode ser física ou jurídica e, ainda, ter nacionalidade brasileira ou estrangeira. Essa parte do dispositivo

⁵¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 1. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 415.

⁵¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial - EREsp nº. 979.765 SE**. Relator :Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 01 set. 2008.

⁵²⁰ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional e sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 110.

⁵²¹ MARTINS, Marcelo Guerra. Art. 43. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 200.

⁵²² BIANCO, João Francisco. O imposto de Renda e a Nova Redação do art. 43. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 199.

prevê a ideia de universalidade territorial e impede que alguma alegação seja obstáculo à tributação, se existirem os elementos de conexão que garantam a territorialidade material.⁵²³

A terceira parte do parágrafo reforça a ideia de irrelevância da origem e também estende essa irrelevância para a forma de percepção da renda e dos proventos de qualquer natureza. Nessa parte a novidade está em que o foco é o acréscimo patrimonial, seja ele decorrente do recebimento de dinheiro, bens ou serviços, até mesmo por meio de compensação. Se uma dada situação produz um acréscimo patrimonial, ela será suficiente.⁵²⁴

O § 2º explicita que a universalidade territorial poderá ser concretizada pela eleição do legislador ordinário de condições e momento para base de cálculo – dimensão do período-base para evidência da base de cálculo do tributo. Essa permissão é torneada também pela ideia geral do *caput* e incisos do art. 43.⁵²⁵

Foi no contexto desse parágrafo que se deu a discussão da tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior, que pode ser vislumbrada neste trabalho na parte da universalidade e também na definição do art. 43.

A conclusão a que se chega após o exame desses dois dispositivos é que eles vieram para permitir ao legislador instrumentos de construção dos elementos positivos configuradores da “renda e proventos de qualquer natureza” resultantes do acréscimo patrimonial. Mesmo não existindo normas explícitas, por uma interpretação sistêmica e focada na ideia geral e central de renda e proventos, as duas regras acima previstas permitem, quando não obrigam, dar o mesmo tratamento aos elementos negativos.

5.1.5 A concretização do art. 44 do CTN

O art. 44 afirma de maneira direta que a base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza poderá ser definida de maneira real, arbitrada ou presumida. Essa indicação de molde da base de cálculo pelo legislador complementar apresenta-se como necessária para definir de maneira mais específica a ideia de renda e proventos de qualquer

⁵²³ BIANCO, João Francisco. O imposto de Renda e a Nova Redação do art. 43. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 205.

⁵²⁴ Idem. p. 206. Sobre o tema vale observar a posição do STJ pela não tributação da isenção de quota condominial pelo síndico sob o argumento de inexistência de acréscimo patrimonial. Cf: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.606.234 RJ (Primeira Turma)**. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 10 dez. 2019.

⁵²⁵ BIANCO, João Francisco. *Op. cit.*, 2001, p. 210.

natureza contida no complemento do critério material⁵²⁶. Essa função apresenta-se pela relação direta que existe entre o verbo e o complemento do critério material com a base de cálculo de qualquer tributo.

A doutrina coloca que, apesar de não restar claro, esse rol de possibilidades de mensuração da base de cálculo ocorre somente para a pessoa jurídica na maioria dos casos⁵²⁷. Todavia, não se verifica qualquer impossibilidade de aplicação dessas três formas de apuração da base de cálculo para as pessoas físicas, como se dá por exemplo na tributação da pessoa física produtor rural que tem a possibilidade de ser tributado também pelo lucro real, presumido e arbitrado ou, ainda, na presunção de base que existe na declaração simplificada de IRPF. Contudo, via de regra, a pessoa física é tributada por meio de apuração do montante real da renda auferida⁵²⁸.

Normalmente se denomina essas três formas de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza de lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

Identifica-se como lucro real o resultado líquido de determinado período-base, assim considerado o resultado das atividades operacionais, não operacionais e do saldo em conta de correção monetária e das participações ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei fiscal.⁵²⁹ Esse lucro diferencia-se do lucro contábil, pois permite, em dadas situações, determinadas exclusões que a análise contábil necessita para chegar na demonstração e nos parâmetros e princípios que ela necessita.⁵³⁰

Luis Eduardo Schoueri é feliz em afirmar que a expressão “real” colocada no código e concretizada pela legislação é imprópria. Não se trata de “real” no sentido preciso de resultado líquido final. Dada a impossibilidade de se obter esse valor de maneira “real”, há uma presunção de que certos elementos são positivos e outros, negativos⁵³¹.

Essa presunção ocorre em maior medida nas formas de apuração da base de cálculo presumida e arbitrada. A noção de apuração de base de cálculo presumida dá-se diante do

⁵²⁶ HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 635.

⁵²⁷ MELO, José Eduardo Soares de Melo. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 419. OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Art. 44. *In*: SEEFELDER, Claudio; *et al* (Coord.). **Constituição e Código Tributário comentados**: sob a ótica da Fazenda Nacional. São Paulo: Revista dos Tributais, 2020. p. 713.

⁵²⁸ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional e sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 116.

⁵²⁹ MELO, José Eduardo Soares de Melo. *Op. cit.*, 2007. p. 419.

⁵³⁰ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ: Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 110.

⁵³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para Disponibilidade Econômica. *In*: LOPES, Alexsandro Broedel; mosquera, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis**: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010. 258.

atendimento das condições previstas em lei quando se presume que parte dos valores recebidos são renda e proventos.

Presume-se, portanto, o que seria a renda diante de um percentual da base de cálculo possível, podendo a renda ser menor ou maior. A validade dessa presunção está no fato dela ser opcional pelo contribuinte⁵³², bem como, via de regra, não se poder migrar para outro regime de apuração por um dado período de tempo, mesmo que se comprove que há uma distinção entre “renda e proventos” efetivo e o que se presumiu. Isso ocorre por ser uma presunção hipotética de segundo nível ou instituidora de regime jurídico especial.⁵³³

A opção é elemento estrutural relevante para fins de renda e proventos de qualquer natureza a ser considerado de maneira presumida, pois, se assim não for, há uma inconstitucionalidade diante da violação da materialidade.⁵³⁴

Essa premissa permite afirmar que a tentativa do fisco de fazer considerações isoladas de renda e proventos, como já tratado, se considerada inconstitucional por violar a materialidade existente e a capacidade contributiva, não estaria contida na permissão concedida pelo presente artigo.

Por fim, a verificação da base de maneira arbitrada também se apresenta como uma presunção, de modo que o presumido e o arbitrado não se contrapõem, mas se sobrepõem⁵³⁵.

No caso do presumido o pressuposto é distinto, há opção, enquanto o arbitrado ocorrerá quando não se encontrarem os elementos necessários para avaliar o montante da “renda e proventos de qualquer natureza” auferido pelo contribuinte, permitindo ao fisco valer-se de outros elementos para determinar a base de cálculo, conforme previsto em lei.⁵³⁶ Além da

⁵³² COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 258.

⁵³³ HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 639.

⁵³⁴ Sobre a análise da opção na definição dos elementos de tributação vale analisar o julgado do STF contido no RE 1187264 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.187.264 SP (Tribunal Pleno)**. Relator p/ Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 20 mai. 2020), e a posição de Hugo de Brito Machado pela impossibilidade de uma tributação “contratual” diante da vontade das partes: **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 1. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 435. Há precedentes do STJ validando a tributação isolada e exclusiva na fonte (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 939.527 MG**. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 21 ago. 2009), mas a questão foi analisada sob o enfoque legal e não constitucional. Cf sobre esse ponto a defesa da inconstitucionalidade em: COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional e sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 117; CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda**: perfil constitucional e temas específicos. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 47; ASSONE, Vittorio. Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos recebidos acumuladamente pelas pessoas físicas: comentários ao RE nº 614.406 julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, n. 72, 2014. p. 33.

⁵³⁵ MARTINS, Marcelo Guerra. Art. 44. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 210.

⁵³⁶ Alberto Xavier analisar o arbitramento como um processo que demanda uma alteração de fases. Apurada e comprovada a impossibilidade de se apurar a base o fisco recebe o direito de considerar outros elementos previstos

previsão do art. 44 também será necessário observar os ditames dos art. 148 e 149 do CTN.⁵³⁷

Sobre a relação da base de cálculo com a materialidade, as lições de Hugo de Brito Machado apresentam-se como importantes:

Destaque-se que não existe renda *presumida*. A renda há de ser sempre *real*. Presumido, ou arbitrado, pode ser o montante da *renda*. A existência desta, porém, há de ser real. O fisco há de ter elementos para demonstrar a existência de renda, embora não tenha condições de determinar seu montante. Essa determinação poderá ser feita mediante presunção, ou arbitramento, como autoriza o Código Tributário Nacional (art. 44)⁵³⁸.

A análise do autor cearense delimita acertadamente que em todas as situações renda deve existir e ela é que trará o pressuposto para o aferimento da base de cálculo, seja real, presumida ou arbitrada. Essa ideia evidencia que deverá ocorrer arranjo probatório prévio por parte do fisco para apurar a base de cálculo e, nesse sentido, averiguar o exercício da sua função de confirmar, afirmar ou infirmar o critério material.

Logo, a renda deve existir e a gama de possibilidades de averiguar a base de cálculo deve permitir que ela seja a todo instante confirmada, não se descolando de uma realidade subjacente que evidencia uma positividade resultante do acréscimo patrimonial.

5.1.6 Nuances do art. 45 do CTN

O art. 45 do CTN estipula possibilidades específicas para o legislador ordinário concernentes à construção da norma impositiva do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza para determinação do contribuinte e do responsável, todas em perfeita harmonia com os preceitos do art. 121 e 128 do CTN.

Primeiro, ele reafirma que o contribuinte será o titular da disponibilidade. Essa afirmação conecta-se diretamente com a ideia de titularidade do patrimônio do sujeito de direitos (pessoalidade), pois tende a perquirir quem é o titular do acréscimo patrimonial

em lei. XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 129. Para uma análise do arbitramento como sanção cf: CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ**: Teoria e Prática. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 98 e o Enunciado de Súmula nº. 96 do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. **Portaria nº. 52, de 21 de dezembro de 2010**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em 14 out. 2022.

⁵³⁷ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional e sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 114.

⁵³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 324.

constitucionalmente previsto, situação em perfeita sintonia com a ideia de capacidade contributiva⁵³⁹ inerente ao tributo.

Essa primeira parte apresenta-se como óbvia no ordenamento e não suscita muitas controvérsias. As outras duas partes do art. 45 do CTN demandam mais atenção.

O *caput* estabelece ainda que a lei ordinária pode atribuir ao possuidor dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis, seja a qualquer título, a condição de contribuinte. A ideia geral dessa definição foi encampar a noção antiga de que onde a renda aparece ali se paga ou o fisco tributa⁵⁴⁰.

A leitura dessa parte do artigo permite concluir que a posse dos bens produtores (teoria da renda-produto) também é situação relevante para que se tenha uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, I, do CTN), situação que conceitua o possuidor como contribuinte.

Para Ricardo Mariz de Oliveira “[...] os rendimentos produzidos pelo bem possuído pertencem ao possuidor, desde que possuidor de boa-fé (art. 1.214 do Código Civil)”⁵⁴¹. No caso, a obtenção dos frutos do bem possuído sem qualquer condição ou declaração de ilicitude são situações aptas a gerar o acréscimo patrimonial devido para a incidência do tributo.

Situações adversas que evidenciem que a posse não era de boa-fé ou que aqueles frutos não eram devidos aos possuidores, poderão dar ensejo a uma revisão do lançamento quando esse ainda estiver no prazo prescricional.

A posse como elemento tutelado pelo ordenamento brasileiro pode dar ensejo a situações de outros ganhos como os decorrentes da valorização do patrimônio possuído. Na situação em apreço, caso ocorra a cessão da posse pode surgir a materialidade do Imposto de Renda sob a diferença de valores entre o ingresso da posse no patrimônio e da sua exclusão.

Perceba, por fim, que a ideia de posse aqui é a advinda do Direito Civil, como aquele que detém alguns dos poderes inerentes ao direito de propriedade e pode ensejar a análise da disponibilidade sob essa perspectiva como afirmação e quando inexistirem quaisquer condicionantes.

⁵³⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 270.

⁵⁴⁰ Como citado no relatório do Ministério da Fazenda de 1966: “É o princípio de que, onde aparece a renda, aí o fisco a tributa. ‘Não se lhe dá de saber’, dis Chailley, ‘se o contribuinte, em cujas mãos a encontra, é o seu proprietário, aquele sobre quem afinal recairá o imposto’. A renda, onde aparece, paga”. Ministério da Fazenda do Brasil, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Evolução do Imposto de Renda no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 1966. p. 99.

⁵⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 594.

A terceira situação está prevista no parágrafo único e determina a possibilidade de a lei atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda diante da retenção e do recolhimento que lhe caibam.

A nossa visão está situada na inconstitucionalidade dessa norma diante da violação do verbo inerente a esse tributo, qual seja, auferir. Na situação evidenciada temos a substituição pelo verbo pagar⁵⁴² e a desconfiguração constitucional do tributo⁵⁴³, em que pese ter sido declarado constitucional pelo STF⁵⁴⁴. Vale dizer que a situação não se assemelha a uma questão de obrigação acessória, empréstimo compulsório ou pagamento adiantado de tributo, mas sim de situação que evidencia verdadeira obrigação tributária com todas as consequências dela possíveis e que destoa do roupante constitucional e figurino lógico de aplicação do tributo pela hipótese de incidência possível.

É preciso anotar com fundamento na doutrina que o fato de em algumas situações se permitir o ajuste do imposto posteriormente como sói ocorrer no Imposto de Renda da Pessoa Física ameniza a situação sob o ponto de vista econômico, arrefecendo a busca pela inconstitucionalidade e ilegalidade dessa previsão, que se mantém no aspecto jurídico.⁵⁴⁵

Tal situação, todavia, é dotada de incontestável inconstitucionalidade quando a sistemática de tributação coloca a necessidade de retenção na fonte e recolhimento e, no entanto, não se permite qualquer ajustes posterior na ideia de encontrar “renda ou proventos”. Em tais casos, o comprometimento da ideia de renda e proventos diante das premissas adotadas no

⁵⁴² Para uma análise detalhada da discussão e de uma posição pela constitucionalidade e legalidade do recolhimento do tributo pela fonte cf: NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto Sobre a Renda na Fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

⁵⁴³ BARRETO, Paulo Ayres. O Imposto sobre a Renda: Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Regime Fonte. In: BARRETO, Aires F; BOTALLO, Eduardo Domingos (Coords.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 111.

⁵⁴⁴ O STF já afirmou que o modelo de retenção na fonte é constitucional. Cf: Ementa: (...) A disciplina da retenção de valores pela fonte pagadora não necessita de lei complementar, não se enquadrando no conceito de fato gerador, base de cálculo, contribuinte de tributos (CF, art. 146, a), ou mesmo obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (CF, art. 146, b). 3. A obrigação do responsável tributário no recolhimento na fonte dos rendimentos tributáveis não se confunde com a obrigação tributária prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional ou no art. 150, § 7º, da Constituição Federal. 4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pela constitucionalidade da retenção na fonte como técnica de arrecadação de tributos. Precedentes. (...). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 3 141 DF (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 08 fev. 2019.

⁵⁴⁵ A fala de Antônio Souza, Ulhoa Canto e Ian Muniz é precisa: “O fato de se permitir que o imposto retido na conta seja compensado com aquele que vier a ser devido com a base na declaração anual de rendimentos poderá atenuar a irregularidade, mas não chega a elidí-la, já que, pelo menos em termos de oportunidade, terá havido cobrança de imposto sobre base de cálculo ainda não determinada.” CANTO, Gilberto de Ulhoa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. v. 11. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias e Editora Resenha Tributária 1986. p. 13.

presente trabalho resta evidente. É a situação da tributação do não residente e que veremos no terceiro aspecto.

Aqueles que defendem uma legalidade dessa situação fazem-no sob a premissa de que é possível tributar os frutos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos mesmo quando eles não impliquem em acréscimo patrimonial, situação que evidencia uma suposta previsão constitucional e legal de estruturação desse tributo principalmente pela ideia de praticabilidade e eficiência arrecadatória⁵⁴⁶.

⁵⁴⁶ Como o faz, e já foi citado no presente trabalho, Luis Eduardo Schoueri e Júlia Nogueira. O argumento também recebe muitas das vezes um apelo consequencialista baseado no chamado custo dos direitos e que justificaria medidas de eficiência arrecadatória para custear as liberdades individuais. Cf: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. p. 187.

IV O TERCEIRO ASPECTO

6 O GANHO DE CAPITAL

6.1 UMA QUESTÃO ECONÔMICA DE POLÍTICA FISCAL?

A grande questão em se tributarem os ganhos advindos do capital está relacionada ao tema fundamental de política fiscal sobre redistribuição e eficiência.

O aspecto da redistribuição é justificado por uma ideia de equidade social e explica a noção de progressividade na qual tributa-se com bem mais intensidade aquele que tem maior capacidade contributiva, ideia na maioria das vezes associada à tributação da renda. Já a noção de eficiência está associada a duas outras ideias: (i) neutralidade e (ii) intervenção focada em investimentos. A neutralidade é alegada para justificar que as relações de mercado determinem as operações que serão ali naturalmente realizadas, não ocorrendo intervenções tributárias como relevantes para a determinação dos comportamentos dos agentes racionais. Já na perspectiva de investimentos, o legislador organiza o sistema tributário pensando em como atrair e reter os investimentos na economia com foco no seu desenvolvimento, razão para se tributar com menor intensidade.

Esse conflito que ocorre em termos de política fiscal é bem captado por Andrea Lemgruber, que explica que o capital é elemento essencial ao desenvolvimento de uma nação e a sua tributação enseja controvérsias teóricas sobre estimular o aumento de capital como medida de crescimento do produto nacional ou desestimular o seu acúmulo (concentração) e promover maiores arrecadações e atuações estatais.⁵⁴⁷

Como ela diz: “[...] se por um lado, o acúmulo de capital deveria ser estimulado para alavancar o crescimento do produto; por outro, seu padrão de acumulação tem sido visto como concentrador de renda.” Essa escolha que não é subordinada ao Direito, mas sim à política, é que determina maiores ou menores cargas tributárias como fomento de maior eficiência ou equidade social e subjaz às normas relacionadas ao direito tributário no campo pré-normativo principalmente com relação ao ganho de capital.

Ela chama tal escolha de *trade-off* das finanças públicas que apresentará maior ou menor carga de tributo considerado como renda sobre o capital quando comparado com a tributação de outras fontes de renda. A ideia de menor carga tributária na tributação do ganho

⁵⁴⁷ LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; *et al* (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus / Elsevier, 2005. p. 208.

de capital na maioria das vezes está associada também a um dos problemas centrais dessa tributação: o efeito de retenção (*lock-in effect*) e a suposta escolha do momento da tributação.⁵⁴⁸

A menor carga econômica na tributação é considerada como um incentivo à transferência dos bens e à realização do valor tributado. Ademais, apresenta-se como elemento essencial de competitividade fiscal, pois diante da volatilidade de certas espécies do capital, como o financeiro, a tributação quando não dosada da maneira correta por uma dada jurisdição implica em fuga de capitais e menor crescimento à nação⁵⁴⁹. Lado outro, ela também se justifica como medida de compensação do aumento da intensidade da progressividade pela tributação em um só momento do acúmulo de riqueza gerada em períodos passados.

O economista Joseph Stiglitz evidencia as complicações práticas advindas desse *trade-off*, acrescentando que para além da questão da equidade x eficiência temos que acrescentar no rol de argumentos relevantes a complexidade administrativa em se tributar o capital. Esses três pontos devem ser ponderados para se verificar qual é a melhor forma (novamente eficiência) para se obter os recursos públicos.⁵⁵⁰

Os argumentos relacionados com a **equidade**, na visão do autor, estão sempre em perspectiva de equivalência com outras bases tributárias (como o consumo, salário etc.). A questão que se coloca é: qual é a melhor base tributária a ser explorada sob a ideia de igualdade? Para ele, uma vez escolhida a base tributária não é devido fazer comparações, pois os modelos são distintos.⁵⁵¹

Já os argumentos relacionados à **eficiência**, entre outros de análise sobre preferências de bases tributárias, voltam-se mais fortemente para a percepção de que tributar o capital significa desincentivar a **poupança**, o **investimento** e a **tomada de risco**.

Por fim, no tocante à complexidade administrativa, ele aponta que temos que avaliar também o custo para que se possa executar a avaliação e o recolhimento de parte desse *plus* que será acrescido ao capital, em face da quantidade de recursos que serão arrecadados.

Para além desses dois pontos de conflito, pois a atuação mais intensa em determinado sentido de equidade ou eficiência implica em uma menor intensidade no outro, esse “duelo” de políticas fiscais deve se dar no campo da tributação da renda quando adotamos o sistema

⁵⁴⁸ KORNHAUSER, Marjorie E. **The origins of Capital Gains Taxation: What's Law Got To do With It?** SMU Law Review. [S.l.], n. 39, 1985. p. 869.

⁵⁴⁹ LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; *et al* (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus / Elsevier, 2005. p. 209.

⁵⁵⁰ STIGLITZ, Joseph E. **La economía del sector público**. 3. ed. Traducción de Esther Rabasco y Luiz Toharia. Barcelona: Luis Antoni Bosch / Novoprint, 2000. p. 617-622.

⁵⁵¹ Idem. p. 620.

brasileiro como referência⁵⁵², situação que cria limitações de todas as ordens e já predis põem alguma preferência de atendimento de vetores sociais, com foco em capacidade de pagamento do tributo, progressividade do tributo como redistribuição e uma atuação mais interventiva estatal focada em uma centralização das atividades em torno do Estado.

O retrato dessa realidade foi sumarizado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, OCDE que afirmou que na maioria dos casos a tributação dos ganhos de capital envolve questões gerais relacionadas com a implementação ou não da tributação – com as necessárias justificativas –, como se tributar⁵⁵³, quanto arrecadar, sob qual prisma arrecadar, quando se arrecadar, tudo isso com foco em legitimamente obter os recursos necessários para realizar as políticas públicas.⁵⁵⁴

As avaliações atuais sobre o ganho de capital em âmbito de política fiscal internacional consideram como sedimentada a noção ampla de renda com base no acréscimo patrimonial⁵⁵⁵. O retrato atual lida com situações que, na maioria dos casos, avaliam as operações do mercado financeiro e imóveis dividindo os ganhos entre atividades especulativas e passivas, essas segundas recebendo o tratamento do ganho de capital.

A preocupação, na maioria dos casos, assenta-se em como garantir as receitas fiscais diante da proteção da base tributária, quais são as ações eficientes em matéria de arrecadação considerando o efeito de retenção (*lock-in effect*), e como essas considerações impactam na equidade buscada pelo ordenamento, no incentivo da poupança e do empreendedorismo.

Mais concretamente se questiona:

- a) Esse tipo de renda deve ser tributado de maneira distinta das demais, justificadores de um modelo unitário, dual etc.?⁵⁵⁶

⁵⁵² Essa relação entre equidade e eficiência é reconhecida há muito no mundo. Não é sem fundamento que Ary Oswaldo Mattos Filho já apontava em sua tese de doutorado em 1972, trecho descrito pela New York Stock Exchange contido na publicação *Equity Capital and Economic Challenge*: “Tax treatment of capital gains and losses has changed from time to time in an effort to reconcile various unresolved conflicts between equity considerations, revenue requirements, and the desire to avoid reducing investment incentive and the marketability of capital assets.” *New York Stock Exchange - Equity Capital and our Economic Challenges*. *apud* MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. **Notas sobre a tributação de ganhos de capital**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

⁵⁵³ OECD. **Taxation of Capital Gains of Individuals: Policy Considerations and Approaches**. n. 14. Paris: OECD Publishing, 2006. p. 8. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264029507-en>. Acesso em 01 mar. 2022. Basicamente se coloca duas questões: tributar ou não? Como se tributar?

⁵⁵⁴ Adicionamos alguns pontos de questões que também se mostram relevantes.

⁵⁵⁵ OECD. *Op. cit.*, 2006. p. 8.

⁵⁵⁶ SØRENSEN, Peter Birch. From the Global Income Tax To the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in The Nordic Countries. **Int Tax Finan**. University of Copenhagen, n. 1, 1993. p. 13.

- b) Esse tipo de renda deve receber um tratamento tributário diferenciado diante da intenção de reter ou distribuir o capital?⁵⁵⁷
- c) Considerando os diversos anos e elementos do patrimônio como saber quando temos um ganho ou um prejuízo de capital?⁵⁵⁸
- d) O ganho deve ser verificado diante do modelo de realização (*realization*) ou do modelo de mera acumulação pela diante da valorização (*accrual*)?⁵⁵⁹
- e) Considerando a necessidade de recursos aos cofres públicos, como elaborar incentivos a transferência de patrimônio e combater o efeito de retenção dos bens (*lock-in effect*)?⁵⁶⁰
- f) O fato do aumento do valor patrimonial hipotético permitir acessos distintos, como diferenças em linhas de créditos ou melhores condições como garantias permitem presumir capacidade de contribuir?⁵⁶¹
- g) Como trazer elementos que suavizem as consequências do efeito acumulador (*bunching*), seja no tocante a aplicação de alíquotas progressivas⁵⁶², seja no tocante ao conteúdo inflacionário⁵⁶³ subordinado a tais ganhos pelo transcurso do tempo?

Quando tais questões são tomadas sob a ótica da tributação dos ganhos de capital considerados como renda e proventos no Brasil verificam-se sérias resistências, como a dificuldade administrativa de avaliar o patrimônio regularmente (anualmente, p. ex.) para se saber se houve o suposto ganho e as implicações de abandonar a necessidade de alienação de qualquer sorte ao se tributar o bem sob uma ótica patrimonial estática e forçar o pagamento agora de ganhos incertos futuros, podendo forçar uma liquidação não esperada do bem ocasionando uma intervenção inconstitucional na propriedade.⁵⁶⁴

Dificuldades essas que há muito levaram o autor Edwin Seligman nos primórdios do desenvolvimento dessa tributação a afirmar que apesar dos ganhos advindos do capital demonstrarem capacidade contributiva, eles estariam mais bem adequados se fossem tributados sob outra ótica tributária que não a renda.⁵⁶⁵

⁵⁵⁷ LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIDERMAN, Ciro; *et al* (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus / Elsevier, 2005. p. 208.

⁵⁵⁸ GASSNER, Wolfgang. The influence of tax principles on the taxation of income from capital – a response. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 42.

⁵⁵⁹ SIMONS, Henry. **Personal Income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago: Chicago University Press, 1955. p. 161.

⁵⁶⁰ POPKIN, William D. **The Deep Structure of Capital Gains**. Bloomington: Indiana University, 1983. p. 160. Disponível em: <http://www.repository.law.indiana.edu/facpub/952>. Acesso em 28 fev. 2022.

⁵⁶¹ FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 201.

⁵⁶² POPKIN, William D. *Op. cit.*, 1983, p. 155.

⁵⁶³ ROXAN, Ian. Influence of inflation. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 233.

⁵⁶⁴ Nesse sentido é que Kevin Holmes coloca três motivos que os acréscimos de capital não devem ser tributados como renda: (i) não é possível administrativamente falando avaliar a alteração patrimonial anualmente; (ii) forçaria as pessoas a pagar agora os ganhos que eles terão futuramente; (iii) em extensão da segunda, se a tributação de algum modo forçar a liquidação do ativo, teremos uma tributação com ausência de neutralidade. HOLMES, Kevin. **The Concept of Income: a multi-disciplinary analysis**. IBFD: Amsterdam, 2000. p. 381.

⁵⁶⁵ *Apud* TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 18.

O ponto do terreno de avaliação – se renda ou não – não afasta também outras questões implícitas às tentativas de se tributarem as mais-valias, como a determinação do acréscimo patrimonial etc.

As tentativas de alternar entre equidade e eficiência (seja arrecadatória ou comportamental econômica) e a necessidade de alcançar fins de política fiscal, apesar de relevantes quando analisados sob o prisma de desenvolvimento nacional, devem necessariamente passar pelos filtros das regras jurídicas existentes em nosso ordenamento.

Nessa passagem, o jurídico muitas das vezes não aceita os argumentos de objetivos (fins) que não estão alinhados com a estrutura de comportamentos que temos desenhada no nosso ordenamento. Em tais casos é que observamos as tentativas de aprovar leis ordinárias que estão em desacordo com os padrões normativos que as fundamentam ou em manter no ordenamento disposições infralegais que desbordam do seu poder regulamentar, tudo baseado em argumentações consequencialistas⁵⁶⁶, que justificam uma praticidade arrecadatória muitas das vezes, como já afirmado, apoiada em fins justos e que poderiam ser positivados para o teste de melhoria das condições da população submetida ao ordenamento brasileiro, mas não sem antes uma alteração profunda da estrutura que o fundamenta.

A validade de se exigir um dado comportamento só pode se aferida dentro das regras existentes no momento da sua exigência. Esperança, boa intenção, eficiência e outras justificativas que se apresentam, via de regra, só são possíveis quando respeitadas as normas existentes ou quando essas são alteradas para se inserir no ordenamento outras normas que permitam tais argumentos na forma como apresentados, de maneira constitucional, complementar ou ordinária e em linha de respeito entre o conteúdo delas.

É nesse cenário de tentativa de obter uma tributação ótima, de incentivar um comportamento relevante sob uma esperança de prosperidade, premissas completamente legítimas no campo pré-legislativo, que se sacrificam as estruturas jurídicas existentes em matéria tributária, ora tocando em questões de constitucionalidade, ora de legalidade, ora apresentando saltos normativos e completamente ignorando toda a estrutura que temos em determinado tributo e criando completa insegurança jurídica e indevida invasão no patrimônio privado (confisco).

Alfredo Augusto Becker já advertia para a necessidade de superação do que ele chamava do Direito Tributário Invertebrado, pois apesar da Ciência das Finanças, da Política

⁵⁶⁶ Sobre o conceitualismo no Direito Tributário Cf.: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: IBDT, 2021.

Tributária e do Direito Tributário trabalharem sobre a mesma matéria – assim como se dá com a economia ou a contabilidade –, os ângulos de tomada de posição e as suas consequências são distintas, o que invalida a utilização de preceitos que não sigam a noção jurídica colocada pelo Direito Tributário.⁵⁶⁷

Para bem caminhar com o Direito sob o aspecto jurídico é preciso compreender que ele não é feito para coincidir, mas para incidir⁵⁶⁸. Ao assim fazer, considerando o núcleo de expectativa de comportamentos baseado em um “dever-ser”, o Direito deforma a realidade para buscar os comportamentos que espera, criando um determinismo artificial à conduta humana.⁵⁶⁹

É por isso que o autor gaúcho aponta de maneira acertada que incorre em erro aqueles que buscam a aceitação e utilização de ciências pré-jurídicas sem verificar e analisar o significado que elas recebem quando vestem a roupa do universo jurídico (quando adquirem pertinência jurídica).⁵⁷⁰

O comum de alegações de política econômica, fiscal, orçamento, eficiência etc., na construção de leis ordinárias é não se ater aos conteúdos constitucionais, de leis complementares, a história de concretização, debate democrático e experiências jurídicas e institucionais do nosso país.⁵⁷¹

Falar que pode haver tributo regressivo sobre a renda, tributo sobre a renda de maneira isolada e definitiva, distinções no tocante à carga tributária dos tipos de renda, desconsideração do patrimônio e da personalidade a ele vinculada porque ocasionará atração de capital, emprego, eficiência, racionalidade tributária, simplicidade, tudo sob a bandeira do desenvolvimento nacional é na verdade operar um seletivismo inválido das características da renda e proventos de qualquer natureza que temos hoje em nosso ordenamento.

Tais argumentos são os mais comuns para levar o distanciamento de planos na previsão normativa do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, situação que demonstra um tributo na constituição e outro no plano de concretização legal, como já devidamente denunciado por Paulo de Barros Carvalho.⁵⁷²

⁵⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 27.

⁵⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 109.

⁵⁶⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, 2013, p. 30.

⁵⁷⁰ *Idem*. p. 41.

⁵⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Reforma Tributária e o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. *In*: TORRES, Heleno Taveira; *et al* (Coord.). **Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coelho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 703.

⁵⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 671.

A tributação do ganho de capital pode ser desenhada por normas indutoras com foco extrafiscal, como na maioria dos casos se justifica. Mas esse desenho deve respeitar os elementos que temos hoje no gênero “renda e proventos de qualquer natureza” e mais especificamente as características da tributação do ganho de capital como espécie.

É nesse contexto que muito dos questionamentos acima referidos perdem sentido, pois desvirtuam da ideia constitucional de renda e proventos como acréscimo patrimonial, da ideia de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos e da ideia geral de capacidade contributiva inerente a esse tributo⁵⁷³.

Frisa-se que se considera relevante a tomada de decisão em termos econômicos ou de política fiscal diante dos desafios acima citados, mas tais situações necessitam estarem alocadas em patamares legislativos possíveis diante da estrutura do nosso ordenamento legal.

Se uma positivação concreta é alteada ao patamar de uma lei, é preciso que se verifique se há possibilidade dessa alteração diante da competência outorgada de maneira condicionada. Se não for possível, deve-se alterar o padrão normativo que estabelece os limites para possibilitar tal alteração. Isso significa que há uma liberdade do legislador, mas essa liberdade deve ser exercida diante de uma ideia de coerência sistêmica⁵⁷⁴ como corolário da segurança jurídica – como cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade⁵⁷⁵.

Para analisar quais são essas características e como elas surgiram vamos investigar a história desse tributo⁵⁷⁶ específico dentro da competência para se tributar “renda e proventos de qualquer natureza” diante dos pressupostos elencados acima da dinâmica da tributação brasileira.

⁵⁷³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. I. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 215

⁵⁷⁴ Cf: LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito**. v. 1, 2 e 3. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

⁵⁷⁵ Cf: ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

⁵⁷⁶ Já citamos a importância da história de determinado tributo para a sua identidade institucional e para a porta de entrada para a sua compreensão, visto que ele determina um comportamento resultante da exclusão de outros comportamentos anteriormente vistos como desnecessários ou equivocados. Dentre outros autores já citados cf: “*Taxation is an art and a technique as well as science, and it always needs to be judged against the conditions of time and place.*” GROVES, Harold Martin; CURRAN, Donald J. **Tax Philosophers**: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States. Madison: University of Wisconsin Press, 1974. Ou como bem coloca Paulo de Barros Carvalho, “*Concebido o direito positivo como objeto do mundo da cultura, sua historicidade será presença infestável do correspondente processo cognitivo.*” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios. São Paulo: Noeses, 2019. p. 103. CARVALHO, Paulo de Barros. Reforma Tributária e o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira; et al (Coord.). **Direito Tributário e a Constituição**: homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 703.

6.2 ASPECTOS HISTÓRICOS DO GANHO DE CAPITAL

6.2.1 Relevância inglesa

A tributação dos ganhos de capital está diretamente associada às origens da tributação da renda na Inglaterra na Idade Média. Como já se abordou na parte das noções gerais sobre a renda, como a propriedade de terras⁵⁷⁷ não se alterava, restando estática no patrimônio dos senhores feudais – ausência de mercancia –, criou-se uma forma de avaliar a riqueza por outros meios, situação que acarretou a instituição do imposto sobre a renda considerando o resultado da produção dos bens imóveis, fossem os frutos decorrente de produção agropecuária que tais propriedades produziam, fossem os arrendamentos que eles geravam.

Foi nessa realidade histórica que se criou a teoria da renda-produto e com ela os seus elementos essenciais de (i) manutenção da fonte produtora e (ii) necessidade de periodicidade de recebimento, como resultado da exploração da fonte. O primeiro elemento veio para distinguir a tributação da renda da tributação do capital e visava manter a propriedade privada e evitar a deterioração do patrimônio por meio da tributação. Já o segundo elemento apresentou-se como relevante para distinguir os ganhos periódicos e os eventuais, sob a ideia de que os eventuais não deveriam ser tributados porquanto não foram apresentados em uma atividade projetada e profissionalizada.

Na Inglaterra dessa época não se tributavam os ganhos de capital por uma razão muito simples: eles não ocorriam principalmente diante da inexistência de alienação do capital e, por consequência, uma percepção efetiva de valorização desse. Não havia repertório fático no cotidiano dessa sociedade que permitisse perceber capacidade de contribuir com os cofres públicos diante dessas transações, simplesmente pelo fato delas não ocorrerem. As trocas eram esporádicas e, se e quando ocorridas, consideravam na avaliação o que aquele bem podia produzir – capacidade de produção⁵⁷⁸.

⁵⁷⁷ A terra era elemento central na sociedade feudal, dela derivando todos os meios de riqueza. ZILVETI, Fernando Aurélio. Imposto de Renda: indagações acerca do Nascimento do Tributo no Reino Unido. **RDIA - Dialética/IBDT**. São Paulo, n. 29, 2013. p. 167.

⁵⁷⁸ Mais ou menos como ocorre hoje em um dos métodos de avaliação da pessoa jurídica. Cf: DAMODARAN, Aswath. **Valuation**: como avaliar empresas e escolher as melhores ações. Rio de Janeiro: LTC, 2021.

A inexistência de repertório fático-histórico para se tributarem as mais-valias do patrimônio era reforçada no contexto existente na época de crítica de tributação do patrimônio diante dos defeitos e inconvenientes provocados pela sua utilização⁵⁷⁹.

Foi esse cenário que influenciou a busca de uma outra medida para se tributar a capacidade contributiva advinda do que se considerava riqueza. A ideia foi medir a capacidade contributiva diante do que o patrimônio era capaz de produzir, abandonando a tributação do capital e trazendo critérios de distinções para garantir essa escolha, como a ideia de dinâmico para a renda e estático para o capital, bem como a noção de fluxo de riqueza (*flow of wealth*)⁵⁸⁰.

Logo, a tradição inglesa buscou manter durante muitos anos a ausência da tributação dos ganhos de capital (mais-valias) e de certo modo resistiu na tentativa de dilatação do conceito clássico de renda – renda-produto para renda-acrécimo –, somente tributando a valorização dos acréscimos patrimoniais como elemento de capacidade contributiva a partir do *Finance Act* de 1952⁵⁸¹ e mesmo assim não os considerando dentro da materialidade renda.

É dessa ausência de tributação inglesa e da sua forte influência na tributação sobre a renda no mundo que percebemos o porquê dos ganhos de capital não serem tributados desde a origem do conceito clássico de renda, situação que também demonstra as dificuldades de se tributarem os ganhos de capital nesse período. Aqui talvez seja apropriado falar de uma “origem negativa”, ou melhor, nos elementos que impediam a tributação, ponto que serve de medida para isolar ainda mais o objeto de estudo.

Observe que os cientistas ingleses como Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill já tinham identificado que os bens poderiam sofrer uma valorização injustificada e essa seria uma capacidade que possibilitava a tributação⁵⁸². Mas eles não concebiam que a ideia de renda pudesse abarcar esse signo presuntivo de riqueza. Naquele momento falava-se que a mais-valia

⁵⁷⁹ BOUCHER, Hércules. **Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro**. Tomo I, Parte Geral. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. p. 26. Apesar de durante muito tempo ser a medida satisfatória para tributação por ser a única compreensível como capacidade contributiva à época, no sistema feudal ela era confusa – não se sabia quando e onde pagar – e também apresentava dificuldades de mensuração da base tributável. Com o alargamento das atividades de produção se apresentaram cinco críticas à tributação do patrimônio ou das terras: (i) falta de diferenciação entre as terras produtivas e as improdutivas; (ii) falta de diferenciação temporal das terras, mesmo que consideradas produtivas, não tenham produzido em determinado ano; (iii) falta de consideração das despesas para se manter aquele patrimônio; (iv) relevância dos rendimentos advindos puramente do trabalho; (v) falta de alcance da tributação das propriedades incorpóreas. A tributação do patrimônio depois vai voltar a ser um elemento relevante com a ideia de tributação de grandes fortunas e maior intensidade, por meio da progressividade, em tributos sob o patrimônio.

⁵⁸⁰ Edwin R. A. Seligman bem captou essa mudança (“*The test of ability is shifted from property or capital as fund to income as a flow of wealth*”) e foi um forte defensor da não tributação do capital diante da sua oscilação valorativa, pelo menos no tocante a ideia de renda. A ideia de *flow of wealth* será mais tarde trabalhada por Irving Fischer. *Apud* TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 9.

⁵⁸¹ Idem. p. 55.

⁵⁸² BOUCHER, Hércules. *Op. cit.*, 1964, p. 119.

poderia ser tributada, mas o foco como fonte dos recursos estava na renda ordinária advinda do produto, que não poderia ser considerada na valorização do patrimônio.

Apesar desses elementos poderem contribuir para a compreensão desse tributo, a origem positiva somente foi verificada primeiramente nos EUA.

6.2.2 Origem nos EUA

Já a origem positiva é atribuída aos Estados Unidos da América – EUA⁵⁸³. Historicamente, esse país também teve um período sem mercancia das terras, por características opostas às inglesas, uma vez que a sua falta se dava pela abundância de terras – impedindo a consideração econômica. O interesse para se instituir essa tributação veio, primeiro, pelo cenário da Guerra Civil por que passava o país e demandava mais recursos (necessidade) e, segundo, pela mudança de panorama com o início do mercado imobiliário motivado pelo aumento da imigração populacional que voltou sua atividade para o descobrimento e exploração de recursos naturais (possibilidade).

Com o interesse arrecadatório, maior busca pela apropriação das terras e tendência de escassez pela chegada dos imigrantes, a terra passou a ser bastante comercializada e valorizada, situação que chamou a atenção para a existência de capacidade contributiva relacionada com a mais-valia dos imóveis, balizada pelo viés econômico de oferta e procura. Essa foi a justificativa para a ampliação da ideia de renda, para não mais se considerar somente os produtos advindos da terra, mas também os acréscimos de valor verificados na sua comercialização.

Todo esse contexto justificou o início da tributação nos EUA do ganho de capital em 1862 para financiar as despesas da Guerra Civil (1861-1865). Como a influência das matrizes de tributação inglesa eram muito fortes nos EUA ainda, mesmo diante da adversidade fática, logo essa tributação foi declarada inconstitucional pela Suprema Corte (*Gray v. Darlington*, 1872).

Em 1894 tentou-se novamente tributar os ganhos de capital advindos das propriedades reais e pessoais, mas novamente a tributação foi considerada inconstitucional por não respeitar as regras relativas à tributação direta nos EUA⁵⁸⁴.

⁵⁸³ KORNHAUSER, Marjorie E. **The origins of Capital Gains Taxation: What's Law Got To do With It?** SMU Law Review. [S.l.], n. 39, 1985. p. 870.

⁵⁸⁴ Cf. UNITED STATES. Supreme Court. **Pollock v. Farmers' Loan & Trust Company, 158 U.S. 601 (1895)**. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/158/601/>. Acesso em 17 out. 2022.

A discussão sobre essa espécie de tributação volta a ocorrer em 1909 quando o Congresso propõe a 16ª Emenda à Constituição. Naquele tempo, o debate estava situado sobre os requisitos para a tributação direta nos EUA, que requeriam uma certa proporcionalidade de repartição dos recursos arrecadados de acordo com a quantidade populacional de cada Estado, situação que impedia a tributação dos ganhos de capital por elementos outros que não a discussão do conceito de renda para fins de tributação.

Com a entrada em vigor da 16ª Emenda em 1913 – regulamentada pelo *Revenue Act of 1913*⁵⁸⁵ – o debate passa a ser sobre a abrangência ou não dos ganhos de capital sobre a materialidade da renda, uma vez que o texto aprovado, apesar de ter como prognose eliminar a proporcionalidade na repartição de recursos para a tributação direta, afirmou que poderia ser tributada a renda independentemente da fonte de que fosse derivada⁵⁸⁶.

Como explica Marjorie Kornhauser, esse debate foi contextualizado por questões econômicas relevantes e teve o seu ápice em 1921. Nessa época, os EUA estavam no meio de uma depressão econômica e a alíquota marginal aplicada sobre a tributação da renda estava em 73%.

Esse cenário fez com que o Governo dos EUA buscasse todos os meios de expandir suas fontes de arrecadação sob o argumento de busca da melhoria da economia, seja com a diminuição da carga tributária baseada na ampliação da base de tributação para equalizar com a manutenção da receita ou com a realização de gastos públicos⁵⁸⁷.

Outro ponto relevante no contexto desse país foi o enfraquecimento da rigidez das posições da Suprema Corte, como sói acontecer naturalmente de tempos em tempo entre os poderes, diante das investidas do Congresso para alargar a ideia de renda que era utilizada naquela época⁵⁸⁸.

O enfraquecimento veio depois do julgamento realizado em 1920 no célebre caso *Eisner v. Macomber*. Esse caso, como já visto, foi relevante para definir renda como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, mantendo a definição clássica inglesa, bem

⁵⁸⁵ Esse ato permite a tributação como renda da variação advinda dos “*gains, profits, and income derived from salaries, trade, commerce, or sales, or dealings in property, wheter real or personal (...) or gains or profits an income from any source whatever.*” Desde 1914 o Tesouro emite opiniões afirmando que a tributação da renda se aplica aos ganhos dos bens de capital e no ano de 1919 proferiu regulamentação expressa tributando os “*gains derived from the sale or other disposition of capital assets.*” UNITED STATES. **The Statutes at large of the United States of America, March, 1913.** Concurrent resolutions of the two houses of congress, and recent treaties, conventions, and executive proclamations. Disponível em: <https://www.givemeliberty.org/docs/TaxResearchCD/TaxActs/IncomeTax1913.pdf>. Acesso em 17 out. 2022.

⁵⁸⁶ Referência do texto legal: “*on incomes from whatever source derived, without apportionment.*”

⁵⁸⁷ KORNHAUSER, Marjorie E. **The origins of Capital Gains Taxation: What’s Law Got To do With It?** SMU Law Review. [S.l.], n. 39, 1985. p. 870.

⁵⁸⁸ Idem. p. 910.

como por deixar clara a necessidade de realização – separação – da renda do capital antes de ocorrer a tributação, elementos que impediam a tributação dos ganhos de capital em um primeiro momento, mas que se pensarmos que essa tributação seria possível, também dificultava a sua realização ao impedir uma consideração simplória do acréscimo (que não poderia ser virtual e temporária), definindo o momento possível de verificar a renda, tudo baseado na doutrina de separação entre os frutos e a árvore (*Fruit and Tree doctrine law*), que era sinônimo da ideia de renda-fonte.

Foi no ano de 1921 que a Suprema Corte analisou o caso *Merchants' Loan & Trust Co. v. Smietanka*⁵⁸⁹, considerando o mais relevante sobre a matéria e que de maneira derradeira reconheceu que a tributação dos ganhos de capital nos EUA estava adstrita à materialidade da renda, bem como reconheceu como possível a tributação dos ganhos eventuais.

A corte reconheceu que a 16ª Emenda foi feita com o objetivo de retirar a necessidade da repartição proporcional de receitas e também para abarcar, diante de uma ideia comum e ordinária de renda, os ganhos advindos do aumento de valor do capital. Afastou, assim, os argumentos econômicos ou de ordem lexicográfica relacionados ao conceito de renda, alegados para evitar a tributação, apontando que existia uma ideia de renda no senso comum que permitia essa amplitude, mesmo não fixando qual seria essa definição.

Acredita-se que a decisão em apreço teve forte influência do discurso econômico de definição de renda como o acréscimo patrimonial que na época foi defendido por R.M. Haig (um dos autores da teoria que definiu renda como acréscimo patrimonial).⁵⁹⁰

Marjorie Kornhauser explica que na época do julgamento a ideia clássica de renda advinda da Inglaterra era a noção de renda-produto e tinha como características já reconhecidas pelo Poder Judiciário dos EUA a necessidade de separação de renda e do capital, a garantia de uma fonte permanente, a exploração dessa fonte e a regularidade de recebimento⁵⁹¹.

Esses elementos, como visto, baseavam-se na ideia do capital como uma coisa (*res*) e que era de difícil mensuração econômica, o que vindicava a sua tributação pela capacidade

⁵⁸⁹ UNITED STATES. Supreme Court. **Merchants' Loan & Trust Co. v. Smietanka**, 255 U.S. 509 (1921). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/255/509/>. Acesso em 17 out. 2022. Na época poucos casos sobre essa questão foram admitidos para julgamento. Para além desse também foram admitidos e julgados os casos (i) UNITED STATES. Supreme Court. **Eldorado Coal & Mining Co. v. Mager**, 255 U.S. 522 (1921). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/255/522/>. Acesso em 17 out. 2022; (ii) UNITED STATES. Supreme Court. **Goodrich v. Edwards**, 255 U.S. 527 (1921). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/255/527/>. Acesso em 17 out. 2022; (iii) UNITED STATES. Supreme Court. **Walsh v. Brewster**, 255 U.S. 536 (1921). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/255/536/>. Acesso em 17 out. 2022.

⁵⁹⁰ KORNHAUSER, Marjorie E. **The origins of Capital Gains Taxation: What's Law Got To do With It?** SMU Law Review. [S.l.], n. 39, 1985. p. 884.

⁵⁹¹ Idem. p. 885.

produtiva considerando o fluxo de riqueza por ela emitido. Nos EUA essa ideia de renda-produto foi, inclusive, a base para a instituição dos contratos de *Trust*. Isso porque neles havia uma clara distinção entre o capital e os recursos que eram gerados por ele (*yield*), só se permitindo ao beneficiário receber/consumir esses recursos gerados e impedindo o consumo do capital⁵⁹².

Essa sistemática do Trust também foi alegada como argumento no caso *Merchants' Loan & Trust Co. v. Smietanka* em conjunto com o argumento de ausência de tributação na Inglaterra para se tentar evitar a tributação dos ganhos de capital como se renda fosse; todavia, tais argumentos foram rejeitados pela Suprema Corte.

6.2.2.1 Os argumentos envolvidos na tributação nos EUA

O foco da disputa judicial parece ter se centrado na ideia subjacente de qual argumento econômico deveria prevalecer, mesmo se apontando expressamente a inadmissibilidade dos argumentos econômicos. As correntes econômicas sobre a renda apontando a renda-produto ou o acréscimo patrimonial detinham argumentos aptos a justificar tanto a tributação quanto a não tributação dos ganhos de capital pela renda.

Para a Teoria Clássica (renda-produto), o argumento específico desenvolvido foi de irrelevância da alteração de forma dos bens integrantes do capital para caracterizar qualquer assunção de valor que demonstrasse capacidade contributiva. Para essa teoria, o capital pode mudar de forma (imóvel -> dinheiro -> ações) e essa alteração sob a ideia de preservação independente da forma não é fundamento para justificar esse tipo de tributação diante da existência de valor no capital, pois esse estava na renda advinda dele diante do fluxo de riqueza ocorrido.

A essa ideia clássica do conceito de renda contrapôs-se a teoria denominada Valoração do Capital (pressuposto da renda acréscimo patrimonial). Essa teoria considerou a existência de um valor em todo capital quando tomado como bem. Esse valor pode ser alterado quando o capital muda de forma (imóvel -> dinheiro -> ações), podendo resultar em um número positivo ou negativo. Quando o resultado dessa alteração for positivo, teremos a incidência do imposto de renda que se passou a denominar de ganho de capital.

⁵⁹² MUTEN, Leif. **Treatment of capital gains and losses – a response**. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 219.

A ideia defendida por Lawrence Seltzer⁵⁹³ era de que os EUA deveriam adotar a teoria da Valoração Patrimonial diante de uma questão histórica local, que se distinguia da Inglaterra no tocante à formação das riquezas. Isso ocorreu porque quando as terras eram muito baratas o comércio delas foi de comum ocorrência no início da história desse país. A consequência foi que o acúmulo de riqueza nos Estados Unidos deu-se também pela constante e comum compra e venda de terras, enquanto na Inglaterra a situação se dava por aluguéis de estábulos e produção que advinha de terras de longas datas.

A conclusão apontada por Lawrence Seltzer era de que não havia diferença relevante entre a riqueza formada pela venda de terras da riqueza formada pelo produto advindo das terras. Em ambos os casos, detentores da riqueza iriam consumir os valores, sejam eles advindos do trabalho, do capital, da combinação de ambos ou do aumento decorrente da valorização do capital. Os argumentos foram tomados como relevantes, principalmente pela ideia subjacente da igualdade/equidade e pela diferenciação histórica existente entre os dois países, conclusão que fez essa ideia ascender em relevância em face das demais e permitiu a alteração do conceito de renda nesse país para também se permitir a tributação do ganho de capital.

A questão, na visão desse autor, estava relacionada com a percepção de capacidade contributiva que cada um dos dois países queria adotar diante das suas realidades históricas e econômicas distintas. Para ele não fazia sentido não se tributar esse acúmulo de riqueza sob a alegação de que não era renda, uma vez que também demonstrava riqueza.

Como a disputa teve um forte clamor social⁵⁹⁴, outras teorias também tiveram lugar nos debates estabelecidos nessa época para justificar a não tributação dos ganhos de capital como se renda fosse. A teoria da renda consumida foi colocada por alguns economistas como relevante para a definição de renda principalmente diante da necessidade do recebimento do fluxo regular de recursos como elemento relevante na definição de renda.⁵⁹⁵

A teoria consistia em considerar como renda o total de recursos dispendidos em atos de consumo sem diminuição do capital, que poderia ser conectada com a teoria da satisfação

⁵⁹³ The Nature and Tax Treatment Of Capital Gains And Loses. National Bureau of Economic Research. New York, 1951. p. 27-29. *Apud* KORNHAUSER, Marjorie E. **The origins of Capital Gains Taxation: What's Law Got To do With It?** SMU Law Review. [S.l.], n. 39, 1985. p. 888.

⁵⁹⁴ Os argumentos foram, inclusive, noticiados no New York Times: *"The economic distinction between capital and income is one of natural law, independent of either statutes or Constitutions. The Constitution controls the procedures of Congress, but the Constitution and Congress together would find difficulty in defeating natural law. A tax on capital gains is a direct tax, and if the Sixteenth Amendment means anything at all it confirms the principle that direct taxes must be apportioned to population."* Editorial: Taxation of Capital Gains, Feb, 15, 1921, e também no Editorial, Trading and Taxation, Mar, 4, 1921: (*"[i]t may be right to ax profits as profits, but it cannot be right to tax capital as income, nor can capital be made income by statute"*), como lembrado por Marjorie Kornhauser.

⁵⁹⁵ KORNHAUSER, Marjorie E. **The origins of Capital Gains Taxation: What's Law Got To do With It?** SMU Law Review. [S.l.], n. 39, 1985. p. 890.

psicológica advinda das experiências de consumo. Em ambos os casos não teríamos a tributação do ganho de capital, pois na visão dos adeptos dessa teoria o capital não poderia ser consumido nem mesmo no seu acréscimo.

Outra teoria que recebeu relevância foi a teoria da renda nacional (ou social). Para essa corrente, a renda somente existiria diante da riqueza nova que contribuiria para aumentar a renda da sociedade como um todo e adviria da produção e comercialização de bens e serviços (fatores de produção). Para essa corrente a renda apresentava-se como o “resultado líquido da atividade econômica da comunidade”, nas palavras de Bulhões Pedreira⁵⁹⁶, e estava situada como uma ferramenta voltada para a análise macroeconômica de percepção do produto total gerado pelo país com base na produção de bens e serviços.

A grande questão dessa teoria, para além de não adotar a tributação dos ganhos de capital, é que ela não permitia também a tributação das doações, presentes e prêmios, pois nesse caso teríamos transferências de capital e não uma riqueza nova como elemento relevante para avaliação da riqueza nacional. As transferências de capital na sua linha não geravam a riqueza nova necessária para ser considerada na produção nacional.

A conclusão a que podemos chegar desse debate no início do Século XX foi que a forte necessidade de mais arrecadação demandou uma mudança de postura com relação à ideia clássica de renda para permitir a sua ampliação, assegurando a tributação dos ganhos de capital diante de uma premissa de particularidade histórica na formação de riqueza que demandava uma igualdade entre a riqueza advinda do produto do capital e do trabalho com os acréscimos (mais-valias) do capital.

A justificativa da igualdade como pavimentadora da capacidade contributiva assegurou, na verdade, a possibilidade de valoração do patrimônio. Com essa nova possibilidade consideramos que a ideia de estático e dinâmico anteriormente desenvolvida ganhou novos ares, passando a ser ferramenta relevante para se avaliar a valorização ou não do capital, bem como o momento em que ela poderia ocorrer.

A possibilidade de valoração do capital afastou alguns elementos da teoria clássica da renda-produto. Primeiro, a ideia de manutenção da forma como única situação apta à manutenção/permanência/durabilidade da fonte, bem como da sua exploração. A fonte pode ser explorada tanto se mantida, quanto se alterada, deslocando a ideia de fonte para a preservação do capital inicial como limitador da capacidade contributiva. Segundo, afastou também a necessidade de um fluxo regular daquela fonte, uma vez que alguns fluxos poderiam não ser

⁵⁹⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2.11(11) 2-3.

regulares dentro de períodos fixos e determinados e, ainda sim, demonstrarem a dita exploração da fonte por outros meios.⁵⁹⁷

Contudo, ainda se tem a noção de fluxo – não mais de uma fonte permanente na forma – mas de uma fonte que se buscou preservar sob outros aspectos de manutenção de um capital mais voltado para a ideia de patrimônio – todo de relações jurídicas – em que o marco temporal inicial e final mostrava-se relevante para ditar as projeções de preservação como limitador da tributação.

O caso *Merchants' Loan & Trust Co. v. Smietanka* é o ponto de partida da recepção da teoria do acréscimo patrimonial como ampliação do conceito clássico de renda e buscou na ideia de igualdade a justificativa para modificar elementos relativos à renda tomados como relevantes na época, ressignificando a noção de exploração e afastando conceitos relacionados à periodicidade e à permanência da forma, permitindo alcançar a valoração existente no capital como signo presuntivo de riqueza.

Apesar dessa importante contribuição para a existência da tributação dos ganhos de capital, veremos que a justificativa usada nesse caso acarretou uma primeira ideia de igualdade entre a tributação da renda advinda como produto das mais-valias, mas ocasionalmente um outro elemento foi acrescentado para a correta noção da tributação dos ganhos de capital.

6.2.3 Tributação distinta dos ganhos de capital: definição por exclusão

O reconhecimento da tributação dos ganhos de capital como se renda fosse em vez de demandar um tratamento semelhante entre as rendas advindas do produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos com as mais-valias do capital, acabou por coincidentemente gerar nos EUA nesse mesmo ano de 1921 o tratamento diferenciado a esses ganhos que perdura até hoje⁵⁹⁸.

Ao redefinir-se a materialidade de renda deparou-se com questões outras, relacionadas com a valorização do capital, que não eram utilizadas para a produção e não era a atividade regular – ou exploração como atividade principal – promovida pelos negociadores imobiliários.

⁵⁹⁷ Essa contextualização estrangeira permite compreender o texto SOUSA, Rubens Gomes. **A evolução do conceito de rendimento tributável**. Revista de Direito Público, n. 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

⁵⁹⁸ FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Os princípios Constitucionais da Universalidade e da Progressividade comportam um Regime Diferenciado na Tributação do Ganho de Capital? **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 46, 2020. p. 65.

Essa diferenciação promovida pelos EUA adveio de terreno fértil das ideias inglesas que ainda estavam lastreadas na teoria da renda-fonte e não tributavam os ganhos de capital, atribuindo relevância novamente a características como fonte, sua manutenção e regularidade, agora sob outro viés, para distinguir dentro da ideia de renda o modelo de tributação dos resultados diante da fonte como origem (trabalho ou capital), do tempo de sua manutenção ou duração (temporárias ou perpétuas, certas ou incertas)⁵⁹⁹ no patrimônio e se a exploração se dava sob o prisma especulativo ou passivo.⁶⁰⁰

Para além da arquitetura de diferentes modelos, debateu-se também se seria possível aplicar cargas econômicas distintas diante desses critérios de distinção. Para o caso dos ganhos de capital aventava-se uma tributação com carga menor do que os demais tipos de rendas diante da existência de questões inflacionárias⁶⁰¹ ou de problemas de progressividade⁶⁰² que ocorreriam quando da análise do ganho acumulado ao final do período de manutenção do bem no patrimônio (*bunching*), situação que era reforçada pela adoção, na maioria dos casos, da utilização do critério da realização.

A distinção entre os modelos de tributação e as cargas econômicas tributárias foi suficiente para que se considerasse superado o debate sobre o conceito de renda e se passasse a se preocupar com o devido enquadramento dentro dos diversos sistemas existentes para se captar a capacidade contributiva da renda.

Some-se a isso uma ideia subjacente de que o imóvel que era objeto de atividade profissional e especulativa geradora de renda diante da sua venda deveria sofrer uma tributação maior do que o imóvel que eventualmente em uma venda ocasional tivesse o acréscimo de valor.

Não é por outra razão que o sistema inglês desenvolveu a ideia de *Badges of trade* – relacionada com a atividade comercial ou industrial – para separar o que seria tributado como

⁵⁹⁹ Ministério da Fazenda do Brasil, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Evolução do Imposto de Renda no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 1966. p. 93.

⁶⁰⁰ Não se sabe ao certo a influência da adoção desse modelo, mas há uma semelhança grande com a justificativas de Adam Smith para distinguir o capital que produz renda monetária, denominado de capital circulante, do capital que não produzia renda e era chamado de fixo. BELSUNCE, Horacio A. Garcia. **El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributário**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967. p. 11.

⁶⁰¹ ROXAN, Ian. Influence of inflation. *In*: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 233.

⁶⁰² POPKIN, William D. **The Deep Structure of Capital Gains**. Bloomington: Indiana University, 1983. Disponível em: <http://www.repository.law.indiana.edu/facpub/952>. Acesso em 28 fev. 2022.

renda e o que seria tributado como ganho de capital, com base em uma distinção verificada diante da finalidade especulativa do bem⁶⁰³.

Esse critério divide as atividades industriais e comerciais, que se toma como regulares, das demais atividades de uma empresa, para colocar o ganho de capital como aquele realizado das vendas esporádicas de bens do patrimônio pessoal⁶⁰⁴ – fora da atividade normal e negocial do contribuinte no comércio ou na indústria –, seja para distinção do regime de apuração, seja para distinção de cargas tributárias, novamente separando dentro do conceito de renda aquelas que seriam advindas do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos das advindas dos acréscimos patrimoniais.

A grande questão aqui relaciona-se à ideia de capital. A teoria do *Badges of trade* vem para classificar o bem que será objeto de avaliação para fins de tributação. Ela não se preocupa com o ingresso do bem, mas com a sua saída. Se os esforços especulativos estiverem voltados para especulação desses bens no mercado, não teremos um capital, mas sim um produto; lado outro, se essa situação de venda se dá por razões outras, teremos uma visão de capital.

Essa ideia também foi adotada pelos EUA, que colocou no *Internal Revenue Code* a tributação do ganho de capital para os bens que não são primordialmente destinados a venda ou exercício ordinário do comércio⁶⁰⁵, adotando em algumas situações até mesmo um prazo limite para se considerar os bens que serão tributados pelo ganho de capital.

O critério de distinção entre os tipos de renda com foco nos ganhos de capital passa, portanto, a ser a (i) especulação, com temperamentos da (ii) origem da renda e (iii) duração do bem no patrimônio. Cada um desses três critérios olhava para situações distintas e que não se harmonizavam.

Some-se a isso, como se tratava de uma ideia inglesa, o fato de que se continuou a observar alguns elementos da teoria da renda da fonte como positivados nos ordenamentos e servindo de distinção entre renda ordinária/clássica e o capital, bem como de outras correntes econômicas que receberam menos importância doutrinária historicamente.

A falta de definição de qual teoria seguir de maneira clara, a multiplicidade de correntes doutrinárias que impactaram o conceito de renda, o fato dos sistemas jurídicos em matéria de renda ainda serem muito experimentais no início do Século XX e a tentativa de

⁶⁰³ O critério especulativo (em face de ações passivas) já foi reconhecido pela OCDE como relevante dentre outros para se tributar os ganhos de capital. OECD. **Taxation of Capital Gains of Individuals: Policy Considerations and Approaches**. n. 14. Paris: OECD Publishing, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264029507-en>. Acesso em 01 mar. 2022.

⁶⁰⁴ TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 23; 58.

⁶⁰⁵ GOODE, Ricardo. **El impuesto sobre la Renda**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973. p. 217.

miscigenação da teoria clássica da renda (teoria da coisa) com a teoria do acréscimo patrimonial (valoração do patrimônio) forjaram as questões – e muitas vezes os problemas – da tributação dos ganhos de capital, não só por ausência de uma definição clara advinda dessa época, mas também pela manutenção da influência britânica pela não tributação em um primeiro período histórico e por uma tributação diferente em sequência, com elementos e circunstâncias próprias que consideraram elementos relativos à atividade especulativa como característica relevante para afastar a tributação dos ganhos de capital.

Passou-se, então a se preocupar com a necessidade de averiguar se a venda do bem era ou não especulativa, foco do modelo norte-americano e do modelo inglês, que segue ditando a tendência nesse tipo de tributação mesmo com as distinções “genéticas” do fundamento de validade.

O modelo inglês buscava avaliar a atividade especulativa diante: (i) da habitualidade/frequência com que as operações semelhantes ocorriam; (ii) do prazo existente entre a alienação e a aquisição (*holding period*); (iii) da natureza dos bens – se manufaturados ou máquinas; (iv) do tipo de benfeitorias ou beneficiamento realizado nos bens; (v) fatos relevantes precedentes à venda; (vi) motivos – subjetivo – que levaram à venda; (vii) objeto social da empresa; (viii) fonte dos recursos utilizados para aquisição dos bens.⁶⁰⁶

Ainda assim, os elementos não eram de fácil manuseio. Ary Osvaldo Mattos Filho analisando o enfrentamento da questão pelo poder judiciário do EUA até 1972 observou que a ausência de especulação do capital poderia ser constatada diante do: (i) “desejo primário de investir fora do objeto social da empresa”, (ii) ausência de situações que busquem garantir “aumento ou manutenção de mercado” ou que busquem (iii) “evitar a flutuação de mercado, através de investimento”, além de se avaliar (iv) a “natureza do bem e periodicidade da transação”⁶⁰⁷.

Situações que justificam, na visão do autor, avaliar para a incidência do tributo, no caso de empresa, as operações que estão dentro e fora do objeto social, mesmo que haja interesse societário subjacente em ambas as situações, bem como se os investimentos em tais bens são feitos de maneira autônoma com foco na manutenção e ampliação do mercado, sem o intuito de regularizar a demanda e a oferta.

⁶⁰⁶ Henry Tilbery afirma que, na maioria dos casos, esses elementos nos mais variados países não constavam na lei, advindo de construção jurisprudencial. No entanto, a atribuição a uma iniciativa inglesa foi realizada diante do “Relatório Final da Comissão Real sobre a Tributação de Lucros e Renda” apresentado ao governo britânico em 1955. Cf. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 23-24.

⁶⁰⁷ MATTOS FILHO, Ary Osvaldo. **Notas sobre a tributação de ganhos de capital**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972. p. 56.

Para além desses pontos, também se mostrou relevante a periodicidade da venda, a definição de quais elementos dos bens poderiam ser tomados como propriedade para fins de atuação profissional, bem como se é necessária ou não a realização do bem por meio da alienação para que se verifique o aumento – ganho – do capital ou se essa verificação pode ser feita por outros métodos.

A instabilidade causada pela origem em sua maioria jurisprudencial demonstra que o experimentalismo em matéria dos ganhos de capital durou durante todo o Século XX na história desse tributo, influenciada principalmente por visões dos EUA e da Inglaterra.

As dificuldades existentes para se tributarem os acréscimos patrimoniais e as oscilações de marcos teóricos científicos, da evolução da legislação e da jurisprudência impactaram diretamente o Brasil quando do seu desenho da tributação dos ganhos de capital⁶⁰⁸.

6.2.4 História da tributação dos ganhos de capital no Brasil

De certo modo a tributação dos ganhos de capital foi fragmentada por três grupos de contribuintes, como lembra Gilberto Ulhoa Canto: (i) pessoas jurídicas; (ii) pessoas físicas; e (iii) pessoas físicas e jurídicas não residentes ou com sede no exterior.⁶⁰⁹ Para fins de análise histórica, vamos avaliar essas três perspectivas.

6.2.4.1 Considerações sobre a pessoa jurídica

Esclarece Sacha Calmon Navarro Coelho que o imposto de renda no Brasil pode ser

⁶⁰⁸ A influência do sistema tributário estadunidense no Brasil com relação ao imposto de renda já foi diversas vezes verificada. Na história recente se deu em diversas iniciativas tomadas pelo país diante da Reforma *Reagan* realizada em 1986 e atualmente na proposta de reforma promovida pelo Projeto de Lei nº. 2.337/2021 (BRASIL. **Projeto de Lei nº. 2.337/2021**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Autor: Poder Executivo. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em 17 out. 2022), que visa abaixar a carga tributária da renda corporativa em atenção a Reforma *Trump* de 2017. Cf.: POLIZELLI, Víctor. Tributação de dividendos no Brasil: propostas e questões para sua implementação. In: MARTINS, Rafael Lara; COELHO, Saulo Pinto (Coord.). **Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios nos campos do Direito Tributário e Financeiro**. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018. p. 413. Para confirmação mais longínquas cf.: REZENDE, Tito. A nova Regulamentação do Imposto de Renda. 1965. **Revista Fiscal e Legislação da Fazenda**. Rio de Janeiro, 1965. p. 5.

⁶⁰⁹ CANTO, Gilberto de Ulhoa. Imposto Sobre a renda. Tributação das mais-valias em geral, e, especialmente, das realizadas por pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. In: **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975. p. 300.

classificado em três fases históricas, primeiro tributando os salários, depois os salários e outros recebimentos resultante do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e, por último, os acréscimos patrimoniais.⁶¹⁰

No tocante à tributação dos acréscimos patrimoniais, mais precisamente o ganho de capital, ele se iniciou com a tributação das pessoas jurídicas. A previsão inicial que adveio no § 1º do art. 56 do Decreto-Lei nº. 17.390/1926, para considerar materialidade para tributação de renda o aumento de valor do ativo imobilizado, mediante novas avaliações ou venda parcial, desde que não representassem retribuição ao capital,⁶¹¹ e seria elemento para composição do lucro geral da pessoa jurídica. Ideia que foi mantida até os dias atuais no regime do lucro real.

Interessante notar que nessa estrutura inicial além de permitir situações nas quais não era necessário a realização do suposto ganho – mera avaliação do ativo –, também reafirmou em dois momentos a necessidade de divisão entre os bens que eram tomados como suporte da atividade especulativa e os que usados nessa atividade. Por isso se indicava primeiro que seriam situações relacionadas com o ativo imobilizado e segundo que não apresentasse retribuição do capital.

Todo o exposto permite-nos concluir que na pessoa jurídica tínhamos duas hipóteses distintas: uma primeira de índole escritural, atribuição contábil de reavaliação, e uma segunda que estava focada na parcela excedente necessária à restituição do capital⁶¹².

No ano de 1964 a Lei nº 4.357 estabeleceu a correção monetária do ativo fixo imobilizado, segundo coeficiente fixado anualmente pelo Conselho Nacional de Economia e também permitiu a possibilidade de aumento do capital sujeito ao pagamento de 5% sobre a diferença, dispensando de tal pagamento o contribuinte que adquirisse em dobro do valor Obrigações do Tesouro.

A Lei nº 4.506/1964 em seu art. 37, § 2º fez pequenas modificações sintáticas, migrando da ideia de aumento de valor para transações eventuais. Conquanto na origem a eventualidade tenha perdido relevância para caracterização, os EUA tomam-na como elemento de caracterização do *Badge of trades*, situação copiada pelo Brasil. Naquela altura essa importação foi alvo de críticas por ter tomado somente o conceito, sem regular um tratamento

⁶¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 448.

⁶¹¹ Art. 56. (...) § 1º. Quando houver aumento de valor do activo immobilizado, em virtude de novas avaliações, ou quando se verificar a venda de parte do activo, as quantias respectivas que não representarem retribuições de capital ficam sujeitas ao imposto. BRASIL. Câmara dos Deputados. **Decreto nº. 17.390, de 26 de julho de 1926**. Approva o Regulamento do Imposto sobre a Renda. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17390-26-julho-1926>. Acesso em 18 out. 2022.

⁶¹² TILBERRY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital das pessoas jurídicas**: comentários ao Decreto Lei nº. 1598/77. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1978. p. 33.

específico para essa situação como no país de origem⁶¹³, ao mesmo tempo em que se viu um momento importante como primeiro passo para aperfeiçoamento da matéria⁶¹⁴.

A Lei nº 6.404/1976 trouxe a previsão para a pessoa jurídica de dois tipos de resultados, operacionais e não operacionais, sem, contudo, distingui-los. Também previu as noções de investimentos, ativo imobilizado e intangível para fins contábeis. Essas ideias foram relevantes para a organização e sistematização da tributação dos ganhos de capital da pessoa jurídica. A importância desse normativo também está associada à preponderância de harmonização entre as noções contábeis, fiscais e societárias.

Nesse momento havia vários normativos que tratavam da tributação da renda da pessoa jurídica e existia a ideia de sistematizá-los em um só instrumento normativo, situação que restou impedida pela dita cautela do Ministério da Economia em processar todas as questões necessárias para tanto.

Dessa impossibilidade nasceu o Decreto-Lei nº 1.598/1977 trazendo algumas inovações em matéria de imposto de renda, conectando-se à Lei das S.A e sistematizando a tributação dos ganhos e perdas de capital na pessoa jurídica, quando se vale dessa expressão pela primeira vez no ordenamento a prevendo como espécie do gênero Resultados não Operacionais.

É interessante notar que o art. 31 do referido decreto-lei trazia o conceito de ganhos e perdas de capital como o resultado na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência, exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente, texto que, com algumas modificações, segue até hoje.

Para além do conceito, também se estabeleceu tratamento diferenciado para apuração, apontando que a base de verificação será o valor contábil do bem, corrigido monetariamente e permitindo a diminuição, caso ocorra, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e a tributação do ganho apurado de uma só vez⁶¹⁵ como regra, mesmo que se considere ele na apuração do lucro real.

O decreto-lei em referência também foi extremamente relevante para consolidar a ideia de realização no Brasil principalmente com relação aos ganhos de capital gozados pela pessoa jurídica, condicionando a submissão dos ganhos à tributação somente quando realizados, assim

⁶¹³ REZENDE, Tito. A nova Regulamentação do Imposto de Renda. 1965. **Revista Fiscal e Legislação da Fazenda**. Rio de Janeiro, 1965. p. 5.

⁶¹⁴ TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital das pessoas jurídicas**: comentários ao Decreto Lei nº. 1598/77. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1978. p. 34.

⁶¹⁵ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ**: Teoria e Prática. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 342.

considerada a situação que gere recursos financeiros no caixa do contribuinte, o que se aponta como adoção do regime caixa em tais situações, como bem colocado na exposição de motivos em seu item nº 17.⁶¹⁶

A apuração dos ganhos e perdas de capitais seguiu com olhos voltados para a contabilidade no lucro real e presumido, diante da ideia de apuração do imposto com base na escrituração mercantil (contabilidade da sociedade) como base tributável⁶¹⁷, tendo relevância a Lei nº 11.638/2007 que trazia a ideia de neutralidade (art. 177, § 7º), a Lei nº 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição e, posteriormente, a consolidação do regime encetado pela Lei nº 12.973/2014, que buscou a neutralização das regras contábeis na apuração do IRPJ diante de controles específicos⁶¹⁸, bem como fez alterações no Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Já para as empresas que são optantes do SIMPLES o regime de apuração se dá de maneira isolada e definitiva nos termos da Lei Complementar nº 123/2006.

6.2.4.2 Considerações sobre a pessoa física

Os ganhos de capital das pessoas físicas no Brasil não sofreram qualquer tributação até 1946. Com a promulgação do Decreto-Lei nº 9.330/1946 instituiu-se a tributação sobre os ganhos ocorridos na venda com mais-valia de imóveis. Naquela época, o foco era exclusivo na venda de imóveis e por isso o tributo foi apelidado de Lucros Imobiliário⁶¹⁹. Apesar das dificuldades de fiscalização, foi um tributo altamente produtivo diante da valorização imobiliária no pós-guerra.⁶²⁰

⁶¹⁶ “17. O projeto adota a orientação geral de submeter os ganhos de capital ao imposto somente quando realizados, isto é, quando a pessoa jurídica tem condições financeiras de suportar o ônus tributário.” BRASIL. **Decreto-Lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em 18 out. 2022.

⁶¹⁷ BIFANO, Elidie Palma. Aspectos Contábeis da Lei nº. 11.638/2007. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 53.

⁶¹⁸ OLIVEIRA, Evany. Ganho de capital e sua tributação no Regulamento do Imposto de Renda 2018. In: DONIAK JR, Jimir (Coord). **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 593.

⁶¹⁹ SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de renda e desapropriação. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 9, 1969. p. 154.

⁶²⁰ Ministério da Fazenda do Brasil, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Evolução do Imposto de Renda no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 1966. p. 35.

Lembra Aliomar Baleeiro que a instituição desse tributo para as pessoas físicas deu-se por uma questão de equidade, como meio de equiparar as pessoas físicas com as pessoas jurídicas, tendo idêntico ônus econômico sobre essas duas⁶²¹.

A Lei nº 154/1947 reafirmou que a tributação somente se dava na venda corpórea de imóveis. Discutiu-se, na época, se a promessa de compra e venda e a cessão de direitos poderiam ser tributadas pelos lucros imobiliários, situação que foi ajustada pelo art. 4º da Lei nº 3.470/1958 para permitir a tributação. Essa lei também disciplinou a aplicação da tributação isolada com aumento de alíquota como sanção para as pessoas físicas que atuassem de forma habitual e profissional.

No ano de 1964 a Lei nº 4.357 também previu a possibilidade de atualização do valor dos imóveis mediante o pagamento de 5% sobre a diferença, dispensados os contribuintes que adquirissem Obrigações do Tesouro em dobro.

Dois anos depois, o Decreto-Lei nº 94/1966 revogou a tributação dos lucros imobiliários para as pessoas físicas integralmente, mantendo para aquelas que exercesse atividade habitual e profissional (art. 41 da Lei nº 4.506/1964). Mas não demorou muito, também foi extinta a tributação dos lucros imobiliários também para essas pessoas, nos termos do Decreto-Lei nº 515/1969. Logo, nem as atividades habituais e profissionais exercidas por pessoas físicas seriam tributadas diante dos ganhos de capital. Para que as pessoas jurídicas não buscassem transferir os imóveis para as pessoas físicas nesse período com possível esvaziamento do lucro, estabeleceram-se regras *anti-avoidance*.

No período de 1967 a 1978 as pessoas físicas, portanto, não sofreram tributação dos ganhos de capital. Quando se suscitava o retorno desse tributo logo vinha como justificativa para a não tributação as repercussões negativas que o tributo criaria para a indústria imobiliária e construção civil⁶²².

O tributo é reestabelecido no ano de 1979 pelo Decreto-Lei nº 1.641/1978, mas somente para os ganhos acima de Cr\$ 4.000.000,00. Nessa época, os Decretos-Lei nº 1.381/1974 (9º, § 3º) e Decreto-Lei nº 1.510/1976 excluía da tributação dos lucros imobiliários

⁶²¹ BALEEIRO, Alimomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 6 ed. Forense: Rio de Janeiro, 1969. p. 331-332.

⁶²² Lembra Henry Tilbery: "(...) considera-se que a restauração do imposto sobre lucros imobiliários acarretaria repercussões negativas para a indústria imobiliária e da construção civil., sem vantagens fiscais compensatórias. Assinala, porém, a necessidade de, sem afetar a indústria da construção civil, restringir-se situações das pessoas físicas nas incorporações e loteamentos, reservando-se essas atividades imobiliárias para as pessoas jurídicas regularmente constituídas para tal, que assim se fortaleceram e se capitalizarão." TILBERY, Henry. **Lucro Imobiliário das pessoas físicas**: comentários ao Decreto-Lei nº. 1850/82. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1982. p. 27.

as alienações por desapropriação, recuo ou extinção judicial, bem como as ocasionadas por legado, herança e doação como adiantamento de legítima.

A partir de 1983, o Decreto-Lei nº 1.950/1982 voltou a tributar completamente o ganho de capital. O artigo 12 desse decreto-lei, todavia, manteve a isenção para a venda de um único imóvel, situação assemelhada à mantida até os dias atuais.

A Lei nº 7.713/1988 em seu art. 3º, em conjunto com o art. 18 da Lei nº 8.134/1990, determinava que os lucros imobiliários não integravam mais a base de cálculo do imposto de renda, tendo a sua apuração isolada e definitiva, aplicando-se uma alíquota de 25%, oportunidade na qual passou a se chamar “ganhos de capital”.

A análise da história desse tributo no Brasil demonstra que enquanto na pessoa jurídica a sua tributação não apresentou maiores questões, na pessoa física ele sempre oscilou para não se tributar ou para se tributar de maneira mais favorável aos contribuintes que outras situações de tributação da renda e proventos de qualquer natureza.

É interessante notar que a ideia de equidade, assim como utilizada nos EUA para se permitir a tributação dos ganhos de capital como se renda fosse, também foi utilizada no Brasil – principalmente para determinar a tributação da pessoa física em comparação com a pessoa jurídica. A ideia subjacente a isso seria a falta de capacidade contributiva decorrente da não profissionalização e da eventualidade, bem como de justificativas extrafiscais outras como o desincentivo à instituição da tributação.

6.2.4.3 Considerações sobre o residente no exterior

A tributação dos ganhos de capital do residente no exterior deu-se até o ano de 1962 sem qualquer embasamento legal, restando amparado somente no entendimento das autoridades administrativas⁶²³.

Com o advento da Lei nº 4.131/1962 passou a ser efetivamente prevista em lei a tributação dos lucros imobiliários auferidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, nos termos do art. 46, que equiparou às mais-valias imobiliárias o imposto incidente nas ações ao portador. A alíquota nesse período era de 28% e posteriormente foi reduzida para 15% (art. 84 da Lei nº 4.506/1964).

⁶²³ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imposto Sobre a renda. Tributação das mais-valias em geral, e, especialmente, das realizadas por pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. In: **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975. p. 302.

No ano de 1967 com a promulgação do Decreto-Lei nº 94/1966 revogou-se a tributação sob o lucro apurado pelas pessoas físicas na alienação de propriedades imobiliárias ou direitos de aquisição de imóveis, situação que gerou discussão sobre a revogação parcial do art. 46 da Lei nº 4.131/1962, mantendo-se somente a tributação dos ganhos de capital auferíveis pelas pessoas jurídicas residentes no exterior.

A tributação dos ganhos de capital dos residentes e domiciliados no exterior teve a polêmica sobre a sua possibilidade mantida no Decreto-Lei nº 1.401/1975, pois, apesar da divergência de sua possibilidade diante das mais variadas mais-valias, reafirmou-se a tributação dos ganhos de capital dos investidores estrangeiros.

Atualmente a tributação dos ganhos de capital dos não residentes está prevista no art. 18 da Lei nº 9.249/1995, que estabelece que os ganhos de capital dos residentes serão tributados de acordo com as regras aplicadas aos residentes no Brasil. Essa norma somente não será aplicada caso o não residente esteja situado em paraísos fiscais (art. 47 da Lei nº 10.833/2003). A matéria também é regulada pelo art. 26 da Lei nº 10.833/2003 e terá um tratamento especial quando abordarmos os aspectos gerais do critério pessoal.

Ademais, os não residentes que realizem investimentos no mercado de capitais que estejam submetidos aos ditames da Resolução nº 4.373/2014 do Banco Central e que não estejam situados em paraísos fiscais estão sujeitos a regime especial de tributação⁶²⁴, situação que não é objeto de análise do nosso trabalho.

6.3 A DEFINIÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

Com a intenção de analisar os aspectos gerais do ganho de capital vamos buscar empreender em primeiro lugar, caso possível, uma noção geral desse tributo. Acreditamos que

⁶²⁴ Art. 78, da Lei n. 8.981/1995; art. 16, § 2º, da Medida Provisória n. 2.189-49/2001; art. 7º da Lei n. 9.959/2000; e 85 e 99 da Instrução Normativa n. 1.585/2015. Originalmente, o regime especial de tributação aplicava-se apenas aos (i) fundos de investimento-capital estrangeiro, mencionados nos arts. 1º e 2º do Decreto-lei n. 2.285/1986 e no art. 50 da Lei n. 4.728/1965; (ii) sociedades de investimento-capital estrangeiro, previstas no art. 49 da Lei n. 4.728/1965, de que participassem, exclusivamente, investidores não residentes e (iii) carteiras de valores mobiliários, inclusive vinculadas à emissão, no exterior, de certificados representativos de ações, mantidas, exclusivamente, por investidores não residentes. Posteriormente, a Medida Provisória n. 1.990-26/1999, atual Medida Provisória n. 2.189-49/2001, estendeu o regime especial de tributação a todos os investimentos de acordo com as normas e com as condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional. Cf: FONSECA, Andreza de Souza Ribeiro; CASTILHO, Ramon Machado. Tratamento tributário dos investimentos de não residentes no mercado de capitais brasileiro. *In: Revista de Direito Tributário Internacional Atual*. São Paulo, n. 7, 2020. p. 36.

ela pode ser construída para além de qualquer das legislações internas e com base na ideia geral e histórica desse tributo.

Nessa tarefa, vamos temperar *cum grano salis* a conclusão final apresentada por Yaakov Neeman no Relatório Geral do XXX Congresso da *Internacional Fiscal Association* realizado em setembro de 1976 em Jerusalém, de que não seria possível formular uma definição universal de ganhos de capital em abstrato, sem estar ligada a um sistema tributário específico⁶²⁵.

Acreditamos que a noção de ganho empreendida pelos mais diversos países permite associar essa espécie de tributação a uma positividade verificável a partir de uma simples conta de subtração. Essa positividade deve ser demonstrada sobre determinado parâmetro de valoração econômica que demonstre uma diferença entre dois espaços de tempo. Por uma questão lógica, se essa diferença for negativa, não poderá haver tributação pela simples situação de inexistir signo de riqueza possível de eleição, ocorrendo a tributação caso seja positiva.

Logo, a noção geral de ganhos de capital está associada à ideia de mais-valia. Essa mais-valia é necessária para demonstrar a existência de um ganho e integra, seja dentro da ideia de renda ou não, o conceito como um elemento indispensável. Esse ganho deve ser gratuito, sem causa promovida pelo seu titular, nesse primeiro momento, ainda não necessita estar associada à noção geral de ganho patrimonial. Assim, qualquer bem que tiver uma valorização gratuita – sem causa determinada promovida pelo titular – poderá sofrer um ganho que se denominará ganho de capital.

Partindo dessa noção geral, esse ganho pode ser tributado como se renda fosse ou sob uma denominação específica qualquer, evidenciando o elemento imprescindível de capacidade contributiva apta a justificar impostos sobre essa situação.

Verifique que estamos nos valendo de uma noção ultragenérica nesse momento. A nossa visão permite apontar que na origem o ganho de capital nada mais é que a verificação da diferença positiva entre o valor do bem em um dado tempo menos o seu custo de aquisição, manutenção ou aprimoramento.⁶²⁶

Veja que a conceituação colocada por Alberto Xavier também caminha nesse sentido quando afirma que o ganho de capital será o “[...] aumento de valor de um bem que já se

⁶²⁵ Apud TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 74.

⁶²⁶ A ideia trazia por José Eduardo Soares de Melo é nesse sentido quando defini o ganho de capital com foco na renda (diferença positiva diante da alienação), no bem e equação que envolve a subtração do valor da alienação e o valor da aquisição. MELO, José Eduardo Soares de. Liberdade contratual e implicações tributárias. In: GRUPENMACHER, Betina (Cord.). **Tributação: Democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 693.

encontrava previamente ao patrimônio de seu titular, aumento esse que resulta da diferença entre o preço pelo qual foi alienado ou liquidado e o preço pelo qual foi adquirido”⁶²⁷.

Uma situação que enseja controvérsia é se é um elemento necessário do ganho de capital a noção de realização verificada com a alienação.

De fato, a ideia de realização como alienação do bem para se verificar o ganho apresenta-se diante de duas justificativas. Uma primeira é prática⁶²⁸: o bem sempre terá o seu valor oscilando, razão pela qual a obtenção de um critério de identificação do momento de análise do ganho de maneira direta possibilita apurar o valor desse ganho. Essa situação esbarra na segunda justificativa: capacidade contributiva. O ganho somente aparecerá de maneira efetiva na alienação do bem e essa situação é que permite ao legislador evidenciar o signo de riqueza para fins desse tipo de tributação⁶²⁹.

Vamos trabalhar melhor essa ideia, mas é necessário de antemão apontar que ela está ligada de maneira visceral à ideia de ganho e somente será desnecessária de forma abstrata quando o ordenamento afastar uma ideia de capacidade contributiva ou a alocar em situações outras que não o ganho, como a capacidade econômica e financeira.

É claro que as disposições concretas de cada ordenamento impactarão no ganho de capital existente naquela porção geográfica e o distinguirá dos demais ordenamentos, bem como a análise história e institucional de cada um dos ordenamentos também trará elementos individualizados.

Logo, a proposta apresentada neste estudo busca uma ideia geral de ganho de capital, o que parece demandar a verificação da existência de um bem associado ao patrimônio e da mais-valia, bem como a apuração do momento em que essa mais-valia poderá ser concretizada.

Dentro dos lindes dessa ideia, vamos buscar a noção específica dos ganhos de capital no direito brasileiro.

Para tanto, vamos utilizar como metodologia a Regra Matriz de Incidência Tributária desenvolvida como modelo teórico por Paulo de Barros Carvalho⁶³⁰. Esse modelo teórico irá permitir isolar cada uma das variáveis existentes do tributo (critério material, critério temporal,

⁶²⁷ XAVIER, Alberto. *Computo do ganho de capital na alienação de participações societárias por residentes no exterior em caso de investimento “misto”*. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 49, 1989. p. 26. Definições semelhantes também podem ser vistas em: (i) MACHADO, Brandão. *Imposto de renda, ganhos de capital, promessa de venda de ações*. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 11/12, 1992. p. 3.187 e (ii) SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 688.

⁶²⁸ SIMONS, Henry. **Personal Income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago: Chicago University Press, 1938. p. 153.

⁶²⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. I. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 215.

⁶³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 297-413.

critério espacial, critério pessoal, critério quantitativo), como forma de avaliar as características no aspecto geral existentes na legislação brasileira.

De início, avaliamos que esse tributo está dentro da competência constitucional para se instituir renda e proventos de qualquer natureza, devendo respeitar a estrutura apresentada na primeira parte desse trabalho. É nesse ponto que vamos verificar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das situações selecionadas diante de avaliação de problemas enfrentados pela doutrina e pela jurisprudência.

Para além dessa análise, mesmo considerando que o CTN não permitiu tributar os acréscimos patrimoniais no inciso II do art. 43 por uma falha na tentativa de definição, como colocado no segundo aspecto, vamos seguir para analisar a situação concreta de tributação apresentada pelo legislador ordinário, verificando se existe ou não o conflito de competência ou outras situações validas ou inválidas.

6.3.1 O ganho de capital como materialidade para tributação

A ideia de *Badges of trade* não define o que é o ganho de capital. Na verdade, tenta avaliar quando ele pode ser observado sob uma definição por exclusão: o que não estiver associado à atividade especulativa da pessoa será ganho de capital. Mas essa ideia, em que pese auxiliar na identificação do que é “ganho de capital”, na maioria das legislações internas dos ordenamentos, fica sem razão de ser diante da necessidade de se ter a renda advinda dos ganhos de capital igualmente as rendas advindas de outras fontes, como ocorre no Brasil diante das matrizes constitucionais.

A crítica há muito já foi realizada por Ary Oswaldo Mattos Filho, que muito bem colocou que o conceito de ganho de capital em que pese aparecer usualmente em antagonismo à ideia de renda ordinária, não fornecia o instrumental definitório útil.⁶³¹

Mesmo que se diga que a renda ordinária é o resultado de compra e venda ocorrida em mercados distintos (mercado produtor vs mercado consumidor, p. ex) e o ganho de capital é resultante de operações dentro do mesmo mercado, sem o intuito de mercancia regular, ainda assim faltaria o elemento definitório indicativo das características-base necessárias e suficientes para compreensão do instituto.

É diante dessa insatisfação que ele adota a definição do economista John F. Due:

⁶³¹ MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. **Notas sobre a tributação de ganhos de capital**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972. p. 48.

[...] ganho de capital consiste em todo e qualquer aumento no valor de venda de uma propriedade, exceto o lucro na comercialização de bens comprados e vendidos como atividade comercial⁶³².

Mattos Filho adverte ainda que, apesar de útil, essa definição deve ser somada às noções obtidas da análise dos casos julgados até aquela época nos EUA, que lhe permitiram adicionar mais seis elementos à oposição à ideia de renda ordinária.

Para ele, a verificação do ganho de capital demanda (i) a ocorrência de ausência de comercialidade na sequência das transações de ingresso; (ii) que essa ausência evidencie uma eventualidade que esteja desvinculada do objeto da pessoa; (iii) que não se busque disfarce e ilicitude na redução da carga econômica tributária; (iv) que o capital não esteja relacionado com a atividade negocial e normal da empresa; (v) que a primeira transação – ingresso – não induza conexão com o objeto; e, (vi) que ocorra a realização da renda.

Analisando detidamente esses elementos podemos observar que somente dois não estão associados com a teoria do *Badges of trade*. Primeiro, que exista um aumento no valor de venda de uma propriedade e que ocorra a realização.

De fato, o aumento no valor de venda de uma titularidade de um direito evidencia ganho de capital, já a realização é extremamente debatida como elemento essencial quando estamos diante de diferentes ordenamentos, em que pese acreditarmos, como acima colocado, que ela é um elemento geral essencial e que está associada à noção de alteração de relações jurídicas.

A noção de *Badges of trade* funciona em certa medida quando temos uma dupla atividade por parte do contribuinte, uma especulativa e uma não especulativa. A não especulativa justificaria uma tributação distinta diante das particularidades principalmente da inflação sobre aquele bem e sobre a mensuração do valor adicionado durante o período de tempo. Mas, como já dito, não avalia o fenômeno de maneira isolada.

Observe que essa noção não serve para avaliar a existência de ganho de capital, mas sim para avaliar normalmente a qual regime de tributação esse ganho será submetido.

Para avaliar esse fenômeno de maneira isolada devemos, portanto, observar o foco em dois elementos: o bem e a sua valorização. A posição do chileno Enrique Piedrabuena caminha nesse sentido.⁶³³ Para ele é preciso distinguir entre a definição científica, a definição de política

⁶³² MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. **Notas sobre a tributação de ganhos de capital**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972. p. 49.

⁶³³ PIEDRABUENA, Enrique. Ganhos de capital. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 2, out./dez. 1977. p. 172.

fiscal e a definição legislativa, devendo prevalecer o conceito científico. Nessa toada, aponta que a ideia geral de ganho de capital está associada à existência de mais-valias advindas da alienação ou da disposição do bem.

Essa afirmação permite-nos isolar a questão do intuito regular de lucro ou especulação – relativos ao *Badges of trade* – da situação-base que atua na essência do ganho de capital: a existência de um bem e a verificação de sua mais-valia.

Percebe-se, portanto, que a noção do que venha a ser ganho de capital é anterior à noção de distinção evidenciada pela teoria do *Badges of trade*. As regras de averiguação da realização de uma atividade especulativa ou não são elementares para se analisar a existência de renda e proventos de qualquer natureza quando se tem uma distinção de regras de tributação que pode ou não resultar em distinção de carga tributária, mas não são relevantes na apuração do ganho de capital propriamente dito.

Para avaliar se houve ganho de capital primeiro vamos verificar se houve a mais-valia de um bem associado ao patrimônio. Esse bem deve sofrer uma avaliação que permita evidenciar que ele teve um aumento de valor. Se isso ocorrer, teremos o ganho de capital, o qual pode ou não ser tributado distintamente da renda ordinária e, portanto, ser avaliado dentro ou fora da atividade especulativa.

Na essência, o ganho de capital somente existirá se tivermos capital mais algo positivo passível de ser valorado economicamente. Sem a pré-existência de capital, o que se tem é renda ordinária derivada de outras fontes e sem a existência da valoração não há possibilidade de acréscimo patrimonial. A essa ideia basilar ele também acrescenta a noção corrente de manutenção do capital, que não pode ser ignorada na avaliação da mais-valia. Se houver qualquer detrimento não estamos diante de ganhos de capital, mas de perdas de capital (menos valias).

A primeira conclusão dessa ideia é a necessidade do capital. Sem esse previamente existente e vinculado ao patrimônio do sujeito não teremos esse tipo de tributo. Já a segunda conclusão remete-nos para a ideia de mais-valia ou menos-valia. E, por fim, a terceira conclusão é a necessidade de manutenção do capital antes, durante e depois da operação de tributação, para se ter a tributação da renda.

Sem a manutenção do capital não será possível haver ganhos. A tributação dos ganhos de capital, assim, somente ocorrerá quando houver o capital previamente vinculado ao patrimônio, puder ser confirmada a existência das mais-valias e, ao final, restar comprovada a manutenção do capital como existente antes da operação. A adoção do elemento da mais-valia

pressupõe primeiramente a possibilidade de existirem menos-valias também e que essas sejam consideradas para todos os fins de direito.

6.3.2 A mais-valia inerente ao ganho de capital

A análise das mais-valias remete-nos para o trabalho de Hercules Boucher. O autor cita que a noção de mais-valia está associada à ideia francesa dos ganhos de fortuna⁶³⁴, considerados como acréscimos patrimoniais de maneira gratuita.

A gratuidade é um elemento relevante para caracterização. Ela advém de um conceito resultante de circunstâncias naturais ou sociais voltadas para a utilidade. Como coloca Stuart Mill, são ganhos que ocorrem quando o titular está dormindo, sem trabalhar, correr riscos ou sem economizar.⁶³⁵ A gratuidade na valoração é elemento estrutural do ganho de capital.

Essa afirmação, na nossa visão, está correta. Claro que é preciso temperar a ideia da inexistência completa de trabalho ou de qualquer ação para se verificar a gratuidade. É possível você ter um ganho de capital decorrente da valorização de um imóvel diante de um trabalho humano também envolvido, como por exemplo no ornamento do jardim de uma residência, uma boa propaganda ou, até mesmo, pela manutenção do imóvel.

Hercules Boucher reconhece que algum trabalho humano relacionado com aquele bem objeto do trabalho sempre irá existir, mas estamos diante de uma questão de medida:

É difícil, porém, se não impossível, na maioria dos casos, traçar uma perfeita linha divisória entre o produto do capital e o simples resultado do esforço de trabalho. As utilidades econômicas não assumem nunca um valor por si próprias, mas, apenas em função do homem, e do fim para que este as destina; e não poderia imaginar, praticamente, pelo menos um só ganho de capital isento do trabalho humano.

[...] A distinção aventada, por conseguinte, é apenas uma questão *de medida*. Não existe rendimento derivado, pura e simplesmente, da posse de um capital, entendendo-se este na sua acepção econômica, de meio material aplicado à consecução da riqueza⁶³⁶.

Logo, poderá existir alguma interferência do trabalho humano, mas ela será sempre em menor medida, considerada irrelevante como elemento integrativo para apuração do novo

⁶³⁴ BOUCHER, Hércules. **Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro**. Tomo I, Parte Geral. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. p.134.

⁶³⁵ Idem. p. 134.

⁶³⁶ BOUCHER, Hércules. **Estudos de Imposto de Renda e Lucros Imobiliários**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1953. p. 139.

valor que se apresenta. De maneira mais direta e prática esse trabalho para gerar um ganho deverá também não implicar em um consumo total de valor de modo a suplantarem o ganho existente e nem alterar a estrutura do bem, sob pena de não mais ser visto como ganho de capital, mas como uma produção, industrialização etc.

Diante dessa concepção Boucher constrói uma classificação dos ganhos obtidos sem trabalho humano relevante segundo a qual os ganhos poderão ser de **causas gerais** ou de **causas específicas**. Os ganhos de **causa gerais** são os **imotivados** ou **gratuitos** e os **específicos** são os provocados pela atuação direta de **terceiros**, como o poder público.

Dentro dos específicos, classifica ainda entre os **direcionados** e os **não direcionados**. Os direcionados advêm de uma atuação pública com efeitos indiretos no valor da propriedade, mas que se voltam para um público determinado, como por exemplo as “obras e melhoramentos públicos de um interesse e direto e imediato para o particular”⁶³⁷, p. ex. construção de uma praça, noção lastreada na teoria do benefício. Os direcionados podem ser tomados como pressupostos para as contribuições de melhoria no ordenamento brasileiro (ou tributo equivalente em outros ordenamentos).

Já no caso dos não direcionados, há a ação genérica do Poder Público destinada a toda a coletividade. Esses seriam custeados pelos impostos diante da teoria do custeio dos gastos estatais, o que, em tese, evitaria o aumento do valor gratuito e, também, uma nova tributação. O grande problema na identificação dessa mais-valia está na construção de relação de causa e efeito, como, por exemplo, demonstrar que uma dada valorização ocorreu por passar ali uma avenida que era necessária primordialmente para melhorar o fluxo de carros existentes em uma dada localidade.

Os ganhos de capital pressupõem as causas gerais, diante de ganhos imotivados ou gratuitos. Nas causas específicas, as direcionadas somente serão tributadas por essa exação se não houver outro tributo que se predisponha a recolher esse signo de riqueza gerado, se existir, como a contribuição de melhoria, não será passível de tributação, a tomar ordenamentos que impedem a dupla tributação sobre o mesmo fato. Mesma situação ocorre com causas específicas não direcionadas, que permitem a tributação pelos impostos em geral, já ocorrendo o custeio e impacto por parte do contribuinte por outros meios.

Boucher ainda tem mais contribuições relevantes. Quando analisa a ideia de ganhos advindos da gratuidade observa que podemos ter também a sucessão, a doação, os ganhos de

⁶³⁷ BOUCHER, Hércules. **Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro**. Tomo I, Parte Geral. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. p. 127.

jogos, as plus-valias imobiliárias (ou também de bens móveis), bem como os lucros denominados extraordinários⁶³⁸ – muitas vezes denominados de lucros advindos de guerra.

Para bem analisar cada um desses fenômenos ele se vale do critério da existência do bem no patrimônio diante da soma dos bens existentes no patrimônio. Nesse caso, deve-se observar uma pequena distinção que na sua visão é relevante. Os bens que sofrem a mais-valia são aqueles que já integram o patrimônio, não os bens que são somados ao patrimônio por qualquer causa⁶³⁹. A soma de bens ao patrimônio irá gerar um acréscimo patrimonial e podem ser elementos de capacidade contributiva, mas não serão enquadrados na materialidade do ganho de capital.

Para esses bens, a avaliação terá o foco na oscilação do seu valor. Já para os bens que passam a integrar o patrimônio, não se terá propriamente uma mais-valia do bem em si, ou um ganho daquele capital específico, mas um aumento patrimonial pela nova relação jurídica existente.

A diferenciação é relevante para os ordenamentos que tributam a sucessão, doação, ganhos de jogos e os lucros extraordinários de maneira distintas e específicas, por meio de outras exações, com competências distintas e vedação de dupla tributação, como o brasileiro. Nesses casos, não se poderia falar de uma mais-valia específica do bem, mas de uma mais-valia gratuita patrimonial que não se configurando como ganho de capital poderia ser renda ou outra materialidade tributária.

É com base nessas distinções, por exemplo, que Henry Tilbery aponta que podemos observar três tipos de acréscimo de valor ao patrimônio que poderão ser capturados pela renda no Brasil. O primeiro são as mais-valias, benefício gratuito, fortuito e eventual sem qualquer contribuição ou atividade do proprietário; o segundo são os provenientes das entradas de patrimônio a título gratuito de novos bens decorrentes das heranças e doações; e terceiro o dos ingressos no patrimônio a título gratuito de novos bens decorrentes de ganhos de loteria, apostas e prêmios.⁶⁴⁰

Apesar da distinção servir para efetuar uma segregação das mais-valias como já colocada por Boucher, entre as duas últimas classificações não se observa uma distinção

⁶³⁸ BOUCHER, Hércules. **Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro**. Tomo I, Parte Geral. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. p. 127.

⁶³⁹ No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. Computo do ganho de capital na alienação de participações societárias por residentes no exterior em caso de investimento “misto”. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 49, 1989. p. 26.

⁶⁴⁰ TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 14.

relevante. Mas dentre as variações apresentadas por Henry Tilbery vamos entender como ganho de capital somente a primeira: as decorrentes de benefício gratuito, fortuito e eventual.

A ideia de avaliação do bem isolado dentro da esfera patrimonial primeiro e depois do patrimônio como um todo para se distinguirem os fenômenos apresenta-se na nossa visão mais acertada para a compreensão analítica do fenômeno.

Não significa que quando o ganho de capital estiver dentro da ideia de renda não haverá relevância do patrimônio, mas necessidade de uma avaliação lógica dos fenômenos. A mais-valia resultante no ganho de capital será aquela que se apresente com relação ao bem, como já enfatizado por Enrique Piedrabuena. Os demais acréscimos ao patrimônio servirão para demonstrar e atender ao acréscimo patrimonial, fundamento da tributação da renda em alguns países, mas que muitas vezes não permite se confundir com os ganhos de capital.

Logo, para se apurar os ganhos de capital em qualquer jurisdição devemos ter o foco no bem. Tais ganhos podem, em seguida, ser classificados como renda ordinária ou não, valendo-se da teoria do *Badges of trade* para uma divisão de níveis de tributação diante da carga econômica envolvida ou de mecanismos de apuração.

Ou seja, primeiro verifica-se o capital e se há ganho e, depois, avalia-se como o fenômeno será tomado pelo Direito Tributário, podendo estar ou não abrangido pela ideia de renda e, mesmo dentro dessa ideia, estar ou não diferenciado entre os tipos de renda quando considerado o plano internacional.

Ademais, também vamos observar como se dá a mais-valia, podendo dividi-la entre causa geral e causa específica. O pressuposto-base da tributação dos ganhos de capital ocorre diante das causas gerais. A específica, e dentro dessa a direcionada, ocorrerá somente quando não houver uma outra imposição prevista no ordenamento, não sendo possível se tributar a não direcionada, pois essa já é tributada e se baseia completamente na tributação como um todo.

Assim, teríamos nessa situação uma tributação sob uma causa da tributação, o que não teria uma causa gratuita e tenderia a violar a capacidade contributiva e gerar um efeito cíclico de pagamento do tributo para custear os gastos públicos, que por sua vez geram um aumento do valor do meu patrimônio e, por conta disso, pago mais tributo.

Esse último ponto defendido por Boucher como elemento que impede a tributação da mais-valia pode ser visto como causa natural de sua indução e, diante da teoria da incidência econômica do tributo, vir a ser tributado. No escopo do presente trabalho não repudiamos tal possibilidade, uma vez que ela estaria associada à ideia de investimento para crescimento econômico e tributação sobre esse crescimento, inexistindo uma situação de dupla tributação. Tal situação não seria capaz de afastar a gratuidade necessária na valorização, uma vez que essa

ainda existiria diante da ausência de comprometimento do patrimônio do particular para sua ocorrência.

Por outro lado, volta à cena a ideia da necessidade de existência de uma fonte. Essa fonte não é mais vista somente sob o aspecto estático, mas também sob o aspecto dinâmico, pois permite uma nova avaliação, seja na alienação ou em outros momentos determinados pela lei diante de certas circunstâncias.

Como bem coloca Hércules Boucher, a “alienação do capital não o destrói como fonte produtora”.⁶⁴¹ A mera conversão do capital possibilita a manutenção da fonte, agora sob outra forma. A manutenção da fonte é, portanto, pressuposto da tributação do ganho de capital, se não houver a manutenção da fonte teremos perdas e não ganhos de capital.

6.3.3 Perdas de capital

A noção micro de ganhos de capital como aqui apresentada carrega também a necessidade de se considerar ao mesmo tempo, por uma questão lógica, as perdas de capital.

Essas perdas podem ser verificadas como elemento relevante relacionado a um bem específico, com uma classe de bens (p.ex. carros) ou, ainda com relação ao patrimônio, quando será vista sob a ideia de acréscimos patrimoniais. Geralmente é vista como a ideia de depreciação, possibilitando a dedução presumida do valor de um bem com relação ao patrimônio. Seja como for, é comum a doutrina apontar que entre a depreciação e a valorização há uma interligação necessária⁶⁴², o que consideramos acertado.

Essa interligação mostra-se como relevante quando tomada no aspecto do patrimônio. É certo que se os ganhos de capital estiverem situados na ideia de renda, diante do conceito do acréscimo patrimonial deverão ser tomados como ganhos e perdas de capital.

Todavia, quando considerados isoladamente, sob outra materialidade, possibilitam a sua consideração isolada e a inexistência de correlação entre as perdas de capital e a capacidade contributiva patrimonial, apesar de quão estranho isso possa parecer sob uma ideia de justiça fiscal. O que se afirma é que no âmbito da política fiscal essa pode ser uma característica não observada para os ganhos de capital quando esses não forem renda, pela teoria do acréscimo patrimonial.

⁶⁴¹ BOUCHER, Hércules. **Estudos de Imposto de Renda e Lucros Imobiliários**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1953. p. 138.

⁶⁴² TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 37.

A consideração isolada não afasta a necessidade de preservação do capital considerando também os elementos que foram fontes de gastos com o objetivo de preservação do capital. Esses gastos também devem ser considerados na equação do ganho diante da necessidade de manutenção do capital.

Portanto, para verificação dos ganhos de capital devemos observar o bem em si, a existência da valorização desse bem diante de um marco temporal, a gratuidade dessa valoração, sem intervenção humana relevante, e a manutenção do capital. Existindo tais elementos teremos o ganho de capital. Já a análise da existência de renda irá depender de outros elementos que decorrem da competência constitucional imposta, das definições da Lei Complementar e da noção elementar de patrimônio, considerando os acréscimos e decréscimos desse.

Divide-se, portanto, em dois momentos lógicos a análise da incidência, qual seja, a alteração de valor do bem dentro da relação jurídica patrimonial, considerando os elementos negativos e positivos para tanto. Depois confere-se o impacto dessa positividade ou negatividade dentro da esfera patrimonial como um todo para aqueles ordenamentos que considerarem o ganho de capital como renda e tomam a renda como acréscimo patrimonial.

Passada essa ideia geral, vamos avaliar a ideia específica dos ganhos de capital no ordenamento brasileiro. Para tanto, vamos nos valer da teoria da Regra Matriz de Incidência Tributária, buscando uma noção geral para essa tributação no nosso país.

6.4 ASPECTOS GERAIS DO GANHO DE CAPITAL NO BRASIL

A nossa intenção é avaliar os aspectos gerais dos ganhos de capital no Brasil. Para tanto vamos dividir a nossa análise em cinco pontos distintos de acordo com a teoria de Paulo de Barros Carvalho denominada de Regra Matriz de Incidência Tributária. Essa análise vai considerar ainda os elementos relevantes diante da divisão apresentada por Gilberto de Ulhôa Canto entre pessoas físicas nacionais, pessoas jurídicas nacionais e pessoas físicas e jurídicas internacionais (os não residentes).

O foco é evidenciar os elementos gerais e comuns dessa tributação no Brasil, bem como colocar o seu correto enquadramento e apontar os contornos de concretização operada pelo legislador em face da ideia de ganhos e perdas de capital, bem como da ideia de renda.

Antes, é necessário lembrar o leitor que a hipótese é composta por três critérios. São eles o material, o temporal e o espacial. Tais critérios auxiliam no devido recorte para melhor

precisão da situação eleita como relevante para desencadear os efeitos jurídicos formadores da relação jurídica.⁶⁴³

Essa divisão dentro da hipótese serve para evitar a afirmação comum e equivocada de que a descrição objetiva do fato corresponde ao critério material da hipótese, enquanto são esses três elementos que correspondem à hipótese de incidência e demandam a avaliação específica de cada um dos seus critérios, bem como das suas razões de coimplicação.

A ideia da hipótese baseada nesses critérios é permitir a correta identificação da conduta, que condicionada em um dado espaço e tempo, possibilita a indicação do quê, quando e onde foi feito, para o correto desenho do fato jurídico tributário. Essas noções relacionam-se diretamente com a noção de vigência, validade e eficácia, como integração para se apurar a correção da descrição.

Já o consequente é composto pelos critérios pessoal e quantitativo. No primeiro teremos a indicação dos sujeitos que comporão a relação jurídica e no segundo a indicação da alíquota e da base de cálculo. A identificação de todos esses elementos permite a construção da relação obrigacional jurídica tributária⁶⁴⁴.

A definição de ganhos de capital antes de adentrarmos nas questões específicas do ordenamento brasileiro, evidencia a necessidade de vínculo de um bem com o patrimônio e que esse vínculo possa ser apreciável economicamente em dois períodos de tempo distintos, resultando na expressão de um aumento de valor (mais-valia).

O ganho de capital pode resultar ou não de uma classificação dentro da ideia geral de renda e pode ou não estar associado à noção especulativa ou de apoio de determinada atividade. O que se verifica é que esse elemento nuclear é a base da noção universal de ganho relacionado com um bem denominado de maneira genérica de capital.

Esse ganho pode ser, depois de existente, denominado renda ordinária, renda ganhos de capital, ter ou não um regime tributário e alíquotas distintas, bem como estar ou não relacionado à ideia de patrimônio. Cada um desses elementos adicionais trará outras considerações lógicas existentes nas regras da tributação dessa capacidade contributiva inerente ao ordenamento.

Logo, como resultado da saturação dos critérios da hipótese teremos o fato jurídico tributário e do consequente a relação jurídica tributária, demonstrando a integralidade da ideia de Kelsen sobre a relação entre hipótese e consequência como pilares do mundo jurídico.

⁶⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 319.

⁶⁴⁴ Idem. p. 347.

6.4.1 *Badges of trade* na tributação brasileira dos ganhos de capital

O fato de separarmos a ideia do *Badges of trade* para uma definição do ganho de capital não implica em relevar a sua importância. A teoria do *Badges of trade* impactou a construção do escopo legal da tributação dos ganhos de capital no Brasil. Atualmente a distinção basilar dá-se entre as pessoas físicas e as pessoas jurídicas. Em ambos os casos avalia-se a origem do acréscimo patrimonial.

Para as primeiras, há uma distinção se os resultados positivos advêm de frutos do trabalho ou do capital (renda trabalho ou do capital), ou ainda dos ganhos na alienação do capital, ganhos de capital⁶⁴⁵. Essa primeira ideia classifica como ganhos de capital as mais-valias resultantes da alteração do vínculo dos bens com o patrimônio que apresente resultado positivo, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei 7.713/1988 e art. 21 da Lei nº 8.981/1995⁶⁴⁶.

Todavia, o caráter especulativo também é relevante e pode impactar nessa classificação, mesmo que ocorra a alienação de bens ou direitos. Isso porque o art. 966 do Código Civil considera como empresa individual a pessoa que, mesmo que física, exerce profissionalmente qualquer atividade econômica organizada para produção ou circulação de bens e serviços.

Esse dispositivo pode ser lido em conjunto com o art. 41, § 1º, “b”, da Lei nº 4.506/1964 combinado com o § 1º do art. 27 do Decreto-Lei nº 5.844/1943, que equipara as pessoas físicas às pessoas jurídicas quando aquelas exercerem habitual e profissionalmente atividade econômica mediante venda de bens e serviços⁶⁴⁷.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF chancela o requisito da habitualidade e interpreta o exercício profissional da atividade econômica como o exercício de atividade e natureza comercial com a finalidade de lucro⁶⁴⁸.

⁶⁴⁵ TILBERY, Henry. **Lucro imobiliário das pessoas físicas, tributação e isenções**: comentário ao decreto nº. 1950/82. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1982. p. 154.

⁶⁴⁶ No mesmo sentido o art. 128 do RIR/2018. BRASIL. **Decreto nº. 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 18 out. 2022.

⁶⁴⁷ No mesmo sentido o art. 162, §1º do RIR/2018. Idem.

⁶⁴⁸ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Processo nº. 10865.001276/2002-69 (Quarta Câmara)**. As pessoas físicas que explorem habitualmente atividade econômica de natureza comercial e com a finalidade de lucro, mediante venda a terceiros de bens, equiparam-se a pessoas jurídicas para fins da legislação do imposto, sendo incabível a tributação dos rendimentos na pessoa física. Decisão nº. 104-22.202. Relator: Gustavo Lian Haddad. Brasília, 25 jan. 2007; BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Processo nº. 10680.010167/2002-09 (Terceira Câmara)**. A prática reiterada de atividade comercial exercida por pessoa física, com o objetivo de lucro, a equipara a pessoa jurídica. Decisão nº. 103-23.159. Relator: Paulo Jacinto do Nascimento. Brasília, 09 ago. 2007.

A dificuldade sempre estará em se averiguar o que vem a ser habitualidade e exercício profissional de atividade econômica com a intenção de lucro. O Decreto-Lei nº 1.381/1974, quando vigente, estabelecia que a habitualidade seria verificada quando se adquirisse mais de três imóveis no período de um ano ou mais de seis imóveis no período de três anos.

Atualmente, diante da inexistência de um parâmetro legislativo, a Solução de Consulta Cosit nº 147/2018 demonstra que a posição da Receita Federal do Brasil ainda é aberta, pois tenta caracterizar a habitualidade diante de operações não eventuais e a intenção de permanência e continuidade, situação que demonstra o casuísmo da situação e a prevalência do caráter comprovatório.

Já na pessoa jurídica a situação é distinta. O critério inicial para se verificar a existência ou não dos ganhos de capital é a escrituração contábil⁶⁴⁹, com foco no que se denominava de resultado de atos efetuados com bens do ativo permanente⁶⁵⁰. Talvez por isso Henry Tilbery afirme que a teoria do *Bagges of trade* não se aplique na pessoa jurídica no direito brasileiro⁶⁵¹. O que vamos verificar é que mesmo que se adote uma teoria contábil, o legislador pátrio ainda se vale de elementos de identificação da teoria inglesa para afirmar de modo subjacente que existe ou não uma atividade especulativa para fins de distinguir o que é e o que não é ganho de capital.

O art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 determina que os ganhos e as perdas de capital serão avaliados somente nas situações de alienação⁶⁵² ou liquidação de bens que estejam escriturados no ativo não circulante (antigo ativo permanente), classificados como investimentos, imobilizado ou intangível.

O Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamento Contábeis nº 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis (CPC 26) define no item 66 o que vem a ser ativo circulante como aquele que:

- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca

⁶⁴⁹ BIFANO, Elidie Palma. Aspectos Contábeis da Lei nº. 11.638/2007. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 53.

⁶⁵⁰ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ: Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 342.

⁶⁵¹ TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital das pessoas jurídicas**: comentários ao Decreto Lei nº. 1598/77. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1978. p. 24.

⁶⁵² Busca alargar a ideia de alienação para a desapropriação, baixa por perecimento, extinção desgaste, obsolescência ou exaustão.

ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Já o ativo não circulante terá uma classificação residual. Tudo que não estiver no ativo circulante – diante dos critérios acima mencionados – estará no ativo não circulante. A classificação apresentada, portanto, leva em conta dois elementos: o objeto da atividade da pessoa jurídica e a destinação e utilização do bem ou direito (ativo) diante de uma intenção prévia. Situação que, em tese, permite bens de natureza idêntica terem classificações contábeis distintas⁶⁵³.

Basta pensar em uma incorporadora que pode ter como objeto social a venda de imóveis, tendo vários imóveis classificados como ativo circulante, bem como ter o imóvel da sua sede classificado como ativo não circulante, diante da intenção de uso prolongado.

O Pronunciamento Contábil Básico (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro (CPC 00) diferencia receita e ganhos. A receita, primeiro, é tomada como gênero e classificada diante do resultado advindo do “curso das atividades usuais da empresa” e abrange as receitas “propriamente ditas” e os ganhos (item 4.29).

As receitas propriamente ditas são aquelas advindas das atividades usuais da empresa e podem ser tidas diante de uma variedade de nomes, como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties*, aluguéis.

Já os ganhos, podem ou não surgir no curso da atividade da empresa e não difere da natureza da receita, incluindo, mas não se limitando, os ganhos da venda de ativo não circulante.

José Antônio Minatel esclarece que, de maneira geral, há certa atecnia e confusão geral entre realidades distintas analisadas. A distinção entre as ideias de “receita” e “ganhos” recebe diferenciação sob o viés finalístico, uma vez que a primeira é a remuneração pelos negócios gerais da pessoa jurídica a segunda refere-se especificamente à apuração da mais-valia diante do confronto de valor de alienação e custo de aquisição, estando relacionado com as operações estranha às atividades normais.⁶⁵⁴

O § 2º do art. 222 do RIR/2018 afirma que os ganhos de capital ocorrerão diante das alienações de bens ou direitos classificados com investimentos, imobilizado ou intangível e de

⁶⁵³ ARAGÃO, Paulo Cezar; BENTO, Paulo Marcelo de Oliveira. Novo Conceito de Receita Bruta e Ganhos de Capital na Alienação de Bens do Ativo Não Circulante. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito Tributário, Societário e Reforma da Lei das S/A: Desafios da Neutralidade e a Lei nº. 12.973/2014**. v. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 434.

⁶⁵⁴ MINATEL, José Antônio. IRPJ e o conceito de receita. In: DONIAK JR., Jimir. **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 245.

aplicações em ouro não tributadas como rendas variáveis. Necessariamente deverão ser apuradas as diferenças positivas entre o valor da alienação e o valor contábil do bem.

Já o art. 215 da IN nº 1.700/2017 coloca que os ganhos de capital podem advir de três fontes. Primeiro, da alienação de participação societária permanentes em sociedades coligadas, controladas, e de participação societária que permaneçam no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições. Segundo, na devolução de capital em bens e direitos. E, por fim, na alienação dos ativos do não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda⁶⁵⁵.

Abrimos um parêntese para apontar que a reclassificação de bens do ativo permanente de pessoas jurídicas que estejam no regime de apuração do lucro presumido não é situação relevante para afastar os ganhos de capital *a priori*.

A matéria encontra controvérsia no âmbito administrativo⁶⁵⁶ e pode ser vista sob a premissa de que a ideia da classificação contábil de maneira binária pode ser ponto de partida, mas não pode ser determinante para a verificação do regime de tributação⁶⁵⁷, uma vez que há liberdade de escolha ao contribuinte sobre a destinação do seu imóvel, seja sob a perspectiva comercial, seja sob a perspectiva contábil⁶⁵⁸. Ademais, também é possível argumentar que o § 14 do art. 215 da IN nº 1.700/2017 é ilegal por extrapolar as previsões legais que ele visa regulamentar⁶⁵⁹.

Para a alienação de participações societárias, seja ou não no mercado bursátil, o ganho de capital existirá para todas as pessoas físicas e jurídicas que não tenham atividade financeira (art. 72 da Lei nº 8.981/1995), situação que também confirma a utilização da teoria para classificar se estamos dentro de uma tributação específica dos ganhos de capital⁶⁶⁰.

⁶⁵⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto de renda das empresas: tributação lucro presumido (IRPJ e CSLL)**. São Paulo: MP Editora, 2021.

⁶⁵⁶ Cf: Solução de Consulta COSIT nº. 7/2021; Parecer Normativo (PN) CST nº. 347/1970; Solução de Consulta COSIT nº. 251/2018; Solução de Consulta COSIT nº. 254/2014; Acórdão do CARF nº.1301.003.022 (2018); Acórdão CARF nº. 1402.003.859 (2019); Acórdão do CARF nº. 1302.002.327; Acórdão do CARF nº. 1402-002.874 (2018); Acórdão do CARF nº.1402-004.061 (2019); Acórdão do CARF nº. 1102-001.085 (2014) e Acórdão do CARF nº. 1401-001.225 (2014).

⁶⁵⁷ ZANELLA, Gabriela Bittencourt; HOLANDA, Rodrigo Schwartz. Anotações sobre a classificação contábil de imóveis e os reflexos tributários no lucro presumido. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 3, 2021. p. 114.

⁶⁵⁸ GONÇALVES, Alexandre Tadeu Navarro Pereira; DIAS, Rodrigo Antônio. **Tributação das operações imobiliárias**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2022. p. 91.

⁶⁵⁹ Sobre a competência regulamentar em matéria tributária cf: KOURY, Paulo Arthur Cavalcanti. **Competência regulamentar em matéria tributária: funções, limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

⁶⁶⁰ MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Regime Jurídico-tributário das participações societárias – Ganho de Capital, Juros sobre o Capital Próprio e Dividendos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord). **O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 416.

Em todas essas situações o que se tem é uma clara distinção classificatória na alienação do bem. Quando esse não tiver uma destinação especulativa ligada com a atividade da empresa estaremos diante dos ganhos de capital e, assim, é possível afirmar que a teoria do *Budges of trade* ainda é utilizada no Brasil como medida distintiva para se verificar se houve ganhos de capital, isso é, para verificação da mais-valia.

O critério contábil, apesar de relevante, vem para reforçar a utilização dessa teoria na pessoa jurídica; as hipóteses genéricas de definição de habitualidade e especulação servem para equiparar as pessoas físicas às pessoas jurídicas.

De um modo geral essa teoria e tais critérios são relevantes para se apontar a existência dos ganhos de capital.

6.4.2 Aspectos gerais relacionados com o critério material

O critério material deve ser visto “liberado das coordenadas de espaço e tempo”, como lembra Paulo de Barros Carvalho.⁶⁶¹ O isolamento é necessário à precisão demandada pela devida compreensão. Esse critério é composto de um verbo pessoal e de predicação incompleta.

Como o ganho de capital brasileiro está associado à noção de renda, a nossa visão, já explicada no presente trabalho, é de estarmos diante do verbo aferir e do complemento renda e proventos de qualquer natureza, pressupondo as noções de ganho de capital acima apresentadas.

Como tomamos a posição de considerar proventos de maneira específica diante da matriz constitucional, como pensão, verbas decorrentes de aposentadoria etc., os ganhos de capital estão previstos dentro da ideia lata de renda – e não de proventos – conceituada pela teoria do acréscimo patrimonial, aceita pelo STF⁶⁶². Nessa perspectiva, o critério material será composto pelo verbo auferir e pelo complemento renda.

Observe, portanto, que o fato de o capital ter gerado ganho diante da sua alienação com mais-valia, verificada diante da comparação em um espaço de tempo satisfaz um dos elementos (acréscimos) da complexa fórmula para se verificar se existe ou não renda.

Por parte da fórmula, não há na situação “ganho de capital” uma suficiência para incidência tributária relacionada com a renda. Inexiste, portanto, uma materialidade tributária na verificação dos ganhos de capitais, quando avaliado de maneira isolada.

⁶⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 320.

⁶⁶² Certo de que quando avaliamos a ideia ampla de renda diante do inciso I do art. 43 do CTN verificamos que a definição ali exposta não permite a tributação dos ganhos de capital no ordenamento brasileiro.

Célia Murphy afirma que os ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza possuem RMIT própria, o que pressupõe existir uma materialidade⁶⁶³. Apesar de reconhecer que a tributação dos ganhos de capital está devidamente positivada de maneira própria, em análise mais acurada consideramos que essa estruturação é ilegal, uma vez que não poderia ter autonomia por se tratar de imposto sobre a renda que demanda outros elementos para se verificar a materialidade.

O que notamos é que o fenômeno dentro dessa realidade estrutural deve ser avaliado para se saber quando ele permitirá realizar acréscimos ou decréscimos ao patrimônio e, assim, impactar na apuração da base de cálculo e na materialidade da renda para fins de tributação.

A noção específica do ganho de capital no Brasil pode ser vista de duas maneiras na doutrina de Rubens Gomes de Sousa. Primeiro, ele define ganho de capital como “ganhos decorrentes da alienação de bens patrimoniais [...] de bens que o contribuinte não utiliza normalmente no fundo de comércio ou objeto de seus negócios”.⁶⁶⁴ Observe que Rubens Gomes de Sousa traz tanto uma definição específica, quanto galgada na teoria do *Badges of trade*, na segunda parte da citação.

Em outra passagem a noção de ganho de capital é colocada pelo mesmo autor como “resultados diferenciais de operações permutativas”⁶⁶⁵, podendo apresentar como resultado o valor igual, menor ou maior. A primeira situação evidencia uma condição neutra, sem qualquer análise do ganho; a segunda uma perda de capital, que pode ou não ser dedutível e no terceiro caso há a ideia de ganho passível de tributação.

Apesar das divergências descritivas as duas definições conversam, primeiro para reafirmar a necessidade já colocada de vínculo do bem como o patrimônio. Depois, para reafirmar que somente existirá ganho de capital diante das operações permutativas com diferenciais positivos.

Não é outra a visão de Heleno Torres, para quem a definição do ganho de capital está na “diferença entre o valor da realização – venda, transferência, alienação, etc. – e o custo de aquisição em reais [...]”.⁶⁶⁶ Essa definição foi usada por José Antônio Minatel para afirmar dois

⁶⁶³ MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 247.

⁶⁶⁴ SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de renda e desapropriação. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 9, 1969. p. 154.

⁶⁶⁵ SOUSA, Rubens Gomes. Tratamento tributário dos títulos de renda fixa. *In*: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). **Parceres – 3: Imposto de Renda**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976. p. 279-281.

⁶⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. A tributação dos não-residentes no Brasil: o regime fiscal dos dividendos, juros, royalties e ‘capital gains’. *In*: UCKMAR, Victor (Coord.). **Corso Di Diritto Tributario Internazionale**. Padova: CEDAM, 1999. p. 33.

elementos básicos na ideia de ganhos de capital: “(i) a existência de alienação de investimentos patrimoniais, ou seja, negócio com bens de uso; e (ii) a necessidade de apuração de resultado positivo em cada negócio pelo confronto dentre o valor da alienação e o custo do direito transferido.”⁶⁶⁷

Essas três visões, que não distinguem muito entre si, permitem-nos concluir que a ideia de ganho de capital está associada, antes de se avaliar a atividade especulativa ou não, à necessidade de ocorrer alienação de um bem e que essa alienação gere um resultado positivo, considerando o valor de alienação e o custo de aquisição.

Logo, tanto a noção de alienação, quanto a noção de resultado positivo diante do valor de alienação e custo de aquisição serão relevantes para se verificar a existência dos ganhos de capital.

A situação que deve ficar evidente é que por ideia geral os ganhos de capital no Brasil ocorrem com a realização de operações permutativas diante de valor a maior no resultado.

Como já analisamos, o conceito lato de ganhos de capitais na percepção de Enrique Piedrabuena pode se dar tanto com a alienação quanto com a disposição dos bens. Essa segunda ideia – disposição dos bens –, apesar de possível, não nos parece aceita – recepcionada – pela ideia contida no ordenamento jurídico brasileiro, diante da noção geral da capacidade contributiva e da ideia de oscilação do valor dos bens no tempo diante do vínculo patrimonial. Vamos avaliar melhor quando abordarmos a valorização dos bens na pessoa jurídica, na tentativa de tributação do ajuste a valor justo.

Para além dessa ideia, é preciso se atentar ao fato de que a apuração do ganho de capital feita deve receber uma roupagem de renda, situação que determina uma segunda razão de verificação, analisando se as suas ideias inerentes, princípios etc., foram observadas.

Essa segunda razão de análise traz consigo elementos de conta outros, próprios da ideia de renda e associados à necessidade de ganhos patrimoniais gerais (acréscimo patrimonial), o que implica em necessariamente receber tanto os resultados positivos, quanto os resultados negativos advindos da alienação para se considerar se existiu ou não renda⁶⁶⁸. Por isso, antes de se considerar a renda é preciso apurar os ganhos e perdas de capital.

Logo, considerando a ideia de renda como o resultado positivo decorrente de certas entradas e certas saídas em um dado período de tempo, os ganhos de capital são um dos

⁶⁶⁷ MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 112.

⁶⁶⁸ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Imposto Sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018. p. 227.

elementos de possível impacto nas entradas, podendo a operação de alienação representar também perdas de capital e representar impactos nas saídas. Essa relação dos ganhos e perdas de capital com a ideia de renda deve apresentar uma noção de simetria e coimplicação. Toda vez que os resultados positivos impactarem na verificação do acréscimo, os resultados negativos também deverão ser considerados.

Há, portanto, duas contas necessárias. Uma primeira é interna. Somente existirá ganho de capital se tivermos resultado positivo diante do custo de aquisição e do valor da alienação. Para essa determinação é necessário observar o custo de ingresso do bem no patrimônio, bem como aqueles que foram realizados para preservação, manutenção e melhoramento desse bem. Se o resultado for negativo, teremos perdas de capital e não ganhos de capital.

Passada essa fase, temos a conferência geral da renda. Nessa nova conta, para além dos resultados da alienação do capital, teremos também outros fatores positivos e negativos para a verificação do acréscimo patrimonial.

Na situação de manutenção do valor de capital a operação patrimonial será neutra e nas situações de perda de capital ela será negativa e por um ideal de coerência e simetria entre os bens e os direitos relativos ao patrimônio deve-se também permitir os decréscimos patrimoniais.

A operação de aferição da alienação de capital é um elemento prévio para se verificar qual o papel desse fato na composição da base de cálculo do elemento renda passível de tributação no Brasil.

O critério material da renda permanece inalterado e terá dentre as suas mais variadas facetas a possibilidade da alienação de um bem tomado como capital gerar um resultado positivo, negativo ou neutro na conta geral de verificação da renda.

A verificação dos elementos da conta resultante na renda relacionados com a base de cálculo é que permitirá avaliar se ocorreu o ganho de capital – aumento de valor patrimonial de um bem – e qual o seu papel na verificação da renda.

A necessidade constante de avaliação da operação isolada – parte – e da alteração patrimonial geral – todo – é que permitirá compreender completamente o fenômeno e avaliar o que vem a ser ganho de capital.

Assim, inexistente um critério material para os ganhos de capital. A ideia de materialidade para fins de incidência do imposto de renda não está associada à noção de ganhos de capital porquanto esse são um dos elementos que irão interferir na averiguação da existência de renda.

Analisando o fenômeno do ganho de capital específico como um dos elementos da renda, esse somente irá ocorrer se no caso de alienação de bens do patrimônio houver diferença

positiva entre o valor de alienação e o valor de aquisição, preservação, manutenção e melhoramento do bem.

6.4.2.1 A impossibilidade da tributação isolada e definitiva

A tributação será isolada quando se consideram certos fatos econômicos dotados de relevância jurídica como necessários e suficientes para a ocorrência da hipótese de incidência – notadamente o critério material – para se auferir renda e proventos de qualquer natureza. Ela será, por outro lado, definitiva quando não impactar na apuração geral da “renda e proventos de qualquer natureza”, sendo tomada de maneira consolidada quando da sua consideração isolada.

A constatação que se tem é que o ganho de capital é um dos elementos relevantes para a consideração da renda (necessidade), mas não apresenta suficiência para a sua tributação (suficiência).

Essa situação faz concluir que a consideração isolada ou definitiva desse fenômeno, sem qualquer possibilidade de inserir os resultados na conta posterior da renda, impede a tributação da renda e leva esse fato econômico para a tributação de outra materialidade, situação que deságua em completa inconstitucionalidade.

Primeiro, é preciso distinguir que o ganho de capital não é receita. Essa diferenciação é relevante tanto para as pessoas físicas quanto para as pessoas jurídicas. Para as pessoas físicas, porque a materialidade receita, apesar de ser usada indiscriminadamente pelo legislador ordinário, não representa em muitos casos renda, pois enquanto aquela se estabelece como quaisquer recebíveis descompromissados, essa é resultado positivo de certas entradas e certas saídas, considerando o acréscimo patrimonial. Mas quando avaliamos de maneira isolada os ganhos de capital é preciso ter em mente que esse também determina uma conta isolada anterior.

Para a pessoa física podemos ainda distinguir a ideia de rendimento da ideia de renda, como já abordado neste trabalho. Rendimento refere-se somente a ingresso, sem qualquer avaliação temporal⁶⁶⁹ ou dos fatores positivos e negativos e, por isso, não é materialidade de “renda e proventos de qualquer natureza”. Nesse diapasão, qualquer referência isolada, em separado ou definitiva do rendimento, sem considerar as demais contas da renda e proventos

⁶⁶⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2-3.

será tomada de maneira diferente do pressuposto de competência da renda e proventos e não poderá ser vista como materialidade de tributação.

Segundo, porque na pessoa jurídica a distinção também é relevante diante do mecanismo de consideração de atividade e das implicações fiscais para a determinação do lucro, bem como de outras tributações. Os ganhos de capital, como fenômeno isolado, deverão ser avaliados diante das operações estranhas às atividades da pessoa jurídica (teoria do *Badget of trade*) e devem ser apurados diante das contas necessárias à verificação do ganho e das contas necessárias à verificação da renda.

Logo, o ingresso de receitas seja na pessoa física seja na pessoa jurídica impede qualquer consideração para fins de Imposto de Renda estanque quando há ganhos de capital e não podem ser tomados pelo mero recebimento, sem a necessária consideração da conta existente.

Uma tributação isolada focada na receita recebida da alienação sem considerar os custos dessa alienação diante de uma operação de ganhos de capital irá desvirtuar a operação e violar a competência outorgada pela constituição.

A tributação do ganho de capital aplicado na pessoa física, por exemplo, é operada de maneira isolada, não se comunicando com a apuração dos demais rendimentos percebidos no ano. Isso porque o § 2º do art. 21 da Lei nº 8.981/1995⁶⁷⁰ determina que os ganhos de capital serão apurados em separado e os valores ali verificados como resultado não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual.

Esse complexo de elementos positivos caracterizadores do tributo permite afirmar que o § 2º do art. 21 da Lei 8.981/1995 apresenta-se como inconstitucional⁶⁷¹, pois embora respeite a verificação dos custos de aquisição em face do valor de alienação, não respeita a ideia de renda erigida na Constituição.

A situação também ocorre nas pessoas jurídicas que optam pelo regime de tributação do Simples Nacional. Em situações como tais a tributação ocorrerá de maneira definitiva e não estará dentro do escopo de tributo englobado por esse regime especial de tributação.⁶⁷²

⁶⁷⁰ Art. 21, § 2º. *Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.* A redação está repetida no §2º do art. 18 da Lei nº. 8.134/90.

⁶⁷¹ MCNAUGHTON, Charles Willian. **Curso de IRPF**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 399.

⁶⁷² Cf: §1º, Inciso VI do art. 13. BRASIL. **Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006**. (Republicação em atendimento ao disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.) Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 18 out. 2022.

A tributação isolada do ganho de capital quando analisada de maneira genérica em nada confronta com as noções acima apresentadas de ganho de capital. Todavia, não se sustenta sob nenhuma perspectiva diante das noções de renda. Como já defendido, os ganhos de capital estão dentro da materialidade renda no nosso ordenamento e para ser de possível ocorrência deverá respeitar as condições eleitas pelo legislador como necessárias para a sua implementação.

Nesse sentido, a tributação dos ganhos de capital de maneira definitiva não observa a generalidade geral, sob o aspecto da igualdade, pois teremos situações entre uma pessoa que só recebe renda advinda do ganho de capital e de outra pessoa que recebe renda do trabalho, do capital ou da combinação de ambos. Essa distinção não é permitida pelo nosso ordenamento.

Também violará a generalidade específica, pois teremos uma diferenciação não justificada constitucionalmente entre os tipos de renda existentes. No mesmo sentido, também violará a universalidade diante da uniformidade de consideração dos elementos de mutação patrimonial, pois esse tipo de tributação obstará a verificação nuclear da ideia de renda quando observada a ideia de patrimônio, alterando também a ligação desses elementos com a progressividade necessária à renda no ordenamento brasileiro.

Violando essas duas noções também viola a noção pressuposta necessária para aplicação da progressividade, pois mesmo se aplicando alguma progressividade na tributação, como ocorre na previsão do art. 21 da Lei nº 8.981/1995, a maneira definitiva, isolada ou em separado de tributação irá desencadear uma progressividade virtual, vez que não considera todo patrimônio⁶⁷³.

Por fim, também violará a ideia de pessoalidade arraigada na noção de renda, pois permitirá azos de uma tributação de caráter real onde se deveria ter uma maximização da capacidade contributiva e uma consideração essencialmente pessoal do tributo,⁶⁷⁴ o que também viola a ideia de patrimônio como elemento inerente à ideia de renda.

A doutrina costuma fazer duas ressalvas para demonstrar a possibilidade de tributação isolada, definitiva ou em separado. Luiz Cesar Souza de Queiroz⁶⁷⁵ e Celia Maria de Souza Murphy defendem que em situações excepcionais, de impossibilidade ou opção, é possível estabelecer esse tipo de tributação. Os autores sustentam como possibilidade fática a tributação

⁶⁷³ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 63.

⁶⁷⁴ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 1.256.

⁶⁷⁵ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Imposto Sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018. p. 253; MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 247.

daqueles que não têm domicílio no território nacional que auferem rendimentos no Brasil e os rendimentos pagos a quem tem título ao portador.

Vamos trabalhar essa ideia melhor na parte do não residente. Mas é importante consignar que deve se avaliar a ideia de impossibilidade diante das atuais questões tecnológicas que vivemos nos tempos atuais e mesmo assim verificar se a reserva do possível permite o desvirtuamento da noção de renda, com o quê não concordamos.

A possibilidade de verificação da situação concretizada como pressuposto relevante para a tributação é relevante. Se não for possível, ainda, averiguar se existe renda – comprovar – não existirá tributação. A ideia de possibilidade ou impossibilidade, portanto, não pode ser alegada como situação apta a justificar a tributação.

Ultrapassada a análise das questões relacionadas com a materialidade desse tipo de tributação vamos avaliar o fenômeno ganhos de capital como um elemento que pode apontar tanto positividade quanto negatividade quando considerado com um dos elementos aptos a evidenciar a renda para fins de tributação.

Basicamente, para além das questões acima evidenciadas e tomando como elemento central a mais-valia ainda sobrevém observar (i) em que momento podemos apurar se há o ganho de capital? (ii) como se verifica a ocorrência da mais-valia? (iii) onde essa mais-valia ocorre e quem é competente para capturar esse signo presuntivo de riqueza? (iv) quem deve pagar esse tributo?

Vamos relacionar esses questionamentos com a ideia dos demais critérios das RMIT do Imposto de Renda no Brasil, realizando um comparativo e apontando algumas situações que geram debate. Logo, vamos verificar sob a ideia de **critério temporal** quando ocorrem os ganhos de capital; sob a ideia do **critério espacial**, onde se opera o ganho e quem pode cobrar tributo sob esse signo presuntivo de riqueza; sob a ideia do **critério quantitativo**, como chegar na base de cálculo e como se dá a questão da alíquota; por fim, sob o aspecto do **critério pessoal**, quem deve pagar o referido tributo.

6.4.3 Aspectos gerais relacionados com o critério temporal

O critério temporal determina o “preciso instante”⁶⁷⁶ em que acontece a ação verbalizada e predicada no critério material. Ressaltamos que não se trata de uma análise da

⁶⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 327.

eficácia da lei no tempo. Em muitas legislações a utilização da expressão fato gerador se identifica com o critério temporal, pois indica o “quando”, o “momento”, a consumação de uma dada situação que será tomada como relevante para a implicação da relação jurídica tributária.

No tocante ao ganho de capital a noção que defendemos no presente estudo é de que em vez de termos uma materialidade, temos uma verificação algébrica de um dos elementos que terão relevância na verificação da materialidade renda, que por sua vez demanda uma segunda verificação algébrica.

Por isso, necessário evidenciar que, assim como não existe um critério material para os ganhos de capital, também inexistem qualquer critério temporal, pois partimos da conclusão de que esse tributo não detém – ou não deveria deter – uma RMIT própria, principalmente pela impossibilidade de sua tributação isolada e definitiva.

Por isso, uma primeira distinção entre o momento da incidência do tributo renda e o período de apuração da sua base de cálculo é relevante⁶⁷⁷. Não se pode admitir qualquer apontamento que outrora foi tomado como tradicional da existência de fatos complexos ou complexivos. Afinal, como sempre lembra o professor Paulo de Barros Carvalho em suas aulas sobre os fatos jurídicos, citando Teixeira de Pascoaes, o “mundo é mundo por um triz”⁶⁷⁸. Antes não é nada e depois temos tudo.

Para renda temos, portanto, o momento em que se verificará se existe o fato jurídico relevante tributariamente e o período de tempo que dará guarida a esse fato e demonstrará diante das contas necessárias, suficientes e legalmente previstas os valores patrimoniais adicionados e subtraídos para se poder afirmar que existiu renda.

Dentro desse período de tempo é que estão estabelecidos os ganhos de capital como um dos elementos possíveis de impactar nessa conta. Mas para que se dê a sua existência é necessário que se possa averiguar o momento em que tal apuração específica pode ser feita.

A questão que se apresenta é quando será apurado o ganho de capital para se poder averiguar se houve resultado positivo que possa integrar a equação matemática para identificação da renda. Isso remete-nos à necessidade de avaliar a ideia de realização, mas com a particularidade de que essa para o ganho de capital ocorre quando há a alienação do bem.

⁶⁷⁷ PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo**. Noeses: São Paulo, 2019. p. 187.

⁶⁷⁸ PASCOAES, Teixeira de. **O Homem Universal e Outros Escritos**. Lisboa: Assírio & Alvim, 1993. p. 18-19.

6.4.3.1 A alienação como realização e medida estrutural do ganho de capital

A política fiscal depara-se diuturnamente com a questão da realização em matéria de imposto de renda e, principalmente, com a ideia de ganhos de capital. Existem várias questões práticas envolvidas, como a questão da liquidez, a dificuldade de avaliação do bem⁶⁷⁹, os impactos inflacionários⁶⁸⁰, as dificuldades administrativas em operar tais avaliações, bem como avaliações econômicas de que a possibilidade de se valer desse instrumento, causando o que se denomina de efeito de retenção gera ao mesmo tempo uma vantagem competitiva⁶⁸¹ em termos de fluxo de caixa e uma redução das transações nos mercados de capitais.⁶⁸²

Não é à toa que muitos países diante de uma ideia geral e tradicional da necessidade de realização somada ao problema de inflação acumulada nos bens buscam incentivar, por meio de uma tributação menor, a ocorrência da realização dos ganhos de capital⁶⁸³.

A posição tradicional de Henry Simons⁶⁸⁴ é de afirmar que a prática justifica a necessidade de realização para se ter esse tributo, situação também confirmada por Joseph Stiglitz⁶⁸⁵. Kevin Homes⁶⁸⁶ avalia que existe uma preponderância histórica desse modelo⁶⁸⁷, o que faz com os modelos de acréscimo estanque ou virtuais sejam sempre afastados pelas dificuldades política, de mensuração ou liquidação⁶⁸⁸, apesar de possíveis⁶⁸⁹ e talvez até desejáveis em termos de arrecadação.

Avaliamos a situação como fizeram Klaus Tipke e Joachim Lang⁶⁹⁰. O núcleo da tributação sobre a renda está no acréscimo patrimonial, que evidencia capacidade contributiva. Esse acréscimo patrimonial ocorre com a valorização dos itens do patrimônio. Tais itens sofrem

⁶⁷⁹ FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 201 e SHAVIRO, Daniel. An efficiency Analysis of Realization and Recognition Rules Under the Federal Income Tax, 48 Tax L. Rev. 1 (1992). In: CARON, Paul; *at all* (Coord.). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati: Anderson, 1997. p. 217.

⁶⁸⁰ STIGLITZ, Joseph E. **La economía del sector público**. 3. ed. Traducción de Esther Rabasco y Luiz Toharia. Barcelona: Luis Antoni Bosch / Novoprint, 2000. p. 644.

⁶⁸¹ FREEDMAN, Judith. *Op. cit.*, 2005. p. 201.

⁶⁸² SØRENSEN, Peter Birch. From the Global Income Tax To the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in The Nordic Countries. **Int Tax Finan**. University of Copenhagen, n. 1, 1993. p. 14.

⁶⁸³ STIGLITZ, Joseph E. *Op. cit.*, 2000, p. 643.

⁶⁸⁴ SIMONS, Henry. **Personal Income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago: Chicago University Press, 1938. p. 153.

⁶⁸⁵ STIGLITZ, Joseph E. *Op. cit.*, 2000, p. 635.

⁶⁸⁶ HOLMES, Kevin. **The Concept of Income: a multi-disciplinary analysis**. IBFD: Amsterdam, 2000. p. 224.

⁶⁸⁷ Idem. *Ibidem*.

⁶⁸⁸ SHAVIRO, Daniel. An efficiency Analysis of Realization and Recognition Rules Under the Federal Income Tax, 48 Tax L. Rev. 1 (1992). In: CARON, Paul; *at all* (Coord.). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati: Anderson, 1997. p. 217.

⁶⁸⁹ TAVARES, Tomás Cantista. **IRC e Contabilidade: da Realização ao Justo Valor**. Coimbra: Almedina. 2011. p. 32.

⁶⁹⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. I. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. p. 215.

naturalmente oscilação de valor no tempo, sempre demonstram uma valoração econômica latente, virtual.

Ela é em sua essência hipotética, valorativa e subjetiva. A confirmação da avaliação somente se dá com a alienação, que confirma, na maioria dos casos, o valor efetivo e atualizado do bem diante do mercado e das condições de venda.

A discussão entre a alienação e avaliação periódica se estabelece no ganho de capital diante dos efeitos causados. Por um lado, a ideia de realização tem como ponto negativo a progressividade – gravando o acréscimo de vários períodos de uma só vez – e como ponto positivo o respeito à capacidade contributiva e a facilidade de fiscalização. Lado outro, a avaliação periódica tem como ponto negativo os custos de avaliação fiscalizatórios, suposta iniquidade e violação da capacidade contributiva e como ponto positivo o suposto respeito à progressividade.⁶⁹¹

A nossa visão caminha no sentido de afirmar que a alienação é necessária para que você saiba se houve ou não o ganho de capital. Considerando que os bens (relações jurídicas) oscilam de valor no correr do tempo e que esses bens estão vinculados ao patrimônio do sujeito o fim da oscilação na perspectiva do sujeito que detém o bem só ocorre quando esse bem é extraído do patrimônio.

É claro que a variação do valor econômico dos bens é infinita na sua existência. Todavia, para fins de relevância tributária, ela só é tomada enquanto o bem estiver associado ao patrimônio do contribuinte. Logo, é preciso uma situação derradeira e essa situação para fins de verificação concreta dos ganhos de capital é a alienação. Sem ela, sem esse fim do vínculo do bem com o patrimônio, aquele fato considerado tem um grau de presunção que não se pode admitir, para fins de capacidade contributiva.

Fernando Zilveti afirma, inclusive, que em matéria de renda a realização foi situação relevante para a configuração do fato gerador quando da estruturação do CTN, confirmando com mais força a ideia da realização como alienação para que se possa apurar o ganho de capital para composição da renda⁶⁹². Novamente, o conceito macrotributário no qual está inserido o ganho de capital irradia notas na ideia micro causando completa influência na sua definição estrutural.

Não desconsideramos que a contribuição de melhoria, por exemplo, em nosso ordenamento permite a tributação sem qualquer alienação, considerando a mais-valia de

⁶⁹¹ TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 25.

⁶⁹² ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 236.

maneira hipotética e especulativa, prescindindo de qualquer alienação, repita-se, para confirmação do valor. Mas sobre esse tributo basta afirmar que ele nunca foi implementado em nosso país por completa falta de praticidade, principalmente diante da dificuldade de saber qual é esse novo valor do imóvel; em outras palavras, a dificuldade está exatamente em identificar o acréscimo patrimonial nessa relação estática com o patrimônio.

Logo, a alienação⁶⁹³ será o elemento temporal que permitirá avaliar se há mais-valia apta a integrar a conta necessária para a existência de ganho de capital, por sua vez apto a impactar positivamente os ingressos necessários para a construção da materialidade renda e proventos de qualquer natureza.

É interessante notar que o art. 13 da Convenção Modelo da OCDE também prevê a ideia de alienação como medida para se verificar o momento em que ocorrem os ganhos de capital⁶⁹⁴. No sistema tributário brasileiro a necessidade de alienação para se verificar os ganhos de capital está positivada tanto para as pessoas físicas quanto para as pessoas jurídicas.

O § 2º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 aponta que o ganho de capital ocorrerá em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza e no § 3º essa ideia é reforçada na afirmação de que serão consideradas para a verificação dos ganhos de capitais as operações de alienações a qualquer título. A necessidade de alienação para as pessoas físicas também está prescrita no art. 128 do Decreto nº 9.580/2018.

Para as pessoas jurídicas a previsão legal para se considerar a alienação como elemento estrutural do momento de verificação do ganho de capital está prevista no art. 31 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que também estabelece que o ganho de capital estará somente no resultado da alienação, situação que é reforçada pelo item nº. 17 da exposição de motivos do mesmo texto normativo⁶⁹⁵.

6.4.3.1.1 Definição de alienação

A ideia de alienação está prevista, em um primeiro momento, no Código Civil em seus

⁶⁹³ Há autores, entretanto, que situam a alienação no critério material na conceituação do ganho de capital: “diferença entre o valor de alienação de um bem ou direito e seu custo de aquisição.” MCNAUGHTON, Charles Willian. **Curso de IRPF**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 401.

⁶⁹⁴ OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. Acesso em 01 ago. 2022.

⁶⁹⁵ “17. O projeto adota a orientação geral de submeter os ganhos de capital ao imposto somente quando realizados, isto é, quando a pessoa jurídica tem condições financeiras de suportar o ônus tributário.” A necessidade de alienação também é confirmada por Edmar Oliveira de Andrade Filho. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 164.

artigos 86, 307, 386, 443, 447, 459, 533, 1.245, § 1º e 1.275 etc. O Código trata alienação como gênero de negócio jurídico que está adstrito à duas pessoas que transferem um bem diante de um ato de vontade.⁶⁹⁶

Veja que a ideia de alienação no Código Civil a coloca como gênero de negócios jurídicos entre duas pessoas diante de um ato de vontade⁶⁹⁷ que transfere um dado bem, excluindo da ideia de alienação, por exemplo, as situações de desapropriação, conforme se verifica no art. 1.275⁶⁹⁸.

Essa noção de alienação já afasta de logo duas situações. Primeiro, a desapropriação, por disposição expressa do Código; segundo, as promessas de compra e venda, evidenciando completa invalidade das disposições nesse sentido tanto tidas no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988, quanto no art. 31 da Decreto-Lei nº 1.598/1977, que tentam alargar o conceito de alienação contido na área cível⁶⁹⁹.

Na situação de desapropriação não há ato de vontade no negócio jurídico e na promessa de compra e venda, não há, ainda, transmissão da propriedade⁷⁰⁰. Situação distinta ocorre na adjudicação ou alienação judicial, pois nesses casos houve manifestação de vontade de firmar o negócio jurídico, sabendo-se que poderia a parte adversa exigir o cumprimento de tal negócio por meio de expropriação de bens.⁷⁰¹ Também não está adstrita na ideia de alienação a transmissão *causa mortis*, mesmo que a lei tributária tente assim definir as hipóteses de sucessão⁷⁰².

Ao utilizar a ideia de alienação, o legislador adotou uma ideia restritiva e, com isso, limitou o rol de possibilidades de tributação, afastando situações outras que ele mesmo aponta como cabíveis quando tenta trazer uma nova definição do instituto.

⁶⁹⁶ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Tomo XIV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 217-218; e GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 21. ed. Rio de Janeiro: 2012. p. 200. Em sentido contrário, prevendo também atos que independam de vontade, veja: GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: direito das coisas**. v. 5. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 270.

⁶⁹⁷ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Tomo XIV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 217-218; e GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 21. ed. Rio de Janeiro: 2012. p. 200. Em sentido contrário, prevendo também atos que independam de vontade, veja: GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: direito das coisas**. v. 5. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 270.

⁶⁹⁸ A alienação está no inciso I e a desapropriação está no inciso V, ambas como situações de perda de propriedade. BRASIL. **Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 18 out. 2022.

⁶⁹⁹ LUZ, Victor Lyra Guimarães. O significado do Termo “Alienação” na Legislação do Imposto de Renda. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 48, 2021. p. 487.

⁷⁰⁰ MACHADO, Brandão. Imposto de renda, ganhos de capital, promessa de venda de ações. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 11/12, 1992. p. 3.187.

⁷⁰¹ LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Op. cit.*, 2021, p. 489.

⁷⁰² ROCHA, Paulo Victor Vieira da; LUZ, Victor Lyra Guimarães. O imposto de Renda na fonte e a transmissão causa mortis de cotas de fundos de investimento: uma análise à luz da capacidade contributiva e da realização da renda. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET**. Brasília, v. 15, n. 2, 2020. p. 422.

Por fim, vale apontar que a alienação equivale à realização, mas ainda não há que se falar em disponibilidade econômica, que é necessária para se ter a possibilidade de concretização dos ganhos de capital na conta da renda e proventos de qualquer natureza. Lembra Sacha Calmon Navarro Coelho que não basta a alienação, também é preciso receber o preço da alienação, sob pena de não haver ganhos de capital, mas perdas⁷⁰³. Hipótese que também ocorrer com as pessoas jurídicas, por força do item 17 da exposição de motivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977⁷⁰⁴.

6.4.3.1.2 Herança e doações

As heranças não estão inseridas na ideia de alienação, como estão as doações. Todavia, essas duas situações jurídicas podem ser vistas sob outras perspectivas para não ensejar a tributação dos ganhos de capital. De modo geral três questões restam evidentes⁷⁰⁵.

Primeiro, podemos avaliar se é possível a tributação do fato transmissão de um bem mediante o negócio jurídico doação, seja ou não em antecipação de legítima, ou pela abertura da sucessão (herança) exclusivamente na previsão contida no art. 155, I, da CF 1988.

Segundo, podemos avaliar se é possível a tributação diante do acréscimo patrimonial relevante para renda pelo ingresso dessa nova relação jurídica no patrimônio do herdeiro, legatário ou donatário, conforme a previsão do art. 153, III, da CF de 1988, afastando a exclusividade.

Terceiro, podemos avaliar se a gratuidade que se dá, geralmente, nessas duas operações pode também evidenciar qualquer acréscimo patrimonial diante da diferença positiva do valor do bem que deixa o patrimônio do falecido, testamentário e doador em face do custo de aquisição.

A primeira situação evidencia de maneira direta a materialidade do Imposto sobre a Transmissão Causa *Mortis* ou Doação, com competência prevista no art. 155, I, da CF de 1988 e com suas controvérsias próprias. As duas últimas são as que de fato evidenciam grandes

⁷⁰³ “Somente quando realizado, o provento é tributado. Não basta, v.g., vender o imóvel; será preciso receber o preço. A base de cálculo é o ganho líquido real.” COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 321

⁷⁰⁴ “O enunciado não comporta dúvidas de que a intenção da lei é tributar tais acréscimos patrimoniais pelo regime de caixa sem prejuízo da incidência da norma que impõe o registro de acordo com o regime de competência.” ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 165.

⁷⁰⁵ AMARO, Luciano. Imposto de Renda nas Doações, Heranças e Legados. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 107.

questões: a operação de doação ou de herança pode também ensejar, para além do tributo específico da operação de materialidade estadual, a tributação federal pela renda, seja do acréscimo patrimonial de quem recebe o bem ou daquele que aliena o bem se esse for considerado no momento da transmissão como um bem de valor maior do que o momento da aquisição?

No aspecto internacional e com relação à doação, Joachin Lang afirma que quando se olha pelo aspecto do recebedor é possível verificar signo de riqueza, situação que pode não ocorrer quando avaliamos o doador. Ele afirma que esse tipo de transferência não cria nova riqueza e que se houver tributação tanto do doador, como do recebedor haverá dupla tributação econômica da renda, situação que leva a maioria dos países a colocar essa operação somente na tributação sobre a doação, afastando a da renda⁷⁰⁶.

No Brasil, basicamente temos duas correntes, aqueles que apontam a possibilidade de também se tributar a renda em situações advindas das doações e heranças e aqueles que entendem que não é possível tal tributação.⁷⁰⁷

Dentre aqueles que defendem a ideia de possibilidade de tributação, Luciano Amaro aponta que a CF de 1988 permite a tributação de uma mesma situação por diferentes tributos. Ele cita a situação do IPI e do ICMS como exemplo. Para ele tais competências tributárias não são excludentes e há um exercício legítimo da bitributação, pois se baseiam em fatos distintos diante das três perspectivas acima colocadas.⁷⁰⁸

No mesmo sentido está a posição de Roberto Queiroga Mosqueira⁷⁰⁹. Para ele a tributação ocorre diante do patrimônio e pode ser dividida em estática e dinâmica. A estática ocorre quando se dá a manutenção de um bem no patrimônio e a dinâmica se dá com a mutação dos elementos do patrimônio. Dentre a situações dinâmicas existem realidades que demonstram mutações dos elementos dos bens em si mesmos e mutações que evidenciam acréscimo patrimonial. Com essas realidades e sub-realidades distintas há possibilidade de tributá-las de maneiras também distintas, o que permite a uma mesma mutação ser avaliada em si mesma,

⁷⁰⁶ GASSNER, Wolfgang. The influence of tax principles on the taxation of income from capital – a response. *In*: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 19.

⁷⁰⁷ Veja um panorama geral em: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Imposto Sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018. p. 253; MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 265.

⁷⁰⁸ AMARO, Luciano. Imposto de Renda nas Doações, Heranças e Legados. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 108.

⁷⁰⁹ MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre Doações ou Heranças e a Lei nº. 9.532/97. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 208.

mas também avaliada diante do acréscimo patrimonial gerado, essa segunda realidade como pressuposto para se tributar a renda.⁷¹⁰

Lado outro, aqueles que defendem a impossibilidade de tributação geralmente justificam esse fato em três argumentos. Modesto Carvalhosa aponta que a tributação da renda deve vir de uma fonte patrimonial já existente e que tenha sido obtida a título oneroso. Como as doações e heranças são obtidas a título gratuito, afastariam a possibilidade de tributação do doador e do donatário. No caso do donatário a tributação também é afastada por conta da inexistência de uma fonte patrimonial já existente.

Para Bulhões Pedreira⁷¹¹ a situação apresenta-se um pouco diferente. Ele toma o conceito de renda como a participação do indivíduo na renda nacional e subdivide as situações de transferência de capital e de valores recebidos de um patrimônio produtivo. A tributação da renda somente seria possível nessa segunda situação.

Ele também afirma que a Comissão que elaborou a Emenda Constitucional nº 18/1967 tentou prever a possibilidade da tributação das heranças e doações como se renda fossem para compensar a eliminação dos tributos sobre a transmissão de propriedade *causa mortis*, mas essa orientação não foi aceita pelo legislador. Essa impossibilidade de previsão legislativa expressa, no seu sentir, seria uma evidência de impossibilidade constitucional para se tributarem as heranças e doações como se renda fossem.

Por fim, o terceiro argumento para não se tributarem heranças e doações está na questão da impossibilidade de existência de uma dupla competência tributária tanto para União quanto para os Estados. São partidários dessa corrente Alcides Jorge Costa⁷¹², Gilberto Ulhôa Canto, Ian de Porto Alegre Muniz e Antônio Carlos Garcia de Souza⁷¹³, Alberto Xavier⁷¹⁴,

⁷¹⁰ No mesmo sentido Cf: LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998. p. 71; e MELO, José Eduardo Soares de. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 11. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1986. p. 301.

⁷¹¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2-19.

⁷¹² COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Estudos sobre o imposto de renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 31-32.

⁷¹³ CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. v. 11. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias e Editora Resenha Tributária 1986. p. 36.

⁷¹⁴ XAVIER, Alberto. A distinção entre Doação Remuneratória e Doação em Contemplação do Merecimento para Efetos Fiscais. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 209, 2003. p. 144.

Hugo de Brito Machado⁷¹⁵, Gustavo Mello⁷¹⁶, Misabel Derzi⁷¹⁷, bem como Sacha Calmon Navarro Coelho⁷¹⁸. Essa diretiva foi adotada pelo STF em algumas situações em precedentes antigos.⁷¹⁹

Por fim, vale apontar a posição de Luís Queiroz e Roberto Salles Lopes. O primeiro faz uma distinção semelhante à já defendida no presente trabalho de que a doação pode vir a ser um fato acréscimo de relevância na conta necessária para se apurar a existência de renda, apesar de não ser renda diretamente. Para o autor, resta necessário averiguar como esse fato acréscimo irá se comportar dentro do rol de mutações patrimoniais existentes, seja no recebimento de um bem ou na sua saída por doação ou herança.⁷²⁰

Para o segundo, a questão está em avaliar a existência de onerosidade. Como na doação ou sucessão o patrimônio ou o bem é locomovido de uma pessoa para outra a título gratuito⁷²¹ e para se tributar renda é necessária uma operação a título oneroso, não se pode aceitar a incidência desse tributo nessas operações.⁷²²

Para fins de análise do ganho de capital resta necessário fazer outra distinção. Diante da premissa firmada neste trabalho de que os ganhos de capital somente serão aqueles decorrentes das mais-valias gratuitas observadas no patrimônio, ele não ocorrerá quando se estiver diante do recebimento de um bem, pela simples razão de não existir ganhos ao capital

⁷¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: **O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 11. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1986. p. 258.

⁷¹⁶ MELLO, Gustavo. O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza In: **O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 11. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1986. p. 242.

⁷¹⁷ “Parece-nos absolutamente inadequado que a morte seja equiparada à realização do ganho, quando, na verdade, o de cujus é desapossado de seu patrimônio. Não se deve admitir a morte como fato de realização do ganho de capital, nem tampouco a falência e a recuperação judicial.” BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** - CTN Comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 360.

⁷¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Heranças, Doações e o Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Imposto de Renda: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998. p. 217. No mesmo sentido cf: PASTORELLO, Dirceu Antônio. Avaliação/Reavaliação de Bens Adquiridos por Força de Sucessão Hereditária, Legados, Doações ou Dissolução da Sociedade Conjugal – Tributação do Imposto de renda – Lei 9.532, de 10.12.1997. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: alterações fundamentais**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998. p. 45

⁷¹⁹ “(i) Não cabe o imposto de renda sobre lucro imobiliário se o imóvel vendido foi havido *mortis causa*” (RE n.º 32.979, Rel. Min. Ribeiro da Costa, Segunda Turma, j. 15.01.1957, Ement. vol-00298-02, p. 882); (ii) “Imposto de lucro imobiliário não atinge bens havidos *causa mortis*” (STF, RE n.º 36.163, Primeira Turma, DJ 21.03.1960, p. 702; RE n.º 36.777-DF, Segunda Turma, DJ 03.09.1959, Ementário, vol. 00399-02, p. 483; ERE n.º 36.777-GB, Tribunal Pleno, DJ 07.10.1960, p. 5.957; RE n.º 36.973, Tribunal Pleno, DJ 15.05.1961, p. 54); (iii) “Incide o imposto *causa mortis* sobre o saldo credor das promessas de compra e venda firmadas antes da abertura da sucessão (STF, RE n.º 590, DJ 03.11.1977, p. 7; RE n.º 73.599-PR, Primeira Turma, DJ 05.06.1972).”

⁷²⁰ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Imposto Sobre a Renda: requisitos para uma tributação constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018. p. 270.

⁷²¹ Já apontamos a questão da onerosidade quando da análise da ideia de renda. É certo que essa ideia apesar de poder ser colocada em âmbito constitucional está, na verdade, reforçada pelo CTN.

⁷²² LOPES, Roberto Salles. **Conceito de renda para fins tributários e IFRS**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2017. p. 99.

mesmo que exista isoladamente considerado acréscimo patrimonial. A situação também se dá na saída do bem a zero, situação que não gera mais-valia. Na pessoa física, por exemplo, não só inexistente ganho de capital, como a renda está isenta para o donatário no acréscimo patrimonial.

Essa distinção não significa que esse tipo de acréscimo patrimonial não pode ser tributado, mas somente que ela não será tributada pela sistemática dos ganhos de capital. Para que se dê a tributação por esse tipo de acréscimo patrimonial é preciso que se regulamente de maneira direta que esse tipo de acréscimo terá tributação.

Ademais, a noção de renda colocada pelo CTN que vindica uma onerosidade não estará presente nesses casos, o que demonstra uma impossibilidade de tributação fundamentada.

No tocante à verificação de ganho de capital pelo doador, testamentário ou falecido, resta evidente que na situação do falecido ou testamentário o patrimônio como um todo será transferido e, nesse caso, inexistiu acréscimo patrimonial, o que impede qualquer tributação. Essa afirmação não implica no impedimento de se verificar a existência de acréscimos patrimoniais existentes antes da morte.⁷²³

Já na doação, sendo a saída do bem do patrimônio pelo valor igual ou menor que o valor de aquisição também inexistirá qualquer contribuição de ingresso, pois a operação é neutra para fins de contribuição no cálculo da renda que será apurada.

Vamos verificar a situação específica da herança e doação da pessoa física.

6.4.3.1.2.1 Situação específica para pessoas físicas: a previsão do art. 23 da Lei nº 9.532/1997

Até 1997 as pessoas físicas detinham uma isenção para os ganhos de capital ocorridos por meio de transferências *causa mortis* de bens ou nas doações em adiantamento de legítima, conforme prescreve o art. 22 da Lei nº 7.713/1988.

Essa realidade foi alterada por uma suposta possibilidade de elisão fiscal na venda dos imóveis para não se pagarem os ganhos de capital. Como as doações no adiantamento de legítima eram excluídas dessa tributação quando se tinha a intenção de vender um bem, primeiro

⁷²³ Situação que pode ser verificada em casos como o citado no presente precedente: “*Incidit o imposto causa mortis sobre o saldo credor das promessas de compra e venda firmadas antes da abertura da sucessão (STF, RE n.º 590, DJ 03.11.1977, p. 7; RE n.º 73.599-PR, Primeira Turma, DJ 05.06.1972).*”

se doava esse bem em adiantamento de legítima e, juntamente, atualizava-se o valor do bem na declaração do donatário, para depois vender o bem.⁷²⁴

Foi nesse contexto que se inseriu no ordenamento o art. 23 da Lei nº 9.532/1997. O presente artigo permite a avaliação dos bens pelo valor de mercado ou pelo valor constante na declaração do titular nos casos de transferência do direito de propriedade por sucessão, herança, legado ou doação em adiantamento de legítima.

No seu parágrafo primeiro resta estabelecido que se a opção for adotar o valor de mercado e entre essa e o valor de aquisição existir diferença a maior, há necessidade de aplicar imposto de renda – leia-se: ganho de capital – a uma alíquota de 15%.

A primeira afirmação com relação ao presente artigo é de que ele não revogou a isenção contida no art. 22 da Lei nº 7.713/1988. Permanecem excluídas do ganho de capital as transferências *causa mortis* e as doações em adiantamento de legítima. Contudo, agora com uma restrição diante da opção conferida: caso o valor do bem seja atualizado para o valor de mercado e exista um resultado positivo entre a diferença desse valor e do custo de aquisição, não teremos mais isenção e a operação será tributada pelo ganho de capital.

O artigo em comento contém várias impropriedades, para não dizer inconstitucionalidades, como por exemplo a eleição do sujeito passivo e a falta de indicação se a tributação será do titular do patrimônio ou do bem ou daquele que os recebe (referibilidade do sujeito passivo). Dirceu Pastorello também coloca como problemática a situação do bem ser avaliado por valor abaixo do valor de mercado, mas acima do custo de aquisição, situação na qual não existiria possibilidade de tributação do ganho de capital⁷²⁵, diante da inexistência de elemento volitivo.

Sob a análise da Constituição o judiciário parece apontar a impossibilidade de tributação dos ganhos de capital diante das operações *causa mortis* ou doação.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4 declarou a inconstitucionalidade desse dispositivo, dentre outros fatores, por violar a ideia constitucional de renda e proventos

⁷²⁴ REZENDE, Tito. **Imposto de Renda**: anotações. Rio de Janeiro: Revista fiscal, 1953. p. 182.

⁷²⁵ PASTORELLO, Dirceu Antônio. Avaliação/Reavaliação de Bens Adquiridos por Força de Sucessão Hereditária, Legados, Doações ou Dissolução da Sociedade Conjugal – Tributação do Imposto de renda – Lei 9.532, de 10.12.1997. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: alterações fundamentais**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998. p. 48.

de qualquer natureza⁷²⁶; também no mesmo sentido o Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF1⁷²⁷.

A arguição de inconstitucionalidade do TRF4 foi mantida no STF por decisão monocrática do Min. Ricardo Lewandowski, por considerar que inexistia matéria constitucional no precedente, situação que restou mantida em julgamento colegiado da Segunda Turma⁷²⁸.

É interessante notar que a mesma Segunda Turma analisando a mesma situação, anteriormente, em outro acórdão do TRF4, agora sob a relatoria da Min. Carmem Lúcia, reputou a questão como constitucional e, ao mesmo tempo, afirmou que na hipótese em questão o art. 23 somente vem para explicitar o momento de apuração do acréscimo patrimonial, argumento que afastou a inconstitucionalidade do artigo e permitiu o provimento monocrático do recurso da União⁷²⁹.

Em julgamento recente de relatoria do Min. Nunes Marques novamente a Segunda Turma reputou que não há questão constitucional na matéria, somente existindo a inconstitucionalidade reflexa⁷³⁰, o que sedimenta a posição da presente turma nesse sentido.

Como a Primeira Turma⁷³¹ possui precedentes afirmando não existir uma questão constitucional, a posição atual nesse tribunal é nesse sentido, mesmo com o precedente citado apontando em direção divergente.

A situação ainda se mostra aberta, diante da divergência apresentada no STF. Todavia, verifica-se que os dois incidentes de inconstitucionalidade formados nos tribunais regionais

⁷²⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF-4. **Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade em Reexame Necessário - REOAC nº. 2004.70.01.005114-0/PR (Corte Especial)**. Relator: Desembargador Federal Álvaro Eduardo Junqueira. Paraná, 23 abr. 2010.

⁷²⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF-1. **Incidente de Inconstitucionalidade na MAS - IINAMS nº. 1998.38.00.027179-5/MG (Corte Especial)**. Relator: Desembargador Federal Carlos Olavo. Minas Gerais, 03 ago. 2007.

⁷²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 631.582 PR (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 23 abr. 2021. Posição também anteriormente adotada pela primeira turma, quando composta pelo Min. Lewandowski, cf: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 593.843 RJ (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 10 nov. 2010; e depois pelo Min. Luiz Fux, cf: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.190.372 SC (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 20 set. 2019.

⁷²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.269.201 (Segunda Turma)**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 19 fev. 2021. Vale notar que, apesar das duas decisões monocráticas terem sido proferidas no mesmo dia, ambos os relatores (Lewandowski e Cármen Lúcia) votaram de maneira divergente e contraditória em ambos os casos. Como o RE nº. 631582 teve o julgamento colegiado posterior, somente o Min. Edson Fachin se apercebeu da situação (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 631.582 PR (Segunda Turma)**. Agravante: Procurador-geral da Fazenda Nacional. Agravados: Sergio Scolari e Lucia Scolari. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 23 abr. 2021).

⁷³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 943.075 MG (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Nunes Marques. Brasília, 24 out. 2022.

⁷³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 593.843 RJ (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 10 nov. 2010; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.190.372 SC (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 20 set. 2019.

ainda seguem válidos, vigentes e eficazes e com trânsito em julgado, o que permite apontar que o judiciário endossa a tese apontada pela inconstitucionalidade diante do conflito de competência existente.

Vale ressaltar que, apesar da maneira inusitada⁷³², o CARF também possui posição afirmando inexistir a possibilidade da tributação da renda em situações de doações entre pessoas jurídicas, o que pode indicar que até mesmo a titular da competência para se tributar renda entenda pela inexistência de competência.⁷³³

6.4.3.1.3 *Caso específico para as pessoas jurídicas: tributação do ajuste a valor justo antes da realização*

Em certas situações o valor histórico de um bem existente na contabilidade de uma pessoa jurídica pode ou deve ser alterado⁷³⁴. Dentre as situações possíveis está a avaliação a valor justo, que se apresenta como precificação de um determinado ativo e passivo diante de expectativa de transações hipotéticas, futuras e não forçadas em um mercado livre.⁷³⁵

Os artigos 13 e 14 da Lei nº 12.973/2014 apontam a necessidade de reavaliação dos ativos e passivos de uma pessoa jurídica pelo valor justo baseado em uma expectativa de mercado. A ideia desses dispositivos foi permitir que as informações patrimoniais dos ativos e passivos apresentassem “uma visão econômica prospectiva em relação a entidade” aos *stakeholders*, situação que os permitiam realizar uma avaliação patrimonial econômica mais precisa, afastando a ideia do custo histórico das aquisições⁷³⁶.

Para que a escrituração com intenção meramente informativa não prejudique a tributação da empresa, o desenvolvimento legislativo do Ajuste por Valor Justo – AVJ deu-se acoplado a uma medida de neutralidade, isto é, não terá relevância para fins fiscais até que

⁷³² A posição de considerar não existir competência para se tributar a renda diante do ITCMD se mostra inusitada diante da necessária avaliação constitucional da questão e do vigente Enunciado de Súmula nº. 2 do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. **Súmula CARF nº. 2**. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em 14 out. 2022).

⁷³³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº. 1402-001.368 (Segunda Turma Ordinária)**. Relator: Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Brasília, 10 abr. 2013.

⁷³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 1.173.

⁷³⁵ GELBKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 3. ed. São Paulo: FINECAFI/Atlas, 2018. p. 141.

⁷³⁶ OLIVEIRA, Evany. Ganho de capital e sua tributação no Regulamento do Imposto de Renda 2018. In: DONIAK JR, Jimir (Coord). **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 607.

ocorra a realização e a constatação do acréscimo de valor diante do valor justo anteriormente arbitrado. Todavia, a norma prevê uma neutralidade condicionada. Somente existirá neutralidade se, e somente se, houver a escrituração contábil desse plus gerado em subconta.

Caso não ocorra essa escrituração contábil a operação será tributada no caso do ganho (§ 3º do art. 13) e a perda será considerada indedutível (§ 2º do art. 14). Também ocorrerá a tributação ou a impossibilidade da dedução diante do AVJ caso a pessoa jurídica altere o regime de apuração da base de cálculo do lucro presumido para o lucro real, a menos que mantenha os procedimentos contidos nos artigos 13 e 14 da referida lei.

Também se considera tributável o AVJ quando há a alteração do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido, nos termos do art. 54 da Lei nº 9.430/1996. Vamos analisar as situações em perspectivas distintas, primeiro analisando a questão do controle de subcontas contábeis e depois avaliando a mudança de regime tributário para apuração da base de cálculo.

Na questão da escrituração de subcontas há duas situações para serem analisadas. Primeiro, devemos observar se o descumprimento da manutenção do AVJ em subconta é medida de realização e alienação apta a permitir a tributação dos ganhos de capital.

Primeiramente, é preciso ter em conta que a manutenção de subconta para controle do AVJ possui natureza de dever instrumental⁷³⁷. Depois, resta reafirmar o caráter de expectativa do AVJ, conforme indica o Pronunciamento Contábil nº 26.

Tendo essas duas perspectivas, verificamos que a falta do descumprimento do dever instrumental não possui o condão de induzir à tributação. Quando muito, em situações em que não se permite compreender a base de cálculo possibilitaria o arbitramento, o que não é o caso. A falta do cumprimento de um dever instrumental não permite a indução direta de uma tributação, quanto muito a aplicação de sanção e seus limites⁷³⁸ diante da própria natureza do tributo, que não se confunde com sanção de ato ilícito⁷³⁹.

Deve-se avaliar se nessa omissão há a materialidade necessária para a constituição do fato jurídico tributário. Não havendo, inexistente qualquer possibilidade de ocorrer a tributação do IRPJ.

Numa outra perspectiva, também não se está diante da alienação como elemento necessário da verificação do ganho de capital. Veja que a situação, pela própria definição do instituto e pela sua função, remete para um valor patrimonial virtual. Claro está que como todo

⁷³⁷ SANTOS, Wagner Argibe Pio dos. **Avaliação contábil a valor justo e reflexos tributários**. 2020. 65f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. p. 58.

⁷³⁸ TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 151.

⁷³⁹ FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 131.

e qualquer bem o seu valor oscila no tempo diante das mais variadas condições. A tributação dos ganhos de capital dentro de uma perspectiva da renda somente pode ocorrer quando houver a alienação e esse valor restar consolidado, com a devida saída do patrimônio.

É por isso que autoras como Cristiane Pires⁷⁴⁰ e Fabiana Fernandes⁷⁴¹ são categóricas em apontar a completa impossibilidade de tributação, pois inexistiu qualquer realização. Em sentido oposto, Ricardo Mariz de Oliveira aponta que, apesar de não ocorrer a realização, o fato do contribuinte ter evitado a incidência antecipada seria suficiente para quando não houver o controle em subconta haver a tributação⁷⁴².

O argumento não convence. A ideia subjacente é a de que o descumprimento de dever instrumental acarreta a possibilidade de tributação, como se tal descumprimento pudesse tomar o lugar da alienação, o que não se admite.

A jurisprudência do tema no CARF é vacilante sobre o tema. No Acórdão nº. 1402-003.589⁷⁴³, em caso analisando dispositivo diverso, afirmou-se que inexistiu disponibilidade econômica ou jurídica conforme preceitua o art. 43 do CTN. Foi relevante na situação a juntada de laudo técnico evidenciando a inexistência de qualquer prejuízo ao erário pela falta de controle em subcontas.

Em sentido diverso, o Acórdão nº 1301-004.091⁷⁴⁴ afastou o recurso voluntário e manteve a tributação de IRPJ e CSLL por entender que a consequência legal pela ausência de controle é a realização e, portanto, não há que se falar em qualquer violação ao art. 43 do CTN.

Por fim, no Acórdão nº 1401-003.873⁷⁴⁵ afastou-se a tributação por entender que houve o ajuste em outra conta, situação que afastaria o caráter instrumental da norma e evitaria a realização. Também se levou em conta o fato de o contribuinte apresentar laudo técnico evidenciando que existia algum controle contábil.

Não há uma posição ainda formada de maneira uníssona, mas é possível verificar que em duas oportunidades o conselho afastou a tributação por entender que esse dever instrumental

⁷⁴⁰ PIRES, Cristiane. **Descumprimento de obrigação tributária e dever instrumental: o caso do dever de controle de subcontas contábeis na Lei n. 12.973/2014 e a incidência do IRPJ.** In Revista Direito Tributário Atual nº. 40, São Paulo: IBDT, 2018, p. 151.

⁷⁴¹ SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. **Neutralidade fiscal das avaliações de ativos e passivos a valor justo: simples instrumento de política fiscal?** In Revista Fórum de Direito Tributário nº. 95. Belo Horizonte, 2018. p. 151.

⁷⁴² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020).** São Paulo: IBDT, 2020, p. 1218.

⁷⁴³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1402-003.589.** Relator: Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. Brasília, 21 nov. 2018.

⁷⁴⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1301-004.091.** Relatora: Bianca Felicia Rothschild. Brasília, 17 set. 2019.

⁷⁴⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1401-003.873.** Relatora: Luciana Zanin. Brasília, 11 nov. 2019.

não teria o condão de impactar na tributação, adotando uma posição finalística principalmente diante da existência de laudo evidenciando a inexistência de qualquer prejuízo.

A questão contida no art. 54 da Lei nº 9.430/1996 é um pouco diferente, em que pese a resposta seja a mesma. A opção pela alteração de regime tributário para se apurar a base de cálculo é situação apta para ensejar a realização como ideal de alienação? Entendemos que não.

Não há, como defendemos, o desligamento do bem do patrimônio de modo a se poder avaliar o real valor existente na sua alienação, como situação necessária para o ganho de capital. Também nessa situação o que se tem é a tentativa da tributação virtual da renda.

A alteração de regime de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica mantém a ideia de estimativa de ganhos, não incorrendo em qualquer materialização patrimonial, fastando por completo a possibilidade de exigência de IRPJ.⁷⁴⁶

Essa situação restou também reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF no Acórdão nº 9101-002.553⁷⁴⁷ quando avaliou a mudança de regime diante da existência de reserva de reavaliação. O relator, Cons. Luis Flávio Neto, afirmou de maneira categórica que o “saldo mantido em reserva de reavaliação de ativos, por empresa tributada pelo lucro real, não se torna renda disponível em face da simples opção pelo lucro presumido”. Em outras palavras a mudança de regime não é situação relevante para implicar na realização da renda.

Logo, inexistente também qualquer justificativa para se conceber qualquer tributação de imposto de renda na mudança de regime de apuração de base de cálculo.⁷⁴⁸

6.4.4 Aspectos gerais relacionados com o critério espacial

É de Paulo de Barros Carvalho a ideia de que assim como se diferencia o tempo *no* fato e o tempo *do* fato, também se pode diferenciar o lugar *do* fato e o lugar *no* fato. Enquanto o primeiro é utilizado para se referir ao local onde se expede o enunciado jurídico prescritivo,

⁷⁴⁶ MATARAZZO, Giancarlo Chamma; PAULA, José Arnaldo Godoy de. A alteração do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, n. 6, 2021. p. 135.

⁷⁴⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 9101-002.553**. Relator: Luís Flávio Neto. Brasília, 08 fev. 2017.

⁷⁴⁸ Para mais argumentos pela impossibilidade de tributação cf: MATARAZZO, Giancarlo Chamma; PAULA, José Arnaldo Godoy de. A alteração do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, n. 6, 2021. p. 139. Os autores defendem quatro argumentos para afastar qualquer tributação nessa situação.

o segundo é a faixa territorial onde se desenvolve a conduta evidenciadora do evento utilizado como substrato para a enunciação da relação jurídica tributária.⁷⁴⁹

Sobre o aspecto normativo, lembra Solon Sehn que o critério espacial pode “vir expresso ou não, o que é uma opção política do legislador. Sempre, porém, poderá ser determinado a partir de indicações tácitas e latentes do texto de direito positivo”⁷⁵⁰, situação também confirmada por Paulo de Barros Carvalho.⁷⁵¹

O desenho do critério espacial pode receber três tratamentos. Primeiro, pode fazer menção a determinado local para a ocorrência do fato típico. Segundo, pode fazer menção às áreas específicas. Terceiro, pode atuar de maneira genérica englobando todo o aspecto de vigência territorial da lei instituidora⁷⁵².

Como já afirmado, pelo viés da universalidade, generalidade específica e progressividade – elementos da tributação da renda – a personalidade como vértice patrimonial é relevante para se ter em conta o local que será considerado como pertinente para a prática do fato jurídico tributário. É nesse sentido que o Imposto de Renda permite também alcançar fatos fora do território nacional, posto que todos os fatos serão relevantes para se averiguar o acréscimo patrimonial.

Perceba que independentemente do elemento de conexão (residência, fonte etc.) somente existirá renda no Brasil se houver o acréscimo patrimonial. A situação de tributar um bem única e exclusivamente por estar no território nacional, independentemente do centro do patrimônio estar ou não aqui, demonstra que há uma tentativa de migrar a tributação da renda para o patrimônio, de uma matriz dinâmica para uma matriz estática.

No caso do ganho de capital, diante da sua primeira equação, teremos a indicação de positividade com relação ao bem, mas ainda não saberemos se ela ocorrerá com relação ao patrimônio. De sorte que há um constrangimento ao legislador para somente alocar a incidência da renda em países onde o titular do patrimônio esteja estabelecido.

Isso porque em nenhum caso se admite uma conduta que tenha dois locais, sendo que a aplicação do direito “pressupõe a unidade”, como lembra Lucas Galvão de Britto⁷⁵³. A grande questão da unidade é, portanto, verificar onde a renda se apresenta e se valer dos elementos estruturantes do tributo para perceber as indicações tácitas e latentes do critério espacial.

⁷⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 196.

⁷⁵⁰ SEHN, Solon. **PIS/COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 77.

⁷⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 323.

⁷⁵² Idem. p. 325.

⁷⁵³ BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 129.

Novamente, a tributação insolada e definitiva apresenta-se como inadequada e, caso não esteja conectada com a equação da renda, seja por mecanismo interno⁷⁵⁴, seja por mecanismo externo – acordo para evitar bitributação, por exemplo –, não haverá tributação da renda e sim do patrimônio.

6.4.4.1 O art. 13 da Convenção Modelo da OCDE

No caso do ganho de capital temos, como todo e qualquer elemento de tributação da renda, a passagem pelas ideias dos elementos de conexão como garantidores da capacidade contributiva. É por conta de mais de uma possibilidade de existir elemento de conexão e se ter mais de um elemento eleito que a OCDE criou para os ganhos de capitais um dispositivo específico em sua Convenção Modelo, o artigo 13, como sugestão aos países contratantes de modelo de tributação dos ganhos de capital⁷⁵⁵.

Isso ocorre pela necessidade de criar simetria de informações no tocante à tributação dos ganhos de capital entre os países para equalizar iniquidades entre a adoção do critério residência ou fonte de maneira desordenada, demandando uma tentativa de orientação geral⁷⁵⁶.

A casuística criada pela convenção modelo determina ora que os bens serão tributados no Estado onde eles estiverem situados, ora na residência do proprietário, ou ainda, estabelecendo a possibilidade de concorrência entre os Estados, nos seguintes termos:

- (i) Na alienação de bens imóveis, pode ser tributado no Estado que o bem está localizado (art. 13 – 1);
- (ii) Na alienação de bens imóveis integrado a estabelecimentos permanente ou na alienação do próprio estabelecimento, pode ser tributado no Estado de sua localização (art. 13 – 2);
- (iii) Na alienação de navio, aeronaves ou bens móveis pertencentes à empresas que operam no tráfego internacional, podem ser tributado exclusivamente no Estado de sua residência (art. 13 – 3);
- (iv) Na alienação de ações, quotas ou títulos representativos de participações em *partnership* ou *trust* que nos 365 dias anteriores à alienação, tenham derivado mais de 50% do seu valor, direta ou

⁷⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra. Necessidade de Lei Complementar para a Conformação do Imposto de Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Recursos Recebidos do Exterior – Inteligência do artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 99, 2003.

⁷⁵⁵ UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de’Capitani; OLIVA, Caterina Corrado. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p. 135.

⁷⁵⁶ HUCK, Hermes Marcelo. Prefácio. In: CARDOSO, Daniel Gatschnigg. Limites da Tributação do comércio internacional e desenvolvimento econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2010. *Apud* SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

indiretamente, de bens móveis situados no outro Estado Contratante, podem ser tributados em ambos os Estados; e,
 (v) Na alienação de quaisquer bens ou direitos, distintos dos mencionados anteriormente, podem ser tributados no Estado da residência⁷⁵⁷.

O art. 13 não altera a legislação interna dos países pertencentes à OCDE e nem, a princípio, é uma regra diretamente recepcionada pelo referido país⁷⁵⁸. E nesse sentido, não seria capaz de alterar sequer o ordenamento de países pertencentes à OCDE, muito menos daqueles não pertencentes, como é o caso do Brasil.

Aqui, o nosso desenho constitucional e infralegal da tributação da renda e proventos de qualquer natureza elide, em nosso sentir, a tributação focada no bem e afastada do patrimônio. Assim, o Brasil tem uma regra que impede a adoção de tributação focada exclusivamente na mais-valia do bem sem olhar para o acréscimo patrimonial.

A tentativa de se evitar tanto a dupla tributação, quanto a dupla isenção⁷⁵⁹ é legítima, mas deve passar por uma análise do ordenamento interno envolvido e do rol de possibilidades existentes. Se para o Brasil a tributação do ganho de capital está submetida à tributação da renda e essa vindica uma tributação do acréscimo patrimonial, somente poderemos ter essa tributação quando o vértice do patrimônio estiver estabelecido no Brasil. Se assim não for, teremos um argumento consequencialista de tributação a despeito das balizas do ordenamento.

Diante dos conceitos aqui elencados parece-nos que a disposição adequada da Convenção Modelo em apreço é o seu parágrafo quinto, que prevê o local de residência fiscal como relevante para se tributar a renda.

O Brasil possui, em seus tratados internacionais, forte resistência a disposições que se utilizem da determinação do critério espacial residual da residência, sempre buscando em seus acordos internacionais estabelecer a competência cumulativa tanto do Brasil como do país contratante⁷⁶⁰, com exceção do acordo firmado com o Japão, que aceitou a residência como local de tributação exclusiva.⁷⁶¹

⁷⁵⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. **A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação**. São Paulo: IBDT, 2021. p.328

⁷⁵⁸ UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de'Capitani; OLIVA, Caterina Corrado. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p. 135.

⁷⁵⁹ Idem. p. 137.

⁷⁶⁰ DUARTE FILHO, Paulo Cesar Teixeira. **Double tax treaties policies of Brazil: the Brazilian Model Tax Convention**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

⁷⁶¹ SANTOS, Ramon Tomazela. *Op. cit.*, 2021, p. 332.

6.4.5 Aspectos gerais relacionados com o critério quantitativo

O critério quantitativo deve ser “vir explicito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota [...]”⁷⁶². Como já colocado, não estamos a falar de um critério quantitativo propriamente dito, pois o ganho de capital deve ser um dos elementos positivos que comporão a equação aritmética para se verificar a base de cálculo do tributo.

Como a tributação do ganho de capital demanda uma equação anterior à da renda os elementos muitas das vezes são confundidos, principalmente para as legislações que tomam o ganho de capital como um tributo definitivo ou isolado.

Em ambas as situações podemos falar em base de cálculo e alíquota dos cálculos específicos dessa trama aritmética. Quando ele for tomado de maneira isolada e definitiva, a base de cálculo será o resultado da subtração do valor de aquisição do valor de alienação, situação na qual teremos a aplicação da alíquota para a determinação do valor objeto da obrigação tributária.

Diante de uma tributação mesmo que isolada, mas não definitiva, também deve ser avaliada de maneira separada a base de cálculo e a alíquota em razão dos padrões existentes na Constituição e na lei complementar.

É o que passamos a fazer trazendo as particularidades da base de cálculo do ganho de capital e as particularidades da alíquota diante do ordenamento brasileiro sobre as perspectivas gerais.

6.4.5.1 A base de cálculo do ganho de capital

A base de cálculo nas palavras de Geraldo Ataliba é a “dimensão do aspecto material da hipótese de incidência”⁷⁶³. A sua importância está na base da tipologia dos tributos brasileiros diante da possibilidade de discernir entre eles diante do binômio hipótese de incidência/base de cálculo⁷⁶⁴.

A definição de Aires Barreto por si só é relevante:

⁷⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 391.

⁷⁶³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 108.

⁷⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2010, p. 401.

Base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários que, conjugado com a alíquota, permite obter a dívida tributária⁷⁶⁵.

A sua função é muito clara, como já colocado. Serve para medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária⁷⁶⁶.

Para o ganho de capital a base de cálculo terá elementos especiais. Os bastões de tensão elementares são o custo ou valor de aquisição e o custo e valor de alienação. É com eles que se verifica o resultado positivo ou negativo que deverá ser colocado em marcha de composição da equação da renda e proventos de qualquer natureza.

6.4.5.1.1 *O custo de aquisição*

O custo de aquisição de maneira direta é o valor do bem quando do ingresso na esfera patrimonial do titular do patrimônio. Pode ser aferido também pelo “montante de recursos transferidos para terceiro para obtenção do direito de propriedade dos bens e direitos.”⁷⁶⁷ A ideia é bastante singela e parece não determinar maiores questões⁷⁶⁸, seja na pessoa física, na pessoa jurídica ou no não residente.

O problema em se determinar o custo de aquisição está em questões laterais. Por exemplo, se é possível atualizar por índices inflacionários o custo de aquisição para que não se tribute atualização monetária ou valoração inflacionárias.

6.4.5.1.1.1 *Atualização inflacionária*

O problema da atualização monetária do custo de aquisição é global e velho conhecido do Brasil. A questão subjacente apresenta-se na indagação do efeito inflacionário sobre os bens e direitos. Busca-se com a defesa da atualização do custo de aquisição por índices inflacionários

⁷⁶⁵ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1987. p. 39-40.

⁷⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 395-400.

⁷⁶⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto de renda das empresas: tributação lucro presumido (IRPJ e CSLL)**. São Paulo: MP Editora, 2021. p. 185.

⁷⁶⁸ GIANNICO JR, Francisco E. **Ganho de capital: alienação de imóvel por pessoa física, teoria e muita prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. p. 43.

retirar da base de cálculo a renda virtual existente somente em virtude da inflação, o que levaria a um aumento artificial no valor do ativo⁷⁶⁹.

O melhor exemplo de evolução apresenta-se com os imóveis adquiridos por pessoas físicas, como coloca Ary Oswaldo Mattos Filho. O brasileiro sempre buscou investir nos imóveis para fugir da inflação⁷⁷⁰. Esse é um problema também inerente ao ganho de capital, uma vez que nas demais fontes de renda a tributação é de certo modo instantânea, enquanto nesses temos uma tributação sobre ativos que ficaram detidos por longo tempo, circunstância que permite grande impacto do efeito inflacionário.⁷⁷¹

A questão da correção inflacionária passa pela clara questão de qual o índice que melhor reflete correção, a possibilidade do efeito imposto-inflação e a possibilidade de favorecer a especulação, situação que leva especialistas a apontarem que a indexação somente é recomendável em momentos de alta inflação.⁷⁷²

Da nossa parte não ficamos convencidos de que as dificuldades venham a permitir a tributação da mais-valia inflacionária pelo simples fato desse valor não corresponder a qualquer acréscimo patrimonial, em que pese também receba a alcinha de total inatividade do contribuinte.

Aqueles que defendem correção somente em momentos de grandes taxas de inflação geralmente se situam em economias que a inflação fica sempre na casa de um dígito, que não representa algo expressivo mesmo com o passar de vários anos. No caso do Brasil, como mesmo no período de estabilidade econômica temos taxas de inflação que superam os dois dígitos, esse acréscimo está inserido em grande parte dos bens que são tomados na verificação dos ganhos de capital.

Nesse sentido, representa relevante a não incidência de tributação sobre o acréscimo patrimonial inflacionário. E, ao que parece, o legislador brasileiro concorda com a impossibilidade de tributação de tais valores, pois sempre buscou, mesmo de maneira hipotética, tributar os ganhos nominais.

A inexistência de tributação dos acúmulos inflacionários já restou reconhecida pelo poder judiciário. O STJ tem precedentes de suas duas turmas especializadas afirmando de

⁷⁶⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio**: efeitos da correção monetária insuficiente do imposto de renda. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 39.

⁷⁷⁰ MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. **Notas sobre a tributação de ganhos de capital**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972. p. 127.

⁷⁷¹ ROXAN, Ian. Influence of inflation. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 233.

⁷⁷² Cf: FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Os princípios Constitucionais da Universalidade e da Progressividade comportam um Regime Diferenciado na Tributação do Ganho de Capital? **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 46, 2020. p. 68-70.

maneira categórica a impossibilidade de qualquer tributação da mera correção monetária⁷⁷³. Em que pese essa posição sofrer oscilação no próprio tribunal, ora reconhecendo a inexistência de qualquer *plus*⁷⁷⁴, mas se tributando, ora afirmando que se está diante de proventos⁷⁷⁵ ou mesmo se tributando sem nenhuma diferenciação⁷⁷⁶, a situação parece restar consolidada pela impossibilidade de tributação da correção monetária diante do recente precedente do STF que reconheceu a impossibilidade de se tributar a taxa Selic aplicada em valores recebidos em razão da repetição do indébito tributário⁷⁷⁷, já analisado neste trabalho.

Analisando especificamente as pessoas físicas, a primeira vez que se buscou permitir a atualização do custo de aquisição para evitar a mais-valia inflacionária foi no Decreto-Lei nº 9.330/1946. Naquela época permitia-se atualizar o custo de aquisição em 2% se o imóvel tivesse sido adquirido em até dois anos, em 5% se o imóvel tivesse sido adquirido em período superior a dois e menor que cinco anos, em 10% se o imóvel tivesse sido adquirido em prazo superior a

⁷⁷³ (i) **Ementa:** “(...) O entendimento desta Corte sobre o tema é no sentido de que a base de cálculo do imposto de renda é o lucro real, excluído o lucro inflacionário. É que a correção monetária não traduz acréscimo patrimonial, por isso que sua aplicação não gera qualquer incremento no capital, mas tão-somente a restauração dos efeitos corrosivos da inflação. Precedentes. (...) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº. 1.327.157/PE (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 09 dez. 2015); e (ii) **Ementa:** (...) A base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro é o lucro real, excluído o lucro inflacionário (...) 2. A correção monetária posto não ser um plus que se acrescenta, mas um minus que se evita, não traduz acréscimo patrimonial, por isso que sua aplicação não gera qualquer incremento no capital, mas tão-somente restaura dos efeitos corrosivos da inflação. (...) (f) a correção monetária não traduz acréscimo patrimonial. Sua aplicação não gera qualquer incremento no capital, mas tão-somente o restaura dos efeitos corrosivos da inflação. Por este prisma, não há como fazer incidir, sobre a mera atualização monetária, Imposto de Renda, sob pena de tributar-se o próprio capital. (...) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 877.511/PB (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 03 dez. 2008).

⁷⁷⁴ **Ementa:** Conquanto seja cediço que a correção monetária não é um plus que se acrescenta, mas um minus que se evita, não traduzindo acréscimo patrimonial, mas sim restaurando os efeitos corrosivos da inflação, mediante a atualização da moeda, verifica-se que deve incidir o imposto de renda sobre os salários corrigidos, tal qual incidiria se pago o débito no tempo devido. (...) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 781.699/CE (Primeira Turma)**. Tributário. Correção monetária de verbas de natureza salarial. Imposto de renda. Incidência. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 20 mar. 2006. p. 209).

⁷⁷⁵ **Ementa:** (...) A correção monetária não é um plus, mas, mera cláusula de readaptação do valor da moeda corroída pela inflação, e, como tal, no caso em exame, integra-se aos proventos, para formar o quantum da base de cálculo do imposto. (...) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 643.276/CE (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Franciulli Netto. Brasília, 14 mar. 2005. p. 291.)

⁷⁷⁶ **Ementa:** (...) Os rendimentos e ganhos líquidos provenientes de aplicações financeiras, inclusive sobre a correção monetária apurada no período, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda. (...) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº. 1.660.363/SC (Primeira Turma)**. Tributário. Imposto de renda. Aplicações financeiras. Rendimentos. Correção monetária. Incidência. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator p/ acórdão: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 15 jun. 2021). No mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº. 1.910.522/RS (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 01 jul. 2021.

⁷⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.063.187 SC (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 16 dez. 2021. Precedente que parece manter a ideia já existente no tribunal, cf: **Ementa:** (...) Surge inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da Lei nº 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do Imposto de Renda sobre lucro fictício (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 208.526 (Tribunal Plenário)**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 30 out. 2014).

cinco e menor que dez anos e em 15% se o imóvel tivesse sido adquirido em prazo superior a dez anos.

A situação mostrou-se completamente discrepante⁷⁷⁸, pois na década de 1940 a inflação média foi de 12% ao ano e no acumulado de 10 anos representaria um acréscimo de 210%, o que fez com o que o governo brasileiro editasse uma nova lei agora permitindo a atualização em 10%, 15%, 25% e 30% em substituição aos percentuais anteriormente estabelecidos.

Após o período em que não se tributaram os ganhos de capital dos imóveis passou-se a permitir novamente a correção monetária pela Obrigação Reajustáveis do Tesouro Nacional (art. 2º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.641/1978). A metodologia foi alterada pela Lei nº 7.713/1988 que apresentou fatores de redução da base de cálculo. Para os imóveis adquiridos até 1969 isentou-se completamente de tributação e para os imóveis adquiridos entre 1970 e 1988 apresentou-se percentual de variação de redução do tributo de 5% a 95%.

Para os imóveis adquiridos depois de 1988 não havia nenhuma correção ou redução da base de cálculo. A situação permaneceu assim até a promulgação da Lei nº 9.249/1995, que sobreveio com a estabilização monetária provocada pelo Plano Real. Nessa oportunidade colocou-se a possibilidade de atualização monetária dos imóveis adquiridos até o ano de 1995. É interessante notar que nunca a correção monetária permitida legalmente foi equiparada às inflações praticada no país, como esclarecido por Rafael Rodrigues⁷⁷⁹.

A Lei nº 11.196/2005 trouxe um novo modelo para a correção dos custos de aquisição dos bens imóveis prevendo a redução da base de cálculo diante de fatores presumidos de redução FR1 e FR2, situação que serviria de impacto para suavizar a questão inflacionária. Todavia, essa previsão não é precisa e nem apta para substituir a atualização monetária do custo de aquisição, demonstrando em alguns cenários, quando comparado com índices inflacionários, como o IPCA, uma discrepância da correta tributação com a praticada com os fatores de redução⁷⁸⁰, demonstrando completa insuficiência.

Mesmo que insuficiente, a tentativa mostra-se salutar e necessária para adequar a indevida tributação sobre a renda e sobre os ganhos de capital, uma vez que tais ganhos são os nominais e não os inflacionários, sobre pena de violar a ideia de capacidade contributiva.

⁷⁷⁸ RODRIGUES, Rafael Gaspar. O imposto de renda sobre ganhos de capital na alienação de bens imóveis: as injustiças perpetradas pela legislação tributária. **RFPTD**. Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, p. 1-15, 2014. p. 4.

⁷⁷⁹ Idem. p. 5.

⁷⁸⁰ Rafael Rodrigues demonstra por cálculos aritméticos que a depender da data de aquisição e da data de alienação teremos uma tributação maior com a aplicação dos fatores de redução ou uma tributação menor quando comparado com o IPCA acumulado. Situação que demonstra completa imprecisão do critério. Idem. p. 13.

Não se concebe a existência dos ganhos de capital sobre os acréscimos patrimoniais virtuais. A mais-valia é sobre o valor nominal, signo necessário para o atendimento da capacidade contributiva.

Na pessoa jurídica a situação é ainda pior, vez que inexistente qualquer mecanismo para tentar mitigar o efeito inflacionário na tributação. A correção monetária dos ativos é vedada, podendo ocorrer atualizações seja por meio de Avaliação a Valor Presente – AVP ou Avaliação a Valor Justo – AVJ. Enquanto a primeira é neutra e não abrange as inflações a segunda possui neutralidade até o momento da realização/alienação e quando essa se dá permite a ocorrência da tributação da renda.

A jurisprudência que vem se formando em torno da pessoa jurídica em alguns tipos de rendimentos, como por exemplo aqueles advindos de correção monetária de aplicação financeiras, evidenciam que a discussão da correção monetária ainda está em aberto e, até o presente momento, há visões jurisprudenciais que apontam para a tributação⁷⁸¹.

A situação como apresentada viola a ideia de renda e a noção de pessoalidade inerente à capacidade contributiva.

6.4.5.1.1.2 Demais acréscimos ao custo de aquisição

O custo de aquisição, portanto, apresenta-se tanto como o valor de ingresso do imóvel no patrimônio como o valor adicionado pela variação positiva inflacionária. Para além desses dois fatores, o custo de aquisição sofrerá alteração permitindo-se alguns acréscimos. É o caso dos custos de manutenção ou de ampliação do bem⁷⁸².

⁷⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.331.654 PR (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 17 set. 2021. Nesse precedente se considerou a discussão infraconstitucional e se manteve a posição do STJ pela tributação.

⁷⁸² Veja, por exemplo o art. 17 da Instrução Normativa nº. 84 de 2001: “Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de: I – bens imóveis: **a)** os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes; **b)** os dispêndios com a demolição de prédio construído no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação; **c)** as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus; **d)** os dispêndios pagos pelo proprietário do imóvel com a realização de obras públicas, tais como colocação de meio-fio, sarjetas, pavimentação de vias, instalação de redes de esgoto e de eletricidade que tenham beneficiado o imóvel; **e)** o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel; **(ITBI) f)** o valor da contribuição de melhoria; **g)** os juros e demais acréscimos pagos para a aquisição do imóvel; **h)** o valor do laudêmio pago, etc. (Ministério da Fazenda do Brasil. **Instrução Normativa SRF nº. 84, de 11 de outubro de 2001**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14400&visao=original>. Acesso em 18 out. 2022).

Os custos de manutenção são aqueles necessários para que não ocorra o perecimento do bem. Dentre eles estão os honorários advocatícios necessários para a defesa judicial de manutenção do patrimônio na esfera processual, os custos com corretores para a venda, os custos inerentes à tributação sob o aspecto estático (IPTU no caso dos imóveis, IPVA no caso dos automóveis, taxas, contribuições e demais tributos que se façam necessários à manutenção do bem), juros e acréscimos pagos no financiamento para aquisição do bem⁷⁸³.

Normalmente, a possibilidade de adição desses custos resta prevista em lei, principalmente nas pessoas físicas. Já nas pessoas jurídicas, ou tais custos são adicionados – como no caso do lucro real e do Simples, ou eles são deduzidos da base de cálculo do imposto de renda, no caso do lucro real. Caso algum custo necessário para manutenção do bem não seja adicionado ou deduzido, resta clara a violação da ideia de custo, indicando uma tributação virtual da renda ali apresentada.

Questão interessante está em avaliar o caso da contribuição de melhoria. Tal tributo tem cabimento quando o Estado promove uma melhoria pública direcionada por meio de uma obra pública que acarreta o incremento do valor imobiliário do imóvel⁷⁸⁴. Quando a competência tributária é exercida a situação parece de simples solução, permite-se o acréscimo do valor pago ao custo de aquisição.

Todavia, quando essa competência não é exercida resta também evidente que essa mais-valia não pode impactar na tributação da renda em face do ganho de capital. Logo, não deverão ser considerados mais-valia decorrente do ganho de capital aqueles valores que tiveram a sua causa na obra pública direcionada e que estão dentro da materialidade da contribuição de melhoria, mesmo que não exercida⁷⁸⁵.

Isso porque os campos de incidência são idênticos, sobre pressupostos idênticos e bases parcialmente sobrepostas. Assim, a tentativa de tributação dos ganhos de capital pela mais-valia causada pelo pressuposto das contribuições de melhorias apresenta-se como inconstitucional, violando o desenho de competência constitucional.

Vale também mencionar que a ideia de menos valia causada também por obras públicas deve ser relevante para também reduzir a tributação da renda, uma vez que causa o decréscimo patrimonial⁷⁸⁶, apesar de ser de difícil praticidade.

⁷⁸³ ZANUTO, José Maria. Incidência do Imposto de Renda Sobre Ganhos de Capital Resultantes da Alienação de Bens. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 174, 2010. p. 87.

⁷⁸⁴ CAVALCANTE, Denise Lucena. As distorções da contribuição de melhoria no Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 119.

⁷⁸⁵ BOUCHER, Hércules. **Estudos de Impôsto de Renda e Lucros Imobiliários**. Rio de Janeiro: Freita Bastos, 1953. p. 177.

⁷⁸⁶ TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 251.

Por fim, é relevante apontar que o custo de aquisição também terá o seu valor modificado positivamente se forem realizados investimentos de ampliação, como no caso dos imóveis, por exemplo. Em situações como tais a futura alienação deverá considerar a soma dos custos de aquisição dos bens alienados quando esses bens apresentarem elementos de soma de qualquer modo, sejam individualizados ou não.

Nesse ponto resta claro que a Receita Federal vem sempre tentando restringir tais adições no custo de aquisição, todavia, essas restrições são sempre afastadas pelo poder judiciário. Via de regra exige-se uma série de documentos e autorizações prévias para se realizar a construção de um imóvel. Muitas das vezes, como verificado no art. 17 da IN nº 84/2001, somente se permite a adição do custo da obra no custo de aquisição se o projeto for aprovado pelos órgãos municipais competentes.

Essa exigência é completamente ilegal e coloca uma condição de verificação da adição patrimonial inexistente, como já reconheceu o TRF 1. A prova de que houve a construção pode se dar por qualquer meio, inclusive por meio da perícia judicial⁷⁸⁷.

Logo, o custo de aquisição será aquele do ingresso do bem no patrimônio, somado às despesas necessárias para manutenção do bem no patrimônio, bem como o valor dos acréscimos patrimoniais ocorridos que sejam somados ao patrimônio.

6.4.5.1.2 *Valor da alienação*

É interessante notar que o STJ em questão distinta afirmou que as condições de mercado são verdadeiramente verificadas quando ocorrer a alienação e o valor da operação informado pelo contribuinte no negócio jurídico merece fé – diante do princípio da boa-fé objetiva –, somente sendo afastado mediante procedimento tributário de verificação, conforme previsto no art. 148 do CTN.⁷⁸⁸

⁷⁸⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF-1. **Apelação Cível nº. 0055686-53.2003.401.3800/MG (Sétima Turma)**. Relator: José Amílcar Machado. Minas Gerais, 30 nov. 2018; e BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF-1. **Apelação Cível nº. 0003585-04.2006.4.01.3810 (Sétima Turma)**. Relator: Luciano Tolentino Amaral. Minas Gerais, 09 jul. 2010.

⁷⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.937.821 SP**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 03 mar. 2022. No julgado se afirmou que a base de cálculo do ITBI é aquela constante do negócio jurídico afirmado pelo contribuinte, não se podendo fixar uma base arbitrada e previamente ao negócio e nem mesmo se considerar a base de cálculo do IPTU.

Repare que o valor de alienação será aquele valor efetivo tomado para fins da operação realizada. A análise desse valor efetivo está diretamente associada à noção de alienação, que por sua vez é elemento relevante para a ocorrência do tributo.

Não é demais afirmar que os bens têm como característica inerente a oscilação de valor. A distinção entre valor e preço é relevante. Valor será sempre estipulado em situações prévias à verdadeira alienação, enquanto preço é real no sentido de que verdadeiramente foi a avaliação realizada na operação de troca.

Dentro do núcleo de renda e proventos de qualquer natureza não existem as indagações relevantes em outros tributos, como o *causa mortis* e doação, porquanto aqui há a demanda pela avaliação concreta do acréscimo patrimonial. Logo, é preciso verificar na operação qual foi o acréscimo efetivamente observado.

Caso inexista acréscimo sob qualquer perspectiva, seja na verificação do ganho de capital, seja na verificação da renda e proventos de qualquer natureza, não teremos qualquer possibilidade de tributação.

De maneira específica, para as pessoas físicas o valor de alienação será o preço efetivo, assim entendida a soma de recursos monetários repassada para obtenção do bem; nas operações não expressas em dinheiro, o valor de mercado do bem, e por fim, nas situações em que a determinação do valor de mercado não for possível entre as partes, por serem partes vinculadas, o preço de transferência (art. 134 do RIR/2018).

É importante afirmar que o valor efetivo do negócio exclui para o vendedor as verbas laterais, como juros e correção monetária existentes no negócio jurídico, mesmo que esses possam ser somados depois ao valor do bem. Nesse momento de verificação importa saber exclusivamente qual valoração recebeu o bem alienado.

6.4.5.1.3 Operações neutras: permuta e indenização

Considerando que o ganho de capital somente se dá quando temos o resultado positivo advindo da equação de subtração do custo de aquisição do valor de alienação, podem ocorrer situações nas quais não terá nenhum ganho ou perda para impactar na segunda equação que deve ocorrer para se ter a avaliação da tributação da renda.

Basicamente, em dadas situações podemos ter uma coincidência entre o valor do custo de aquisição e o valor da alienação. Essa coincidência pode ser dar por questões mercadológicas

aleatórias ou por questões referentes à natureza das operações, como no caso das permutas e da indenização.

6.4.5.1.3.1 Indenização

De tantas noções que podemos colher na doutrina ou na jurisprudência sobre indenização, a ideia contida no acórdão do AgRg no REsp. 638.389/SP⁷⁸⁹ de relatoria do saudoso Min. Teoria Zavascki parece ser um marco definitivo da ideia de indenização em nosso ordenamento e que, muitas vezes, em que pese suas conclusões judicantes não tenham sido vitoriosas, são balizas para diversos julgados e posições acadêmicas.

A ideia de indenização está calcada no resultado de uma prestação apta a “reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico”, que pode ser de natureza patrimonial ou não-patrimonial. Existem dois tipos de danos de natureza patrimonial que justificam a indenização, o dano emergente e os lucros cessantes. Dano emergente é aquele verificado diante da diminuição direta do patrimônio⁷⁹⁰, muitas vezes também chamado de dano positivo⁷⁹¹.

Já o lucro cessante é aquele bem (ou valor) que o titular do patrimônio deixou de receber/lucrar em virtude do dano, que pode se dar por uma projeção contábil⁷⁹², que também é denominado de dano negativo⁷⁹³.

A indenização quando olhada sob a ótica do Imposto de Renda pode ou não acarretar acréscimo patrimonial⁷⁹⁴. É válida a afirmação de Ricardo Mariz de Oliveira⁷⁹⁵ de que não existe uma correlação entre indenização e não incidência do Imposto de Renda. Apesar de ser uma noção válida, pois, via de regra, as indenizações não serão fatos jurídicos ensejadores da incidência de renda e proventos de qualquer natureza, há situações em que as indenizações advêm dos lucros cessantes. Em situações como tais, haverá a incidência do imposto de renda,

⁷⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 638.389/SP (Primeira Turma). Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 01 ago. 2005. p. 328.

⁷⁹⁰ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: obrigações e responsabilidade civil**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 392.

⁷⁹¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral das obrigações**. v. 2. 37. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 147.

⁷⁹² VENOSA, Silvio de Salvo. *Op. cit.*, 2021. p. 392.

⁷⁹³ DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.*, 2022. p. 147.

⁷⁹⁴ Cf: BIANCO, João Francisco; *et al.* Imposto de Renda e indenização: análise da Evolução Jurisprudencial dos Tribunais Superiores. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 49, 2021. p. 412.

⁷⁹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. As indenizações perante o imposto de renda. *In*: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (Orgs.). **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 1.089.

pois a situação subjacente justificadora da indenização (deixar de receber um lucro, um faturamento, uma receita etc.) está adstrita à materialidade da “renda ou proventos de qualquer natureza”.

Não há dúvidas de que os danos emergentes, por serem medida de recomposição patrimonial, apresentam-se como situação inapta à incidência do Imposto de Renda, posição recentemente referendada pelo STF no julgamento do RE nº 855.091. Já os lucros cessantes, apesar de também se afigurarem como indenização, poderão ser tributados por essa materialidade.

Para o Min. Teori no julgado do STJ acima citado existem outras duas situações que também serão ensejadoras de acréscimo patrimonial e, portanto, tributadas: quando houver valor excedente ao dano emergente e quando o dano referir-se ao patrimônio imaterial. Com relação ao patrimônio imaterial, cumpre informar que o STJ não aceitou essa posição e consolidou a ideia de que os danos morais não estão abrangidos pelo campo de incidência do Imposto de Renda, posição que redundou no Enunciado de Súmula nº. 489.

Com relação ao quanto de indenização que ultrapassar o dano emergente vale analisar a situação das indenizações decorrentes de desapropriação. Isso porque temos a situação de um bem que está no patrimônio do particular a um valor histórico ou a um valor histórico com ajustes contábeis de controle e que uma vez transferido para o patrimônio do Estado recebe a título de danos emergentes o valor histórico e, caso exista, o valor atualizado do bem de acordo com o suposto mercado existente, situação que permitiria verificar um *plus* ao dano emergente.

Como lembra Marco Aurélio Greco, a desapropriação é instituto de direito administrativo com embasamento constitucional que difere de outras situações de alienação forçada do bem – como a expropriação com arrematação – por ter caráter eminentemente unilateral⁷⁹⁶. Tem como elemento subjetivo o Estado de um lado, como expropriante, e o particular de outro, como expropriado. Como elemento objetivo um bem, objeto da desapropriação. Os requisitos são: necessidade pública, utilidade pública e interesse social, bem como decreto expropriatório e indenização.

A desapropriação possui relevância tributária constitucional, pois no § 5º do art. 184 da CF de 1988 estabeleceu-se que “serão isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.” A palavra isenção foi colocada no texto constitucional de maneira imprópria, representando, em verdade, imunidade, pois retira competência para se instituírem tributos nessas operações, como

⁷⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. O instituto da desapropriação. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 16, 1977. p. 183.

já reconhecido pela doutrina⁷⁹⁷ e pela jurisprudência do STF⁷⁹⁸. Em que pese se tratar de imunidade, o legislador infraconstitucional insiste em seguir chamando de isenção e repete o verbete constitucional⁷⁹⁹.

A distinção é relevante, pois enquanto na imunidade inexistente qualquer competência para se instituir o tributo sobre uma dada situação, na isenção temos a competência, mas há a opção do legislador competente por mutilar um dos critérios da RMIT.

O que se tem, portanto, nesse dispositivo constitucional é o reconhecimento de que inexistente qualquer possibilidade de incidência, isso é, de constituição de obrigação jurídica tributária decorrente de renda e proventos de qualquer natureza diante do pagamento de indenização para ressarcimento de desapropriação para fins de reforma agrária.

Essa imunidade, portanto, afasta qualquer consideração de relevância tributária entre o custo histórico do bem e o valor da indenização. A parcela dita excedente não será tributada por uma escolha do legislador constitucional.⁸⁰⁰ E isso ocorre porque não existe possibilidade de tributação desse dito excedente por exclusão do constituinte.

Em continuidade, podemos perguntar se as demais indenizações permitem a tributação do excedente entre o custo histórico e o valor da indenização. Isso porque há previsão expressa de tributação da indenização decorrente de mera desapropriação que não seja destinada para fins de reforma agrária.

É o que se bem vê no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 para as pessoas físicas e o art. 31 do Decreto-Lei nº. 1.598/1977, situações que foram reproduzidas no RIR, recentemente nos artigos 128, § 4º, IV para pessoa física, e no art. 505 para pessoa jurídica, essa podendo se valer da possibilidade de diferimento da tributação dos recursos advindos da expropriação diante de condições específicas de controle e reinvestimento (art. 504 do RIR).

⁷⁹⁷ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 2.169.

⁷⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 168.110-1 DF (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 19 mai. 2000; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 169.628 DF (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 19 abr. 2002.

⁷⁹⁹ Em que pese a legislação não falar em isenção, o RIR/2018 a todo instante aponta a existência de isenção, como se vê no art. 35, II, “e”, no art. 505. BRASIL. **Decreto nº. 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 18 out. 2022.

⁸⁰⁰ SOUSA, Rubens Gomes. Imposto de renda e desapropriação. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 9, 1969. p. 157.

Todavia, a jurisprudência administrativa do CARF⁸⁰¹, esse inclusive com Enunciado de Súmula⁸⁰², a do STJ⁸⁰³, bem como a do STF⁸⁰⁴ possuem posições pacíficas no sentido de reconhecer que mesmo na indenização como contraprestação da desapropriação independentemente do motivo – se sim ou não para fins de reforma agrária – resta impossibilitada de ser tributada pelo ganho de capital. O argumento é alicerçado na ideia de indenização como mera reposição do valor do bem expropriado ao patrimônio, avaliada pela justiça a valor justo, o que afasta qualquer acréscimo patrimonial.

Todavia, a ideia subjacente aparenta ser a impossibilidade de se tributar aquele que tem uma venda forçada unilateralmente pelo Poder Público sem nenhuma causa bilateral precedente.

A comprovação de que a tentativa de tributação positiva em lei detém total ausência de eficácia social está na própria manifestação reiterada da Receita Federal que indica a inexistência de eficácia social dos normativos acima citados, como já bem esclarecido nas Soluções de Consulta COSIT nº 105/2014, Solução de Consulta COSIT nº 72/2017 e Solução de Consulta SC COSIT nº 593/2017, bem como a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

Assim, resta patente sob todas as perspectivas a completa inexistência de tributação da indenização decorrente de desapropriação, seja ela por qualquer finalidade.

Entendemos que as presentes conclusões também se aplicam à desapropriação indireta, sendo essa quando o Poder Público toma o imóvel de maneira abusiva e irregular no todo ou

⁸⁰¹ Acórdão nº 104-23033, de 05/03/2008. Acórdão nº 102-45909, de 28/01/2003. Acórdão nº 102-49283, de 11/09/2008. Acórdão nº 104-23287, de 25/06/2008. Acórdão nº 106-15476, de 26/04/2006. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Súmula CARF nº. 42**. Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018). Brasília, 08 jun. 2018. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/2a-turma>. Acesso em 18 out. 2022.

⁸⁰² Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 08/12/2009. Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Súmula CARF nº. 42**. Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018). Brasília, 08 jun. 2018. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/2a-turma>. Acesso em 18 out. 2022.

⁸⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.116.460 SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 09 abr. 2010.

⁸⁰⁴ “(...) Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, ‘modo privado’. O ‘quantum’ auferido pelo titular da propriedade expropriada e, 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, §22) (...)” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Representação – Rp nº. 1260 DF (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Néri da Silveira. Brasília, 18 nov. 1988. No mesmo sentido BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 72.014 SP (Tribunal Pleno)**. Relator: Ministro Djaci Falcão. Brasília, 25 abr. 1975; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 92.253 SP (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Cunha Peixoto. Brasília, 30 mai. 1980.

em parte para si sem qualquer obediência ao procedimento expropriatório⁸⁰⁵. O valor recebido diante dessa situação, seja de ordem amigável ou judicial também terá caráter indenizatório, posto que diante da ausência de posse e de volição na venda da área não se pode falar em compra e venda⁸⁰⁶.

6.4.5.1.3.2 Permuta

A permuta no direito brasileiro foi conceituada no Código Comercial com base em uma ideia de troca ou escambo e teve sua definição contida no art. 221 como sendo “ao mesmo tempo duas verdadeiras vendas, servido as coisas trocadas ao mesmo tempo de preço e compensação recíproca” e ainda submetida às disposições relativas à compra e venda (art. 225).

Essas disposições não se mantiveram vigentes, inexistindo tal tratamento no Código Civil de 1916 e no Código Civil de 2002. Nesse interregno legislativo foram importantes os esclarecimentos de Pontes de Miranda sobre a identidade da permuta em distinção à compra e venda, pois não “há preço, no sentido próprio; porque um dos figurantes promete um bem, que não é dinheiro, e o outro figurante promete outro bem, que não é dinheiro”, sendo completamente “falso que haja no contrato de troca, dois contratos, duas verdadeiras vendas [...]”⁸⁰⁷.

Logo, restou compreendido pelo nosso ordenamento que o foco da permuta é a troca de bens sem envolver qualquer dinheiro e, por consequência, formação de preço⁸⁰⁸, o que permitiu se constatar que na permuta duas características são relevantes: (i) a inexistência de preço e (ii) o pressuposto da equivalência econômica entre as coisas trocadas⁸⁰⁹.

⁸⁰⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 882.

⁸⁰⁶ Sobre o tema vale conferir interessante julgado do CARF que considerou a operação como compra e venda mediante a invasão de terra produtiva posteriormente adquirida pelo Incra. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1402-004.331**. Relatora: Junia Roberta Gouveia Sampaio. Brasília, 11 dez. 2019; e BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 9101-004.431**. Relatora: Lívia de Carli Germano. Brasília, 08 out. 2019.

⁸⁰⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Tomo XXXIX. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 460.

⁸⁰⁸ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Tributação da operação de permuta vantajosa de participação societária entre pessoas jurídicas: realização ou diferimento do ganho de capital? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 122, 2015. p. 32; e BITTENCOURT, Gabriela. **O IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 48.

⁸⁰⁹ LONGO, José Henrique; BIFANO, Rafael Palma. **Permuta imobiliária: uma nova contabilidade e os seus desdobramentos tributários**. In: RODRIGUES, Daniele Souto; *et al* (Coord.). **Tributação atual da Renda**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 185.

Essas características elencadas por Pontes de Miranda e aceitas pela doutrina foram também encampadas pela Administração Pública Federal quando das manifestações da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nos Pareceres PGFN nº 970/1991 e nº 454/1992 a existência de diferenciação da permuta para a compra e venda, inexistindo tributação daquela por inexistir preço.

Isso ocorre mesmo quando há valoração distinta à de mercado, mas as partes para fins de troca assumem subjetivamente a equivalência de valor para fins intrínsecos de utilidade dos bens trocados⁸¹⁰.

A inexistência de preço e a mera troca restou, portanto, considerada como simples rearrumação patrimonial sem qualquer acréscimo – operações denominadas simplesmente permutativas – e, portanto, não se enquadrando na ideia de renda e proventos de qualquer natureza, bem como na noção de ganho de capital diante da identidade do valor de aquisição e do valor de alienação.

Essa situação foi bem absorvida pelo Fisco para as pessoas físicas em operações imobiliárias, e apesar de não haver um texto legal apontando a inexistência de tributação teve a sua previsão no Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (art. 132, II), o que não significa que o fisco entenda pela inexistência de tributação em outras operações.

Já nas pessoas jurídicas a situação é um pouco distinta. Até 2007 o fundamento para a inexistência de tributação da permuta estava arrimado no item 2.1.1 da Instrução Normativa nº 107/1988. Com as novas regras contábeis iniciadas pela Lei nº 11.638/2007 e finalizadas pela Lei nº 12.973/2014 passou a haver um descompasso entre a contabilidade e o Direito Civil sobre a permuta. Isso porque, enquanto para a contabilidade as operações com bens de natureza idêntica deveriam ser neutras, as operações com bens de naturezas distintas deveriam sofrer a apuração da receita bruta de acordo com o valor justo, nos termos da Orientação do Comitê de Pronunciamento Contábeis nº 01/2008 e Pronunciamentos Técnicos CPC nº 46 e 47.

A Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT 09/2014 estabeleceu que o incorporador em negócio jurídico de permuta deve considerar o recebimento do bem como receita quando esse for optante do lucro presumido, considerando a situação como duas compra e vendas simultâneas e desconsiderando a saída do bem para fins de apuração do regime de

⁸¹⁰ SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva. Regimes Tributário e contábil da Permuta e a Realização da Renda. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: Princípio da realização do imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira.** São Paulo: IBDT, 2019. p. 310.

tributação. Essa situação não se repete na apuração da base de cálculo pelo lucro real, que possui regra de diferimento específica.

O que se observa, portanto, é ainda hoje uma discussão sobre a possibilidade da tributação da permuta pelos ganhos de capital ou pela renda considerada de maneira independente a depender das características tributárias do sujeito passivo e do tipo de bem que é trocado.

No entanto, é preciso trazer algumas considerações que impedem a tributação da permuta pelo ganho de capital ou pela renda. Essa tributação não se dá na esfera dos ganhos de capital porquanto inexistente preço. Logo, a equivalência dos bens permite falar em inexistência de diferença entre o custo de aquisição e o valor de alienação.

Também não poderemos falar em qualquer tributação da renda por inexistir acréscimo patrimonial, vez que existindo realização – como troca de uma relação jurídica com avaliação econômica – não há disponibilidade monetária do bem, existindo somente mero valor de uso e não preço efetivo que demonstre acréscimo patrimonial⁸¹¹, afastando as supostas avaliações meramente nominais e presumidas⁸¹². Essa afirmação demonstra que a tentativa de se tributarem as permutas pelos ganhos de capital ou pelo imposto de renda violam a ideia de disponibilidade jurídica do acréscimo, que por sua vez afeta a capacidade contributiva⁸¹³.

Atualmente a posição do STJ é unânime no sentido de reafirmar que inexistente Imposto de Renda na permuta, seja por pessoa física ou por pessoa jurídica, por ser uma operação neutra⁸¹⁴.

Logo, diante da inexistência de preço e da equivalência econômica dos bens trocados inexistirá ganho de capital e, por consequência, imposto de renda nas permutas de qualquer espécie.

⁸¹¹ LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

⁸¹² ZANUTO, José Maria. Incidência do Imposto de Renda Sobre Ganhos de Capital Resultantes da Alienação de Bens. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 174, 2010. p. 73.

⁸¹³ BITTENCOURT, Gabriela. **O IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 48; e ILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva. Regimes Tributário e contábil da Permuta e a Realização da Renda. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: Princípio da realização do imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 310.

⁸¹⁴ (i) BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº. 1.819.330 SC (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 17 mar. 2021; (ii) BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº. 1.639.798 RS (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 11 mar. 2021; (iii) BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº. 1.796.877 SC (Segunda Turma)**. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 11 dez. 2019; (iv) BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº. 1.749.494/RS (Segunda Turma)**. Mandado de segurança. Permuta de imóveis. IRPJ. CSLL. PIS. Cofins. Incidência inviável. Ausente auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 14 abr. 2021.

6.4.5.2 Alíquota

A alíquota do ganho de capital da pessoa física teve uma alteração recente para se adequar à progressividade. A Lei nº 13.259/2016 alterou a única faixa existente de 15% para quatro faixas, com alíquota de 15%, 17,5%, 20% e 22,5%.

Assim, será enquadrado na alíquota de 15% quando a diferença positiva for até cinco milhões de reais, na alíquota de 17,5% aquele em que a diferença positiva ultrapassar cinco milhões de reais e for até dez milhões de reais, na alíquota de 20% quando a diferença positiva ultrapassar dez milhões de reais e for até trinta milhões de reais e na alíquota de 22,5% aquele que detiver diferença positiva acima de trinta milhões de reais.

De fato, há aqui a tentativa de respeito à progressividade, que poderia ser melhor aplicada se a tributação do ganho de capital das pessoas físicas não fosse isolada e definitiva. Esse mecanismo atualmente utilizado afasta a necessária integralização entre generalidade específica, universalidade e progressividade, criando uma progressividade artificial e inconstitucional, pois não abarca de maneira linear todos os acréscimos patrimoniais tributáveis.

Na pessoa jurídica a alíquota do ganho de capital vai depender do regime de tributação. Para as empresas do Simples, terá a mesma progressividade existente para as pessoas físicas dentre as quatro faixas de possibilidades. Já para as pessoas jurídicas que estiverem no regime de apuração da base de cálculo no lucro presumido, no lucro real ou no lucro arbitrado as alíquotas serão as mesmas existentes para sua atividade, quais sejam 15 ou 25% diante da possibilidade de adicional, o que evidencia uma progressividade de ordem duvidosa.

A tributação do não residente, seja ele pessoa física ou jurídica deveria ser igual à do residente, conforme preceitua o art. 18 da Lei nº 9.249/1995. Todavia, para a pessoa física há regras especiais em normativos esparsos. Por exemplo, com relação à alíquota há as alterações promovidas pela Lei nº 13.259/2016 para os residentes pessoas físicas; para os não residentes pessoas físicas há a alíquota de 15% do art. 27, I da Instrução Normativa SRF nº. 208/2002, e para os não residentes pessoas jurídicas há a disposição de aplicação da progressividade para as pessoas físicas residentes (art. 21 da Instrução Normativa RFB nº 1455/2014).

Para a determinação da alíquota do não residente também se deve observar se estão localizados em paraísos fiscais ou não, uma vez que aqueles ali situados terão a alíquota majorada para 25% como medida unilateral para se evitar a baixa tributação⁸¹⁵.

⁸¹⁵ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Tributação Internacional da Renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica.** São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2014. p. 103.

Os não residentes, sejam eles pessoa física ou pessoa jurídica, não poderão se valer da aplicação dos fatores de redução diante do tempo do investimento. Isso ocorre não por texto legal ou infralegal expresse, mas por falta de funcionalidade do programa de apuração do ganho de capital GCAP da Receita Federal⁸¹⁶. Não é possível essa restrição, pois viola a ideia de não discriminação tributária ao não residente, conforme já decidido pelo STJ⁸¹⁷. Além do mais, como já defendido no presente trabalho, não há justificativa para a tributação dos ganhos inflacionários.

6.4.6 Aspectos relacionados com o critério pessoal

A importância de se delimitar o critério pessoal está na necessária e imperiosa determinação de quem vêm a ser os sujeitos da relação jurídica obrigacional que se apresenta como resultado na aplicação das normas jurídicas inerentes ao Direito Tributário. A relação será minimamente composta por dois polos com dois sujeitos, o ativo e o passivo. O polo ativo será aquele que terá o direito “subjeto de exigir o cumprimento da prestação pecuniária equivalente ao tributo e outro – o sujeito passivo, portador do dever jurídico de adimplir referida prestação”⁸¹⁸.

A noção do sujeito ativo do ganho de capital está diretamente relacionada com o critério espacial, pois somente se está diante da possibilidade de tributação quando existe limite de jurisdição do Estado Nacional para exigir o tributo, sob pena de se violar a soberania de outras nações independentes⁸¹⁹. No caso de restar reconhecido que o tributo é devido no Brasil, compete à União tributar o ganho de capital, uma vez que não temos competência para os Estados e Municípios tributarem a renda.

As maiores questões com relação ao critério subjetivo estão, todavia, na determinação do sujeito passivo. A começar pela possível distinção de possibilidade ao legislador de

⁸¹⁶ GIANNICO JR, Francisco E. **Ganho de capital: alienação de imóvel por pessoa física, teoria e muita prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. p. 90.

⁸¹⁷ Ementa: “(...) Sendo o princípio da não-discriminação tributária adotado na ordem interna, deve ser adotado também na ordem internacional, sob pena de desvalorizarmos as relações internacionais e a melhor convivência entre os países” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 426.945/PR (Primeira Turma)**. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 25 ago. 2004. p. 141).

⁸¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 633.

⁸¹⁹ “(...) Os Estados não podem agir coativamente fora dos limites de suas jurisdições, sem que, com isso, violem a soberania de outras nações independentes”. SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 674.

determinar que a obrigação tributária seja satisfeita por aquele que não praticou o acontecimento fático relevante tributariamente.

O contribuinte nesse caso é aquele que auferiu renda, notadamente, aquele que experimentou o acontecimento fático do acréscimo patrimonial. Na situação do ganho de capital é aquele que teve a alienação do bem, recebeu o direito em troca dessa alienação, teve resultado positivo nesse primeiro momento e, depois, teve também resultado positivo na apuração da renda conforme os critérios legais validamente estabelecidos.

Portanto, será contribuinte aquele que experimentar a mais-valia positiva na alienação do bem. Mas para se verificar a existência de renda e confirmar essa característica de contribuinte é também necessário que a equação da renda seja positiva.

Para aqueles que entendem que a tributação isolada e definitiva é lícita dentro do modelo de tributação da renda e proventos de qualquer natureza no Brasil, terão como contribuinte aquele que obtém resultado positivo em uma operação de alienação, não vindicando a necessidade de observar o aspecto maior da efetiva ocorrência de renda e proventos de qualquer natureza. Já para aqueles que entendem como nós que o ganho de capital é uma face dos resultados positivos possíveis, terão a inconstitucionalidade da tributação isolada e definitiva, para afirmar que é necessário aguardar a verificação da ocorrência do acréscimo patrimonial.

Para além dessas afirmações, temos questões pontuais quando se estabelece o responsável em matéria de tributação de ganhos de capital. Considerando que não estamos diante de atos ilícitos, que se submetem a outros regramentos de responsabilidade (art. 134, 135 e 137 do CTN), a conceituação de responsabilidade por atos lícitos pode ser conceituada nas palavras de Maria Rita Ferragut⁸²⁰:

O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem.

Tomando essa premissa temos que o responsável será aquele que não pratica o fato jurídico tributário e que, ao realizar o adimplemento do tributo, possui meios para obter o ressarcimento do tributo adimplindo. Essa possibilidade de obter meios considera somente

⁸²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 39.

como lícito os meios extrajudiciais com posição de vantagem pelo trânsito dos valores dentre o seu patrimônio. Caso isso não se dê a responsabilidade não será lícita.

6.4.6.1 O art. 26 da Lei nº 10.833/2003 e o residente no exterior

Para a tributação da renda – e nesse contexto o ganho de capital – em operações que se deem fora do território nacional, com substrato na universalidade, é necessário que se eleja um elemento de conexão como situação apta ao atendimento da ideia de capacidade contributiva.

Dentre os possíveis, os mais lembrados são nacionalidade, domicílio e residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do bem e fonte do rendimento, país de origem e país de destino. Gerd Rothmann coloca que para fins de renda devemos considerar somente domicílio e residência, fonte dos rendimentos e situação do bem⁸²¹.

A ideia “fonte de rendimentos” também pode ser nomeada como fonte de produção, econômica ou objetiva ou ainda fonte de pagamento, financeira ou subjetiva. A fonte de produção indica o local onde estão situados os bens e direitos de onde provém a renda, e no caso do ganho de capital onde se avalia a mais-valia existente. Já a fonte de pagamento é aquele local onde está o patrimônio de onde saem os bens de troca para concretização daquela operação, o que afasta o mero trânsito financeiro⁸²².

Para que se dê a tributação pelo elemento de conexão “fonte” temos uma divergência doutrinária. Enquanto Gerd Rothmann⁸²³ aponta que eles devem se dar de maneira cumulativa para que se possa ter a tributação da renda, ou seja, a fonte de produção e a fonte de pagamento devem estar no mesmo Estado, Natanael Martins e Juan Mendes apontam haver um espaço de

⁸²¹ Aponta-se o elemento nacionalidade em desuso, sendo usado somente por EUA, Filipinas e Turquia. ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma nova modalidade de ganho de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006. p. 110.

⁸²² TORRES, Heleno Taveira. **Pluriritributação Internacional Sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 69.

⁸²³ ROTHMANN, Gerd Willi. *Op. cit.*, 2006. p. 113.

escolha para o legislador para qualquer tipo de fonte⁸²⁴, posição corroborada por Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha⁸²⁵.

Ramon Santos traz posição que parece ser adequada sobre a liberdade do legislador de escolher qualquer uma das fontes possíveis. Para o autor a permissão está no parágrafo primeiro do art. 43 do CTN, que permite a tributação internacional ampla, situação corroborada pela prática internacional⁸²⁶.

O art. 18 da Lei nº 9.249/1995 cria uma equiparação do residente no exterior com o residente no Brasil para os ganhos de capital advindos de operações de alienações realizadas no Brasil. O critério de conexão não está explícito no presente texto e a norma se mostrou inócua por não apresentar uma medida de eficácia de sujeição passiva que indicasse uma pessoa no território nacional para responder pela tributação.

A definição de não residente é realizada por exclusão. Será não residente todo aquele que não ostentar a qualidade de residente. Essa noção é estabelecida tomando por base o art. 127 do CTN que, de certo modo, equipara domicílio e residência⁸²⁷. A Convenção Modelo da OCDE em seu art. 4º estabelece que o tributo será cobrado pelo Estado em razão do domicílio, residência, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza análoga. O art. 4, § 2º da mesma diretiva ainda estabelece que em caso da pessoa natural que possua pluralidade de residências o conflito para determinação do Estado que fará a tributação será resolvido pela ordem de verificação da habitação permanente, centro de interesses vitais, permanência habitual, nacionalidade e, por fim, se nenhum desses critérios solucionar a questão, os Estados contratantes irão solucionar de comum acordo.

A tributação do não residente somente teve azos de praticabilidade quando da promulgação do art. 26 da Lei nº 10.833/2003, que previu a responsabilidade tributária do adquirente ou do procurador quando ocorresse a operação de alienação de bem situado no Brasil. As normas criadas por esses dois textos, em termos lógicos, eliminaram o critério de diferenciação entre os residentes e os não residentes. Ocorrendo alienação de bens localizados

⁸²⁴ MARTINS, Natanael; MENDEZ, Juan Manuel Calonge. A tributação do ganho de capital auferido por não-residentes em operação com outro não-residente tendo por objeto alienação de bem situado no Brasil infringe as disposições legais referentes ao imposto de renda brasileiro? **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, n. 7, 2007. p. 117.

⁸²⁵ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p. 338

⁸²⁶ SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 682.

⁸²⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência do Imposto de Renda Sobre o Ganho de Capital Auferido Por Não Residentes. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 33.

no Brasil teremos a incidência do ganho de capital, independentemente do local de residência⁸²⁸.

A norma do art. 26 em apreço coloca duas situações de responsabilidade no recolhimento do ganho de capital do alienante distintas: (i) do adquirente, quando ele estiver situado no país e (ii) do procurador, quando tanto o alienante quanto o adquirente forem residentes no exterior.

Diante disso é possível verificar que o elemento de conexão eleito foi a alienação de bem localizado no Brasil, como aponta Ramon Santos⁸²⁹. Para o autor, somente é possível a tributação das operações previstas no art. 26 quando estamos diante de uma relação de pertinência entre o elemento de conexão e o substrato econômico, situação denominada por ele de pertinência econômica.

Cumpra observar que a ideia de ganho de capital não preenche por inteiro a existência de renda, que demanda uma segunda verificação de acréscimo patrimonial para que se dê a tributação. Essa consideração isolada e definitiva, sem nenhuma permissão de prova em contrário para demonstrar o completo acréscimo patrimonial pode gerar tributação para além do limite máximo permitido alicerçado no acréscimo⁸³⁰. Mesmo assim, há posições na doutrina que visualizam como lícito esse tipo de tributação, o que não se dá na situação de atribuição de responsabilidade ao procurador⁸³¹.

Da nossa parte, considerando a igualdade da tributação entre os residentes e os não residentes, observamos mais um ponto de atenção quando a operação tendente ao ganho de capital se der entre um adquirente residente e um alienante não residente.

Resta observar que a ideia de ganho de capital não está associada somente ao valor de venda, mas sim à mais-valia⁸³² obtida diante do resultando de uma equação com particularidades próprias. A necessidade de compreender o custo de aquisição, suas possibilidades de atualização, suas possibilidades de adições e ainda entender aquilo que é ou não tributado impõem um alto ônus ao adquirente na correta determinação do *quantum* devido, demonstrando uma inadequação da responsabilidade.

⁸²⁸ MCNAUGHTON, Charles Willian. **Curso de IRPF**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 405.

⁸²⁹ SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 671.

⁸³⁰ XAVIER, Alberto. Computo do ganho de capital na alienação de participações societárias por residentes no exterior em caso de investimento “misto”. *In: Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 49, 1989. p. 29.

⁸³¹ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma nova modalidade de ganho de capital? *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006. p. 107.

⁸³² Idem. p. 127.

Talvez exista em dadas situações uma “impossibilidade de mensuração prática do ganho de capital”, como lembra Antônio Roberto Sampaio Dória em situação análoga antes mesmo da promulgação da presente lei⁸³³.

No tocante à venda de bens situados no Brasil entre não residentes a situação também é controvertida na doutrina. Isso porque, enquanto no caso acima narrado o adquirente é aquele que possui os recursos econômicos para fazer o adimplemento do negócio jurídico, o procurador do adquirente⁸³⁴ não residente pode não ter a disponibilidade de recursos necessários para fazer o adimplemento definitivo do tributo em caso de não pagamento pelo outorgante⁸³⁵. Lado outro, afirma-se que, se ele aceitou ser o procurador no país, assumiu o ônus de administrar bens de terceiros e estaria dentro de uma situação abrangida pelo art. 128 do CTN⁸³⁶.

Outro ponto que é objeto de discussão com relação ao art. 26 da Lei 10.833/2003 é a possibilidade de tributação da alienação dita indireta. Aponta-se como indireta a alienação de controle de participação societária que embora realizada em outro país, faz com que uma empresa situada no Brasil, pertencente à empresa alienada, também tenha indiretamente um novo dono.

Olhando diretamente para a norma contida no art. 26 parece que o legislador elegeu de maneira categórica a ideia de fonte de produção e, ao assim fazer, determinou no antecedente que é necessário que o negócio jurídico tenha objeto direto e imediato localizado no território brasileiro.

Como coloca Ramon Santos em trabalho específico sobre o tema, “[...] para que seja admitida a tributação do ganho de capital pago no exterior, o negócio jurídico celebrado pelas partes deve ter como objeto direto e imediato a empresa brasileira”⁸³⁷. A alienação indireta de

⁸³³ “Em essência, a argumentação, solidamente fundamentada, repousa na impossibilidade de mensuração prática do ganho de capital, vale dizer, do acréscimo patrimonial, que é a própria substância de um imposto sobre a renda, representado pela diferença entre o custo de aquisição e o preço de venda. Se a empresa estrangeira não mantém escrituração no Brasil não é, por consequência, factível a apuração de eventual ganho de capital.”. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Não incidência de imposto de renda sobre ganho de capital por investidor estrangeiro: fórmulas de exclusão. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 42, 1987. p. 47.

⁸³⁴ A IN nº. 1732/2017 aponta que o procurador no presente caso ser do adquirente mantendo a linha da responsabilidade daquele que adquire o bem (art. 21, §4º). Ministério da Fazenda do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº. 1.732, de 25 de agosto de 2017**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=85684>. Acesso em 18 out. 2022.

⁸³⁵ Sobre esse tema vale cf: CEZAROTI, Guilherme. A tributação do ganho de capital nas operações entre não-residentes prevista na Lei nº. 10.833/2003. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 105, 2004. p. 53.

⁸³⁶ MARTINS, Natanael; MENDEZ, Juan Manuel Calonge. A tributação do ganho de capital auferido por não-residentes em operação com outro não-residente tendo por objeto alienação de bem situado no Brasil infringe as disposições legais referentes ao imposto de renda brasileiro? **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, n. 7, 2007. p. 117; e GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012. p. 338.

⁸³⁷ SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 683.

participação societária não atende a esse pressuposto, uma vez que o objeto direto e imediato não é um bem localizado no país.

Mesmo que se alegue que há ordenamentos que permitem a alienação indireta de participação societária, como é o caso do Canadá, a possibilidade desse tipo de tributação sempre se dá mediante a verificação de três pressupostos: há um vínculo entre o pressuposto econômico e o elemento contido no território nacional, evidenciado pela natureza do ativo; o elemento tem uma conotação preponderante e há uma previsão legal permitindo tal situação, hipóteses que não se podem extrair da norma elaborada a partir do art. 26 da Lei nº 10.833/2003.

Há ainda outros elementos que impedem a tributação dessa operação. Um deles é a impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica de maneira direta e como regra em tais casos, sem qualquer justificativa para tanto. Essa quando se dá deve ser medida excepcional. Ademais, inexistente repercussão de alienação de capital estrangeiro junto ao Banco Central⁸³⁸, pois não existiu qualquer troca de titularidade. A noção de ganho de capital também não é atendida, pois inexistente alienação da fonte de produção.

Poder-se-ia falar em tais casos na existência de simulação. A ocorrência da simulação demanda dilação probatória que ao final evidencie que o sujeito interposto não é o real destinatário do negócio jurídico. Se e quando existir, essa deve ser averiguada mediante procedimento fiscal pertinente.

Logo, acreditamos não restar possível a tributação dos ganhos de capital pela venda indireta.

⁸³⁸ Lei nº. 4.131, artigo 3º, alíneas “b” e “c” (BRASIL. **Lei nº. 4.131, de 03 de setembro de 1962**. Disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4131.htm. Acesso em 18 out. 2022).

7 CONCLUSÕES

O presente trabalho teve como escopo analisar os aspectos gerais da tributação do ganho de capital no Brasil. Nessa tarefa acadêmica verificamos que a ideia de ganho de capital no nosso ordenamento não pode ser dissociada da noção de renda inserida na competência para tributar por meio de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Em assim sendo, cumpre observar quais são as premissas da tributação no Brasil, quais são os elementos para se instituir Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, conforme determinado pelo art. 153, III, da CF de 1988, bem como qual a relevância desses elementos (patrimonialidade, pessoalidade, generalidade, universalidade e progressividade) para se poder ter uma tributação dos ganhos de capital.

Nessa tarefa, portanto, foi-nos útil avaliar a estrutura constitucional para se poder instituir tributos no Brasil avaliando a ideia de competência tributária e os aspectos da tributação do ganho de capital; para isso, avaliamos a ideia de renda e proventos de qualquer natureza na Constituição Federal, na Lei Complementar e, especificamente, no que tange a uma ideia geral de ganho de capital antes da formulação de supostas regras matrizes possíveis.

Avaliamos a positividade de algumas tributações denominadas de ganho de capital para estabelecer conclusões específicas relacionadas com os elementos relevantes em cada um dos critérios.

As conclusões podem ser gerais e específicas e estão dispostas nos tópicos abaixo:

1. competência tributária traduz-se em aptidão para instituir tributos. Essa aptidão é extremamente condicionada já no plano constitucional. Somente onde houver possibilidade de exercício é que se poderá instituir tributação (tudo onde não houver aptidão é limitação);
2. para avaliar a validade do conteúdo da competência tributária outorgada é necessário verificar: o que se conferiu, a quem se conferiu, como se conferiu, bem como se deu o exercício do que se conferiu;
3. competência tributária é distinta de capacidade tributária ativa. A primeira permite a positivação do tributo por uma norma geral e abstrata que será o fundamento para a norma individual e concreta que resultará no reconhecimento da relação jurídica tributária (foco no resultado);
4. outra diferença relevante para situar o primeiro objeto de análise é a distinção entre competência tributária, competência para legislar sobre Direito Tributário e

competência regulamentar em matéria tributária. Essa distinção é pertinente diante da verificação de que a análise do ganho de capital verifica o que ocorre na situação de competência tributária (instituição do tributo) e não nas demais;

5. a norma objetiva de competência encerra um conteúdo em cada tributo de maneira diversa. Cada um deles possui conteúdo competencial mais ou menos específico, naquilo que se pode denominar de conteúdo mais ou menos acinzelado;
6. a lei complementar vem para aparar as arestas deixadas pela Constituição diante de uma maior ou menor intensidade de conteúdo competencial;
7. não existe competência constitucional para se tributar o ganho de capital de maneira isolada, com competência própria;
8. a tributação do ganho de capital está inserida na tributação da “renda e proventos de qualquer natureza”;
9. a origem da tributação da renda e do ganho de capital se confundem; pode-se, no entanto, verificar a dissociação, em dados contextos, da estruturação da tributação da renda e dos ganhos de capital sob materialidades distintas;
10. as doutrinas econômicas, jurídicas e fiscais, com preponderância da primeira de fato são os lastros que balizam a formação da ideia de renda existente atualmente, bem como a tributação do ganho de capital;
11. em termos sintáticos a competência para instituir imposto de renda e proventos de qualquer natureza está na Constituição Federal de 1988 no art. 153, III, § 2º, I. É nesse dispositivo que se aponta que se pode instituir imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza;
12. em termos semânticos a ideia de renda está relacionada com o verbo auferir e com o complemento “renda e proventos de qualquer natureza”;
13. diante de uma análise semântica vertical é possível afirmar que há uma suficiência histórica em se considerar renda como produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos e proventos como os demais acréscimos patrimoniais, existindo uma divergência na ideia de proventos como os frutos resultantes de uma atividade que já cessou. De todo modo essa análise permite concluir que foi positivada a teoria de renda como acréscimo patrimonial;
14. já a análise semântica horizontal novamente traz à tona a ideia de proventos sempre como fruto do trabalho, seja findo ou não. A noção de renda, diante dessa conclusão, parece ter uma amplitude maior que a ideia de proventos, abarcando tanto a teoria dos frutos, como a teoria do acréscimo patrimonial;

15. a ideia de renda deve respeito aos princípios materiais e aos deveres de medida. Como princípios materiais temos a dignidade da pessoa humana e a vedação de confisco. Como deveres de medida temos a observância da igualdade, da proporcionalidade e da razoabilidade. Os princípios materiais respaldam o mínimo existencial diante da manutenção da dignidade humana e os deveres de medida evitam o confisco;
16. há um conceito pressuposto de renda que apresenta vieses negativos e vieses positivos. Os vieses estão associados à ideia de patrimônio como elemento fundamental, no qual o capital é elemento do patrimônio:
 - 16.1. viés negativo: não é renda faturamento, capital, lucro, ganho, resultado e patrimônio;
 - 16.2. viés positivo: *plus* patrimonial resultante do confronto de certas entradas e certas saídas devidamente qualificadas.
 - 16.2.1. o elemento temporal é imprescindível para se verificar esse *plus*;
 - 16.2.2. há uma conexão qualificada entre os gastos realizados para que ocorram certas entradas, de modo que somente teremos renda se essas saídas foram consideradas;
17. a análise pragmática do conceito de renda com base na jurisprudência do STF não deixa dúvida de que a ideia de renda está associada à noção de acréscimo patrimonial, afastando toda e qualquer tentativa de restrição dessa ideia;
18. há constitucionalmente outros elementos integrantes do conceito de renda que não podem ser desconsiderados. Como o acréscimo patrimonial define renda na Constituição somente podemos avaliar esse acréscimo se tivermos muito clara a noção de patrimônio. Logo, a ideia de patrimônio é relevante para se analisar a estrutura da ideia de renda no Brasil;
19. a ideia de patrimônio está relacionada à soma das relações jurídicas atribuídas a uma pessoa que sejam passíveis de avaliação econômica;
20. a ideia de acréscimo também é relevante e determina e confirma a ideia de que as saídas que deram origem àquela entrada devem ser consideradas, bem como outras saídas tomadas como relevantes e que não estejam diretamente relacionadas com as entradas, mas que causam a redução patrimonial. Outro ponto relevante para o acréscimo é que esteja líquido e disponível no patrimônio do contribuinte;
21. renda quando ligada à ideia de patrimônio deve necessariamente ter como base de análise a pessoa do contribuinte, o que faz com que a ideia de pessoalidade tenha uma relevância constitucional para fins desse imposto;

22. há ainda outros elementos com relevância constitucional para a o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, conforme determina o inciso I, § 2º do art. 153 da CF de 1988: generalidade, universalidade e progressividade;
- 22.1. dentro da ideia de generalidade temos a geral e a específica. A *generalidade geral* determina que todos devem pagar imposto de renda, vedada distinção em razão da ocupação profissional, denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos. Já a *generalidade específica* evita a diferenciação entre os tipos de rendimentos. De algum modo a generalidade geral e a específica relacionam-se quando se proíbe a diferenciação da denominação jurídica dos rendimentos;
- 22.2. a ideia de universalidade permite distinguir três modalidades: a universalidade temporal, a universalidade ligada aos elementos de mutação patrimonial e a universalidade ligada às situações de política fiscal para alcance de situações fora do território nacional;
- 22.3. a progressividade determina que deve haver uma carga econômica "bem" maior para o contribuinte. Há nesse ponto uma liberdade ao legislador para determinar a forma da progressividade; mas uma vez determinada, ela deve ser efetiva e não somente aparente;
- 22.4. existe uma vinculação na instituição da generalidade e da universalidade. Essa vinculação está adstrita ao próprio conceito de renda. Não pode o legislador moldar esse tributo sem essas características. Já a universalidade (geográfica) e a progressividade permitem uma margem de liberdade na atuação do legislador para moldar a forma, mas jamais para escolher a aplicação ou a não aplicação. Algum nível de universalidade geográfica e de progressividade deve existir.
- 22.5. a generalidade, a universalidade e a progressividade estão correlacionadas e pressupõem a sua existência legal para que todas essas características possam coexistir, situação que evidencia que generalidade, universalidade e progressividade somente serão plenas quando aplicadas em conjunto;
- 22.6. podemos apontar, por fim, que a generalidade e a universalidade são regras e que a progressividade um princípio específico da regra de competência desse tributo, de modo que não se pode deixar de implementar os comportamentos mínimos para o alcance do estado ideal de coisas a ela relacionados;

23. os elementos acima apontados são imprescindíveis para o conceito constitucional de renda. Isso quer dizer que toda vez que sob a ideia da competência constitucional para se instituir renda não se tiver a ideia de resultado positivo de certas entradas e certas saídas, que não se confunda com faturamento, capital, lucro, ganho, resultado e patrimônio, que respeite a ideia de patrimônio, acréscimo e a noção de pessoalidade, bem como respeite os elementos necessários da generalidade, universalidade e progressividade, teremos outro tributo que não o tributo sobre a renda e nesse cenário deve-se respeitar a competência residual existente em nosso ordenamento jurídico;
24. é a lei complementar que vem definir o que vem a ser renda partindo da ideia constitucional. A complementaridade está bem delimitada nos artigos 43, 44 e 45 do CTN. Diante desses artigos e da ideia colocada na Constituição que deve ser avaliado o conteúdo definitório que irradiam;
25. o art. 43 traz a concretização da hipótese de incidência do tributo. Apesar de ser um dispositivo relevante para a hipótese, ele não define o critério material de maneira derradeira. A sua função é trazer elementos de concretização da hipótese para servir de baliza ao legislador ordinário. Essa concretização determina que o acréscimo patrimonial vai se dar com a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica;
 - 25.1. a ideia de aquisição está relacionada com a existência de uma nova relação jurídica positiva no patrimônio que advenha de um ato oneroso e não signifique reposição patrimonial;
 - 25.2. o art. 43 determina como relevante a ideia de disponibilidade econômica e jurídica. A disponibilidade somente se refere as certas entradas que formarão no futuro a ideia de renda e não propriamente constituição da renda. O que será adquirido e disponível são as entradas com relevância de momento lógico anterior a ideia de renda;
 - 25.3. para Célia Murphy a disponibilidade diante da renda somente vai se dar depois do final do período de apuração econômica, incorrendo na disponibilidade jurídica somente quando ocorrer a constituição do fato jurídico tributário relatado no antecedente da norma individual e concreta;
 - 25.4. essas duas conclusões – disponibilidade da entrada ou disponibilidade da renda – apresenta-nos um pressuposto interessante. Primeiro devemos avaliar qual o objeto de análise para depois fazer as ilações possíveis. No caso em apreço as duas possibilidades de interpretação possíveis remetem-nos a uma leitura restrita da ideia de disponibilidade econômica ou jurídica;

- 25.5. a análise das expressões econômicas e jurídicas também nos permite algumas conclusões relevantes. A ideia de disponibilidade jurídica pode ser lida como ideia de que somente haverá disponibilidade jurídica quando se tornar o fato disponibilidade jurídico; já a disponibilidade econômica ocorrerá quando o fato econômico estiver livre para ser usado e gozado de forma total e irrestrita, permitindo também extrair recursos financeiros para realizar o pagamento do próprio imposto, o que evidencia a necessidade de conversão em moeda;
- 25.6. por fim, mostra-se relevante distinguir realização e separação. Realização ocorre diante da noção de alienação. Avalia-se o bem e faz-se uma troca por outro bem. Feita a troca é possível verificar se ela está disponível;
- 25.7. a análise dos incisos I e II do art. 43 permite-nos verificar que existem duas interpretações possíveis: pode-se caracterizar renda somente pelos frutos ou pelo acréscimo patrimonial, existindo doutrina que justifica a tributação isolada nessa suposta divisão. Ocorre que a palavra “demais” contida no inciso II traz o conteúdo de que em ambos os casos temos acréscimos patrimoniais, esse o verdadeiro mote da ideia de renda;
- 25.8. a tentativa de caracterizar a ideia de renda pelas suas causas perde força no contexto da noção de renda e evidencia também um equívoco, demonstrando-se que não é a causa o relevante, mas sim o resultado;
- 25.9. ademais, é possível identificar uma inconstitucionalidade no inciso II do art. 43 do CTN, uma vez que a CF de 1988 não permitiu ao legislador complementar definir proventos como acréscimos patrimoniais, situação que somente permitiria tributar os acréscimos patrimoniais resultantes dos frutos do trabalho, do capital ou da combinação de ambos;
- 25.10. portanto, apesar de renda estar diretamente ligada à ideia de acréscimo patrimonial a tentativa (fora da competência constitucional) de definir proventos como acréscimo patrimonial afastou a constitucionalidade do inciso e restringiu a possibilidade de somente se tributarem os acréscimos patrimoniais resultantes dos frutos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- 25.11. as noções veiculadas nos §§ 1º e 2º do art. 43 devem ser lidas como tentativa de disciplinar os conteúdos contidos no *caput* e nos incisos I e II do presente artigo;

- 25.11.1. o parágrafo primeiro informa que é irrelevante o nome que se dê à fonte; existindo materialmente acréscimo patrimonial, restará possível tributar a renda;
 - 25.11.2. também é irrelevante a localização, condição jurídica e nacionalidade da fonte, o que reforça a ideia de pessoalidade contida na ideia de renda, pois importam as características da pessoa titular do patrimônio;
 - 25.11.3. não importa também se o acréscimo patrimonial se dá pelo recebimento de dinheiro, bens ou serviços ou até mesmo por compensação; uma vez existindo, haverá suficiência para ocorrer a tributação;
 - 25.11.4. já no parágrafo segundo temos a concretização da universalidade territorial.
26. o art. 44 do CTN permite que a renda seja obtida para fins de composição da base de cálculo de maneira real, arbitrada ou presumida. A renda, na verdade, será sempre real. Todavia, há níveis de presunções referentes à base de cálculo como medida de possibilidade e praticidade para a verificação do tributo. Esses três tipos de apuração da base devem sempre confirmar a existência de renda;
 27. o art. 45 do CTN delimita o rol de possibilidades para determinação do contribuinte e do responsável pelo recolhimento do tributo. A ideia de contribuinte está relacionada com aquele que auferiu renda, situação que pode evidenciar dificuldade na análise de situações efêmeras como a mera posse de certas entradas. Também é relevante averiguar as situações de responsabilidade. Essa antecipação contém azos de inconstitucionalidade, mesmo que o STF já tenha declarado a sua constitucionalidade, principalmente se a responsabilidade não permitir a real avaliação do acréscimo patrimonial;
 28. a ideia de redistribuição e eficiência no desenho do modelo de tributação somente é possível quando respeitados os parâmetros constitucionais e legais, sendo esse *trade-off* das finanças públicas relevante somente quando do desenho da política fiscal inicial;
 29. o questionamento sobre a possibilidade de se tributar renda de maneira segmentada, de conferir tratamento tributário distinto a depender da origem da renda, a seletividade em considerar os elementos positivos e afastar os elementos negativos, a suposta escola entre o modelo de realização *realization vs accrual*, as tentativas de combater a retenções de bens (*lock-in effect*), o combate tímido ao afeito *bunching* são na maioria

dos casos situações que não respeitam o viés positivo da competência para se tributar renda e proventos de qualquer natureza no sistema tributário brasileiro;

30. a tentativa de obter uma tributação ótima, de incentivar um comportamento relevante sob uma esperança de prosperidade, premissas completamente legítimas no campo pré-legislativo, em que se sacrificam as estruturas jurídicas existentes em matéria tributária, ora tocando em questões de constitucionalidade, ora de legalidade, ora apresentando saltos normativos e ignorando completamente toda a estrutura de determinado tributo, criando completa insegurança jurídica e indevida invasão no patrimônio privado (confisco), são situações que devem ser afastadas, pois inválidas;
31. a ideia há muito defendida por Alfredo Augusto Becker de se buscar ao máximo evitar o Direito Tributário Invertebrado ainda se apresenta como atual e legítima, principalmente diante de toda estruturação que é realizada na tributação dos ganhos de capital no Brasil, em que se esquece completamente a ideia de renda positivada no ordenamento, mesmo quando resta unânime a ideia de que o ganho de capital no Brasil está dentro da competência para se tributar esse tipo de materialidade;
32. se uma positivação concreta é alteada ao patamar de lei, é preciso que se verifique se há possibilidade dessa alteração diante da competência outorgada de maneira condicionada. Se não for possível, deve-se alterar o padrão normativo que estabelece os limites para possibilitar tal alteração. Isso significa que há liberdade ao legislador, mas essa liberdade deve ser exercida diante de uma ideia de coerência sistêmica como corolário da segurança jurídica – como cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade;
33. a origem da tributação sobre a renda é inglesa e remonta à Idade Média. Apoiava-se simplesmente na impossibilidade da tributação dos capitais, pois inexistia mercancia que permitisse observar efetiva valorização do bem, situação que impedia a tributação dos ganhos de capital e criou resistências futuras para se tributar essa situação seja como renda ou não;
34. a origem da tributação dos ganhos de capital pode ser verificada nos EUA a partir de 1921; depois de várias tentativas infrutíferas de se tributar o ganho de capital como se renda fosse, a aprovação da 16ª Emenda permitiu à Suprema Corte, no caso *Merchants' Loan & Trust Co. v. Smietanka*, reconhecer que os ganhos eventuais como os decorrentes do capital poderiam ser tributados como renda;

35. essa nova posição afastou os elementos anteriores de (i) garantia de uma fonte permanente; (ii) exploração dessa fonte permanente e (iii) regularidade no recebimento dos frutos como elementos chave para a tributação da renda;
36. ao fim e ao cabo entendeu-se que tanto os frutos regulares advindos do patrimônio, quanto as disponibilidades decorrentes da conversão do capital em moeda permitiram gerar recursos financeiros para o consumo e por uma questão de equidade/igualdade ambas as situações deveriam ser tributadas como renda;
37. a ampliação da ideia clássica de renda foi motivada pela forte necessidade de mais arrecadação, assegurando a tributação dos ganhos de capital diante de uma premissa de particularidade histórica na formação de riqueza que demandava uma igualdade entre a riqueza advinda do produto do capital e do trabalho com os acréscimos (mais-valias) do capital;
38. a igualdade/equidade como justificativa desse movimento permitiu, na verdade, a possibilidade de valoração do patrimônio e a tributação do excedente em operações permutativas;
39. contudo, ainda se tem a noção de fluxo – não mais de uma fonte permanente na forma, mas de uma fonte que se buscou preservar sob outros aspectos de manutenção de um capital mais voltado para a ideia de patrimônio – de relações jurídicas em que o marco temporal inicial e final mostravam-se relevantes para ditar as projeções de preservação como limitador da tributação, situação que pode ser considerada ponto de partida para o desenvolvimento da teoria do acréscimo patrimonial;
40. a próxima fase histórica do ganho de capital permitiu a discussão sobre as alienações do capital serem decorrentes de atividade especulativa ou passiva (venda não intencionada), situações que eram tratadas com cargas econômica tributárias distintas;
41. as situações passivas eram tributadas com carga econômica menor como tentativa de se esquivar das questões inflacionárias e da aplicação da progressividade;
42. foi diante dessa visão que o sistema inglês desenvolveu o sistema do *Badges of trade* para distinguir o que seria renda e o que seria ganho de capital diante da finalidade especulativa do bem (capital vs produto);
43. a ideia de *Badges of trade* tinha olhos para três elementos básicos: (i) especulação; (ii) origem; e (iii) tempo de manutenção do bem no patrimônio. Esses critérios não se harmonizavam entre si e eram temperados por uma ideia inglesa de que renda era distinta dos ganhos de capital diante da ideia de frutos;

44. para determinação da ideia de ganho de capital estabeleceu-se que a determinação de uma atividade especulativa seria determinada pelos seguintes pontos: (ii) prazo existente entre a alienação e a aquisição (*holding period*); (iii) natureza dos bens – se manufaturados ou máquinas; (iv) tipo de benfeitorias ou beneficiamento realizados nos bens; (v) fatos relevantes precedentes à venda; (vi) motivos – subjetivos – que levaram à venda; (vii) objeto social da empresa; (viii) fonte dos recursos utilizados para aquisição dos bens;
45. a história da tributação do ganho de capital no Brasil foi diretamente impactada pelas correntes teóricas advindas do EUA e da Inglaterra;
46. podemos tomar como critério de divisão histórica três perspectivas no Brasil, a tributação das pessoas físicas, a tributação das pessoas jurídicas e a tributação do não residente;
 - 46.1. na pessoa jurídica a teoria do *Badges of trade* é aplicada desde 1926 no lucro real. A distinção era entre os bens de suporte e os bens de uso para consecução da atividade fim;
 - 46.2. o Decreto-Lei nº 1.598/1977 é considerado um dos marcos normativos mais importantes em matéria de tributação da pessoa jurídica e estabeleceu a necessidade de alienação para a ocorrência do ganho de capital;
 - 46.3. já na pessoa física a tributação do ganho de capital somente se inicia em 1946, situação que perdurou até 1966, ficando essas desoneradas do tributo até 1979. Em 1988 estabeleceu-se que a tributação dos ganhos de capital seria realizada na pessoa física de maneira isolada e definitiva, situação que perdura até os dias atuais;
 - 46.4. para o não residente a tributação ocorreu até o ano de 1962 sem nenhum embasamento legal e posteriormente a essa data estabeleceu-se um regime que deveria ser igual ao do residente, mas que de certo modo foi estruturado à parte como um tipo de tributação distinta, isolada e definitiva;
47. acreditamos que a noção de ganho empreendida pelos mais diversos países permite associar essa espécie de tributação a uma positividade decorrente de uma simples conta de subtração pela qual se permita verificar a mais-valia. Essa positividade deve ser demonstrada sobre determinado parâmetro de valoração econômica que demonstre uma diferença entre dois espaços de tempo. Por uma questão lógica, se essa diferença for negativa, não poderá haver tributação pela simples situação de inexistir signo de riqueza possível de eleição, ocorrendo a tributação caso seja positiva;

48. a positividade que justifica a tributação deve ser aferida sobre determinado parâmetro de valoração econômica que demonstre uma diferença entre dois espaços de tempo. Por uma questão lógica, se essa diferença for negativa, não poderá haver tributação pela simples situação de inexistir signo de riqueza possível de eleição, ocorrendo a tributação caso seja positiva;
49. qualquer bem que tiver uma valorização gratuita – sem causa determinada promovida pelo titular – poderá sofrer um ganho que se denominará ganho de capital;
50. a materialidade do ganho de capital está associada à existência de capital e de mais-valia;
51. os ganhos de capital pressupõem as causas gerais, imotivadas ou gratuitas. Logo, a mais-valia do ganho é gratuita;
52. para além dessa gratuidade o capital deve estar previamente ligado ao patrimônio; os acréscimos patrimoniais novos poderão ser tributados como renda, mas não serão ganhos de capital, pois inexistente capital;
53. ou seja, primeiro se verifica há capital e se há ganho e, depois, avalia-se como o fenômeno será tomado pelo Direito Tributário, podendo estar ou não abrangido pela ideia de renda e, mesmo dentro dessa ideia, estar ou não diferenciado entre os tipos de renda quando consideramos o plano internacional;
54. a ideia de ganhos de capital pressupõe também poder existir as perdas de capital, situação gerada quando o bem sai da esfera patrimonial em valor menor do que o seu ingresso. Essa noção é relevante principalmente quando estamos diante da ideia de renda como acréscimo patrimonial, que determina a observação de certas entradas e certas saídas;
55. no Brasil a ideia de ganho de capital pode ser testada diante da teoria da Regra Matriz de Incidência tributária como meio de verificação dos elementos mínimos necessários a esse tipo de tributação, considerando sempre que a ideia de tributação somente será válida quando analisada em conjunto com a ideia de renda no nosso ordenamento;
56. a teoria do *Badges of trade* impactou a construção do escopo legal da tributação dos ganhos de capital no Brasil. Ela é relevante para determinar se uma pessoa física será ou não tributada pelo ganho de capital diante da ideia de habitualidade e se a pessoa jurídica será ou não tributada diante da ideia contábil de bens do estoque ou do ativo fixo;
57. analisando diretamente os ganhos de capital sob o critério lógico-científico da RMIT não concordamos que possa existir uma RMIT específica do ganho de capital diante

da ideia de renda que defendemos no presente trabalho, apesar de compreender que a ideia do legislador foi criar uma;

58. todavia, usando o método lógico da RMIT podemos isolar alguns elementos mínimos do ganho de capital para avaliar a sua utilização devida pelo legislador, o que nos permite enveredar por algumas conclusões práticas;
59. no critério material podemos verificar uma primeira característica relevante, que está relacionada com a noção de alienação, bem como com a noção de resultado positivo diante do valor de alienação e custo de aquisição, situações que estão diretamente ligadas à materialidade da renda diante da ideia central do confronto de certas entradas e certas saídas;
60. para além dessa ideia, é preciso se atentar que a apuração do ganho de capital feita deve receber uma roupagem de renda, situação que determina uma segunda razão de verificação, analisando se as suas ideias inerentes, princípios etc., foram observadas;
61. por isso, antes de se considerar a renda é preciso apurar os ganhos e perdas de capital e nesse jaez observar se há resultados negativos ou positivos e diante dessas duas possibilidades considerar tanto os resultados positivos, quanto os resultados negativos;
62. a sinergia dos ganhos de capital com a ideia de renda pela competência remete-nos à conclusão de que para a ocorrência de renda decorrente dos ganhos de capital devem haver duas contas necessárias:
 - 62.1. uma primeira é interna. Somente existirá ganho de capital se tivermos resultado positivo diante do custo de aquisição e do valor da alienação. Para essa determinação é necessário observar o custo de ingresso do bem no patrimônio, bem como aqueles que foram realizados para preservação, manutenção e melhoramento desse bem. Se o resultado for negativo, teremos perdas de capital e não ganhos de capital;
 - 62.2. a segunda é externa, ligada à ideia de renda e acréscimos patrimoniais, em que os ganhos de capital deverão compor um dos elementos das entradas ou um dos elementos das saídas para fins de determinação da renda, caso em que somente existirá renda e será possível a tributação quando existirem elementos positivos ao final do período de apuração;
 - 62.3. o critério material da renda permanece inalterado e terá dentre as suas mais variadas facetas a possibilidade da alienação de um bem tomado como capital gerar um resultado positivo, negativo ou neutro na conta geral de verificação da renda;

- 62.4. essa conclusão permite-nos afirmar se inconstitucional a tributação isolada ou definitiva do ganho de capital, seja da pessoa jurídica, da pessoa física ou do não residente, diante do conceito constitucional de renda com as suas características elementares;
63. inexistente critério temporal específico para o ganho de capital. Para fins de sua identificação é relevante distinguir o momento da incidência do imposto de renda do período de apuração. O ganho de capital estará relacionado ao período de apuração;
- 63.1. não obstante, é possível apontar quando se poderá realizar equação algébrica para verificação do ganho de capital como um dos elementos aptos a compor a ideia de renda;
- 63.2. a alienação apresenta-se como elemento estrutural do ganho de capital, pois somente com ela é possível tributariamente falando averiguar a oscilação do valor do bem no tempo;
- 63.3. essa afirmação é confirmada pela ideia de que o núcleo da tributação sobre a renda está relacionado com o acréscimo patrimonial efetivo, justificado pela capacidade contributiva, que permite a apuração real do acréscimo patrimonial que gera, inclusive, recursos ao indivíduo para o pagamento do tributo em espécie;
- 63.4. a ideia de alienação como medida de realização do ganho de capital contrasta com a perspectiva de avaliação periódica como suposta situação apta a efetivar a realização, todavia afastamos essa possibilidade diante do claro comprometimento da capacidade contributiva;
- 63.5. a noção de alienação para fins de verificação dos ganhos de capital é aquela apresentada pelo Código Civil no art. 1.275, assim considerado o negócio jurídico entre duas pessoas diante de um ato de vontade com o objeto de transferir bens, afastando por disposição legal a ideia de desapropriação e de promessa de compra e venda;
- 63.6. as heranças e doações estão excluídas da ideia de alienação. A primeira porque não se adequa ao conceito legal e as duas por não evidenciarem ganho de capital, seja porque na figura daquele que perde o bem há um decréscimo patrimonial, seja porque aquele que recebe o bem não possui uma mais-valia para fins de apuração do ganho de capital e, por fim, porque não há ligação do bem com o patrimônio previamente existente, situação a toda maneira que não afasta a possibilidade de se afirmar nesse último caso a existência de acréscimo patrimonial;

- 63.7. mesmo que se possa falar em acréscimo patrimonial daquele que recebe o bem, não há ganho de capital nessa situação. O acréscimo patrimonial é um elemento posterior ao ganho de capital e não é possível equiparar de maneira direta o ganho de capital com o acréscimo patrimonial;
- 63.8. o art. 23 da Lei nº 9.532/1997 trouxe a possibilidade de tributação dos ganhos de capital juntamente com o ITCMD. Todavia, esse artigo possui duas declarações de inconstitucionalidades declaradas pelos Tribunais Regionais Federais (TRF1 e TRF4), processos cujos recursos sequer foram admitidos no STF, sob o argumento de “ausência de questão constitucional”, situação que indica atualmente a sua inconstitucionalidade;
- 63.9. ademais, não se pode falar que uma alteração de escrituração contábil ou de alteração de regime de Lucro Real para Lucro Presumido pode ser fato relevante para se considerar uma alienação, falta o necessário negócio jurídico entre duas pessoas com alteração de propriedade do bem;
64. no aspecto espacial há uma constante dificuldade em se visualizar que a tributação deve se dar no local do patrimônio e não do bem e, que, por sua vez o patrimônio está relacionado com a personalidade, de modo que onde a pessoa seja residente é o local apto para se tributar a renda sob a perspectiva do Brasil;
- 64.1. o art. 13 da Convenção Modelo da OCDE estabelece orientações aos países integrantes dessa organização internacional sobre o local onde se poderá cobrar os ganhos de capital quando ocorridos. A orientação é relevante sob o aspecto internacional, todavia, deve-se considerar que a mais-valia do bem nem sempre pode acarretar acréscimo patrimonial e permitir a alienação focada no bem deixaria de lado as diretrizes voltadas para a noção de patrimônio, infinitamente ampla;
- 64.2. como para o Brasil a tributação do ganho de capital está submetida à tributação da renda e essa vindica uma tributação do acréscimo patrimonial, somente pode haver essa tributação quando o vértice do patrimônio estiver estabelecido no Brasil;
65. a base de cálculo do ganho de capital está diretamente ligada à mais-valia existente na alienação do bem. Esse *plus*, evidentemente, será o resultado da subtração do valor de aquisição do valor de alienação;
- 65.1. como o ganho deve ser nominal e estar ausente de qualquer impacto meramente inflacionário é preciso fazer a atualização inflacionária do custo de aquisição;

- 65.2. existem também outros acréscimos que podem impactar o custo de aquisição. É o caso do custo de manutenção e de ampliação do bem e de seu valor, bem como os valores que estão no escopo de outra competência, como é o caso da contribuição de melhoria;
- 65.3. o valor da alienação será aquele efetivamente decorrente da operação realizada com o bem na sua saída do patrimônio do contribuinte;
- 65.4. em operações neutras, como na permuta ou na doação, não há que se falar em salto positivo para que se aponte qualquer ganho de capital na alienação do bem, situações como tais são neutras seja pela sua natureza, seja pelo reconhecimento jurisprudencial existente;
- 65.5. a alíquota será aquela predicada para o imposto de renda, contudo, sabemos que existem diante da sistemática isolada e definitiva alíquotas específicas para o ganho de capital. Seja em uma ou em outra situação a alíquota sempre deverá ser progressiva por mandamento constitucional, qualquer situação que fuja desse escopo será tomada como inconstitucional;
66. por fim, no aspecto pessoal, o sujeito ativo será sempre a União, enquanto o sujeito passivo poderá ser o contribuinte e o responsável. A situação de responsabilidade depende de vários limites colocados pelo próprio CTN;
- 66.1. especificamente analisando o art. 26 da Lei nº 10.833/2003 verificamos situações de interpretação que violam o elemento de conexão possível para evidenciação da capacidade contributiva. Somente haverá a possibilidade de tributação diante da pertinência econômica e da verificação da existência de renda e proventos de qualquer natureza, uma vez que o ganho de capital é apenas um ingresso possível, com o qual se formará a ideia de renda;
- 66.2. a tributação na fonte pode, nesses casos, apresentar notas de inconstitucionalidade se não se permitir o ajuste posterior, mesmo com as dificuldades de toda ordem existentes;
- 66.3. existem situações de inadequação da responsabilidade, principalmente quando se imputarem ao adquirente informações e análises que lhe demandem altos custos e entraves na negociação;
- 66.4. a alienação indireta não se subsume à hipótese do art. 26, situação que impossibilita o seu reconhecimento como tributável pelo ordenamento brasileiro.

REFERÊNCIAS

ABE, Cesar Henrique Shogi. Disponibilidade econômica da renda. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 21, 2010.

ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica**: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica e jurídica da renda. São Paulo: IBDT, 2021.

ABREU, Alice G.; GREINSTEIN, Richard K. Defining Income. **Florida Tax Review**. Florida, v. 11, n. 5, 2011.

ALDINUCCI, João Victor Ribeiro. A tributação do Ilícito na Hipótese de Colaboração Premiada. *In*: BEVILLACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini; PRZEPIORKA, Michell (Coords.). **Tributação Federal**: jurisprudência do CARF em debate. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

ALHO NETO, João de Souza. Seletividade em função da essencialidade: ICMS e energia elétrica. **Revista de Direito Tributário Atual – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**. São Paulo, n. 39, 2018.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Tributação Internacional da Renda**: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2014.

AMARAL, Francisco. **Direito civil**: introdução. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. (Edição Kindle).

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMARO, Luciano. Imposto de Renda nas Doações, Heranças e Legados. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda**: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998.

AMARO, Luciano. **Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 11. São Paulo: CEEU e Resenha Tributária, 1986.

ANDERLE, Ricardo. O papel da Lei Complementar na solução do conflito de competência. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). SOUZA, Priscila de (Org.) **50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2017.

ANDRADE, Manuel A. Domingues. **Teoria Geral da Relação Jurídica**. v. I. Coimbra: Coimbra, 2003.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto de renda das empresas**: tributação lucro presumido (IRPJ e CSLL). São Paulo: MP Editora, 2021.

ANDREWS, William D. Personal Deductions in an Ideal Income Tax. **Harvard Law Review**. New York, v. 86, n. 2, 1972, p. 309–385. DOI: <https://doi.org/10.2307/1339894>. Acesso em 12 out. 2022.

APOCALIPSE, Sidney Saraiva. **Imposto de Renda: Período–Base. Deve ser anual?** Revista de Direito Tributário, n. 60. Malheiros: São Paulo, 1996.

APOCALYPSE, Sydney Saraiva. Sistema Tributário Brasileiro: história sem fim. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ARAGÃO, Paulo Cezar; BENTO, Paulo Marcelo de Oliveira. Novo Conceito de Receita Bruta e Ganhos de Capital na Alienação de Bens do Ativo Não Circulante. *In*: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito Tributário, Societário e Reforma da Lei das S/A: Desafios da Neutralidade e a Lei nº. 12.973/2014**. v. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ASSONE, Vittorio. Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos recebidos acumuladamente pelas pessoas físicas: comentários ao RE nº 614.406 julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, n. 72, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Imposto sobre a renda**. *In*: Revista de Direito Tributário, n. 60. São Paulo: Malheiros, 1996.

ATALIBA, Geraldo. **Periodicidade do Imposto de Renda**. Revista de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. **ISS - construção civil – pseudo-serviço e prestação de serviço -estabelecimento prestador - local da prestação**. Revista de Direito Tributário – Revista dos Tribunais. São Paulo, ano 11, n. 40, abr./jun. 1987.

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e a compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Construção do conceito constitucional de renda**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à ampliação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BACELAR FILHO, Romeu. **Direito Administrativo e o Código Civil**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BAGCHI, A. Income or Capital? **Economic and Political Weekly**. Mumbai, v. 5, n. 43/44, 1970. p. 1781. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/4360646>. Acesso em 28 fev. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimos da Constituição**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 6 ed. Forense: Rio de Janeiro, 1969.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1987.

BARRETO, Aires Fernandino. **Capacidade Contributiva e Progressividade**. Revista de Direito Tributário, n. 58. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BARRETO, Aires Fernandes. **ISS na constituição e na Lei**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Imprensa; M. Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda: Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Regime de Fonte**. São Paulo: Dialética, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. Ser, Dever-Ser e a Validade das Normas Jurídicas. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Construtivismo lógico-semântico**. v. 2. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. O Imposto sobre a Renda: Pessoa Física, Pessoa Jurídica e Regime Fonte. *In*: BARRETO, Aires F; BOTALLO, Eduardo Domingos (Coords.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do Conceito Constitucional de Mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: Lejus 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BELSUNCE, Horacio A. Garcia. **El concepto de rédito em la doctrina y en el derecho tributário**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1967.

BIANCO, João Francisco. O imposto de Renda e a Nova Redação do art. 43. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

BIANCO, João Francisco; *et al.* Imposto de Renda e indenização: análise da Evolução Jurisprudencial dos Tribunais Superiores. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 49, 2021.

BIFANO, Elidie Palma. Aspectos Contábeis da Lei nº. 11.638/2007. *In*: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BIFANO, Elidie Palma. **O mercado financeiro e o imposto sobre a renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BITTENCOURT, Gabriela. **O IRPJ nas permutas imobiliárias realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido**. São Paulo: Noeses, 2019.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 2 ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. 305f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

BORGES, José Souto Maior. Normas Gerais de Direito Tributário: velho tema sob perspectiva nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, ano 211, n. 213, abr. 2013.

BOTALLO, Eduardo. **Imposto sobre a renda**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

BOUCHER, Hércules. **Estudos de Impôsto de Renda e Lucros Imobiliários**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1953.

BOUCHER, Hércules. **Estudo da Mais-Valia no Direito Tributário Brasileiro**. Tomo I, Parte Geral. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Relação Jurídica Tributária**. São Paulo: Noeses, 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Decreto nº. 17.390, de 26 de julho de 1926**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre a Renda. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17390-26-julho-1926>. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Lei nº. 154, de 25 de novembro de 1947**. Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1940-1949/lei-154-25-novembro-1947-367832-norma-pl.html>. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Processo nº. 10680.010167/2002-09 (Terceira Câmara)**. A prática reiterada de atividade comercial exercida por pessoa física, com o objetivo de lucro, a equipara a pessoa jurídica. Decisão nº. 103-23.159. Relator: Paulo Jacinto do Nascimento. Brasília, 09 ago. 2007.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Processo nº. 10865.001276/2002-69 (Quarta Câmara)**. As pessoas físicas que explorem habitualmente atividade econômica de natureza comercial e com a finalidade de lucro, mediante venda a terceiros de bens, equiparam-se a pessoas jurídicas para fins da legislação do imposto, sendo incabível a tributação dos rendimentos na pessoa física. Decisão nº. 104-22.202. Relator: Gustavo Lian Haddad. Brasília, 25 jan. 2007.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1102-001.085**. A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital, contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos. Relator: Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Brasília, 09 abr. 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1301-003.022**. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 Lucro Presumido. Receita Bruta da Venda de Bens Imóveis. Ganho de Capital. Relator: Roberto Silva Junior. Brasília, 16 mai. 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1301-004.091**. Rejeitam-se as preliminares de nulidade suscitadas contra o procedimento administrativo fiscal, quando o processo administrativo fiscal obedece às determinações legais e garante ao

contribuinte o contraditório e a ampla defesa, e não foi provada nenhuma violação aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. O ganho decorrente de avaliação de ativo com base no valor justo não controlado em subconta devidamente vinculada será computado na determinação do lucro real. Relatora: Bianca Felicia Rothschild. Brasília, 17 set. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1302-002.327.** A receita obtida com a venda de bens do ativo permanente sujeita-se à apuração de ganho de capital. No regime do lucro presumido, o ganho de capital deve ser somado à base de cálculo, obtida pela aplicação de percentual pertinente à atividade econômica sobre a receita bruta auferida no trimestre. Relator: Gustavo Guimarães da Fonseca. Brasília, 27 mai. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1401-001.225.** O simples fato de o imóvel estar alugado é insuficiente para desvirtuar a sua característica de estoque. Deve-se avaliar o contexto operacional para concluir acerca da correta contabilização do ativo. Relator: Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. Brasília, 29 jul. 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1401-003.873.** Após transcorridos mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador, decaído, portanto o lançamento conforme a regra do art. 173 do CTN, já que o recolhimento a menor acusado, foi pago com base em valor diferente, nos moldes do art. 225 do RIR. A ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art.43 do CTN. Relatora: Luciana Zanin. Brasília, 11 nov. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1402-001.368 (Segunda Turma Ordinária).** Ademais, no caso dos autos, a exigência do crédito tributário é superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), circunstância que à luz do artigo 8º, do Regimento Interno do Carf, supera o limite de valor conferido às Turmas Especiais. Soma-se ao exposto as disposições do artigo 6º do anexo II do Regimento Interno do Carf. Relator: Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Brasília, 10 abr. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1402-002.874.** A divergência sobre a natureza operacional ou não de receitas colhidas pela Fiscalização não configura erro de acusação quando há margem para debates sobre tal classificação. Se devidamente fundamentada a acusação em raciocínio com conclusão plausível, utilizando, para tanto, elementos da legislação aplicável aos fatos efetivamente ocorridos, não há de se falar em erro ou nulidade do lançamento de ofício. Relator: Caio Cesar Nader Quintella. Brasília, 19 fev. 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1402-003.589.** Rejeitam-se as preliminares de nulidade suscitadas contra o procedimento administrativo fiscal, quando o processo administrativo fiscal obedece às determinações legais e garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, e não foi provada nenhuma violação aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. A ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda previsto no art.43 do CTN. Relator: Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. Brasília, 21 nov. 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1402-003.859 (Segunda Turma Ordinária).** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-

calendário: 2011, 2012 Classificação Contábil. Imobilizado. Relator: Caio Cesar Nader Quintella. Brasília, 16 abr. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1402-004.331.** O instituto constitucional da desapropriação tem natureza totalmente distinta do instituto civil da compra e venda. Na compra e venda o que impera é a vontade das partes, uma em alienar, a outra em adquirir. Na alienação de imóvel para fins de reforma agrária, o proprietário da terra é quem fixa o preço da alienação ou, ao menos, é ele quem precisa concordar com o preço oferecido. Na desapropriação, há a perda da propriedade por um ato unilateral e soberano do Poder Público que, como contrapartida, oferece uma indenização também estipulada unilateralmente pelo mesmo Poder Público, pouco importando a vontade do proprietário de deixar de ter a posse/propriedade sobre o imóvel. Não é possível, com base em mera interpretação, estender o benefício da imunidade tributária ao produto da alienação de imóvel para fins de reforma agrária. Inexistindo argumentação específica, o resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espalha seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações. Relatora: Junia Roberta Gouveia Sampaio. Brasília, 11 dez. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 1402-004.061.** A companhia deve classificar as contas contábeis ou reclassificá-las com observância estrita aos critérios definidos na legislação societária, em conformidade com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos e na forma da efetiva utilização do bem. Relatora: Paula Santos de Abreu. Brasília, 18 set. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 9101-002.553.** A mudança de regime do lucro real para o presumido não obriga a pessoa jurídica a adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, o valor da reserva de reavaliação ainda não realizada. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova. Relator: Luís Flávio Neto. Brasília, 08 fev. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 9101-004.431.** Não cabe o agravamento da multa de ofício quando os fatos indicados como base para a exasperação da penalidade já foram base para o arbitramento dos lucros. Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. Relatora: Livia de Carli Germano. Brasília, 08 out. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Súmula CARF nº. 42.** Não incide o imposto sobre a renda das pessoas físicas sobre os valores recebidos a título de indenização por desapropriação (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018). Brasília, 08 jun. 2018. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/2a-turma>. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891).** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1937). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1946). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824). Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. Decreto nº. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 94, de 30 de dezembro de 1966. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0094.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 515, de 07 de abril de 1969. Define a empresa individual nas atividades imobiliárias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0515.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 1.381, de 23 de dezembro de 1974. Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável à empresa individual nas atividades imobiliárias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1381.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 1.401, de 07 de maio de 1975. Dispõe sobre a isenção do imposto de renda das sociedades de investimento de cujo capital social participem pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, regula o regime fiscal dos rendimentos de aplicações em ações dessas sociedades e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1401.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 1.510, de 27 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre a tributação de resultados obtidos na venda de participações societárias pelas pessoas físicas; altera o Decreto-lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário aplicável à pessoa física equiparada à pessoa jurídica em decorrência de operações com imóveis, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1510.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 1.641, de 07 de dezembro de 1978.** Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas físicas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1641.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 1.950, de 14 de julho de 1982.** Isenta do imposto de renda os ganhos auferidos por pessoas físicas em operações com imóveis, estimula a capitalização das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1950.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 2.285, de 23 de julho de 1986.** Estende aos fundos em condomínio a que se refere o artigo 50 da Lei nº 4.728, 14 de julho de 1965, o tratamento fiscal previsto no Decreto-lei nº 1.986, de 28 de dezembro de 1982, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del2285.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 5.844, de 23 de setembro de 1943.** Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº. 9.330, de 10 de junho de 1946.** Institui impôsto sobre lucros apurados pelas pessoas físicas na venda de propriedades imobiliárias e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9330.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.** Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965.** Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá

outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006.** (Republicação em atendimento ao disposto no art. 5º da Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.) Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 3.470, de 28 de novembro de 1958.** Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3470.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 4.131, de 03 de setembro de 1962.** Disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4131.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 4.357, de 16 de julho de 1964.** Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4357.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 4.506, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4506.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 4.625, de 31 de dezembro de 1922.** Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 4.728, de 14 de julho de 1965.** Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em 12 out. 2022,

BRASIL. **Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988.** Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 8.134, de 27 de dezembro de 1990.** Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18134.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 9.959, de 27 de janeiro de 2000.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19959.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.** Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 11.196, de 21 de novembro de 2005.** Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica (...). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição (...). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas (...). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº. 13.259, de 16 de março de 2016.** Altera as Leis n ° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113259.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº. 1.990-26, de 14 de dezembro de 1999.** Altera a legislação do imposto de renda relativamente à incidência na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras, inclusive de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, à conversão, em capital social, de obrigações no exterior de pessoas jurídicas domiciliadas no País, amplia as hipóteses de opção, pelas pessoas físicas, pelo desconto simplificado, regula a informação, na declaração de rendimentos, de depósitos mantidos em bancos no exterior, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1990-26.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº. 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.** Altera a legislação do imposto de renda relativamente à incidência na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras, inclusive de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, à conversão, em capital social, de obrigações no exterior de pessoas jurídicas domiciliadas no País, amplia as hipóteses de opção, pelas pessoas físicas, pelo desconto simplificado, regula a informação, na declaração de rendimentos, de depósitos mantidos em bancos no exterior, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2001/2189-49.htm. Acesso em 18 out. 2022.

BRASIL. **Processo nº. 0091408-92.1996.4.03.0000.** Relator: Juiz Conv. Carlos Muta. Brasília, 10 mar. 1997.

BRASIL. **Projeto de Lei nº. 2.337/2021.** Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Autor: Poder Executivo. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em 17 out. 2022.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº. 48-C, de 1991.** Altera dispositivos da Constituição Federal (Sistema Tributário Nacional); tendo parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, pela admissibilidade. Parecer da Comissão Especial, pela aprovação, com substitutivo. Proponente: Luiz Carlos Hauly. p. 141; p. 207. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC3/Camara/EC003_cam_14121992_pcom_pec48c.pdf. Acesso em 09 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº. 877.511/PB (Primeira Turma).** Tributário. Agravo regimental. Recurso especial. Contribuição social sobre o lucro - CSSL. Correção monetária. Base de cálculo. Lei 7.689/88. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 03 dez. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº. 1.327.157/PE (Segunda Turma).** Recurso especial da empresa. Violação ao art. 535 do CPC. Alegações genéricas. Incidência da Súmula nº. 284 do STF. art. 110 do CTN. Ausência de prequestionamento. Art. 148 do CTN. Ausência de interesse recursal. art. 332 e 333 do CPC. Aferição da validade da escrituração fiscal. Impossibilidade. Revolvimento de matéria fático-probatório. Súmula nº. 7 do STJ. Taxa selic. Legalidade. Imposto de renda sobre lucro inflacionário. Não incidência. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 09 dez. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº. 1.749.494/RS (Segunda Turma).** Mandado de segurança. Permuta de imóveis. IRPJ. CSLL. PIS. Cofins. Incidência inviável. Ausente auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 14 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº. 1.639.798 RS (Primeira Turma).** Tributário. Permuta de imóveis. IRPJ. CSLL. PIS e Cofins. Inexigibilidade. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 11 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº. 1.660.363/SC (Primeira Turma).** Tributário. Imposto de renda. Aplicações financeiras. Rendimentos. Correção monetária. Incidência. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator p/ acórdão: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 15 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº. 1.796.877 SC (Segunda Turma).** Mandado de segurança. Contribuições incidentes sobre operações de permuta de imóveis. Abstenção do recolhimento. Alegação de que permuta de imóveis gera receita tributável. Pretensão de reexame fático-probatório. Súmula nº. 7/STJ. Acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência do STJ. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 11 dez. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial nº. 1.819.330 SC (Primeira Turma).** Ementa processual civil e tributário. Agravo interno no recurso especial. Retratação. Mandado de segurança. Crédito de PIS e Cofins. Regime monofásico. Impossibilidade. Acórdão recorrido em desconformidade com o entendimento da Primeira Turma do STJ. Recurso especial provido. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 17 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial - EREsp nº. 979.765 SE.** Tributário. imposto de renda. incidência. indenização por horas extras. trabalhadas - iht. Petrobrás. embargos de divergência providos. Relator :Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 01 set. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 256.304 SP.** Cobrança Excessiva. Art. 1531 do Código Civil. A cobrança excessiva de dívida permite a aplicação da sanção do art. 1531 apenas quando demonstrada a conduta maliciosa do credor. Súmula 159/STF. Precedentes das Turmas da Segunda Seção. Recurso conhecido e provido. Relator: Ministro Ruy Rosado de Aguiar. Brasília, 18 set. 2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 426.945/PR (Primeira Turma).** Imposto de renda retido na fonte. Dividendos remetidos ao exterior. Convenção internacional. Não discriminação entre nacionais. Conflitos com legislação interna. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 25 ago. 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 638.389/SP (Primeira Turma).** Imposto de renda. Pagamento à empregado, por ocasião da rescisão do contrato. Férias vencidas e não gozadas e férias proporcionais. Adicional de 1/3 sobre férias. Natureza. Regime tributário das indenizações. Distinção entre indenização por danos ao patrimônio material e ao patrimônio imaterial. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 01 ago. 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 643.276/CE (Segunda Turma).** O conceito de acréscimos patrimoniais abarca salários, abonos e vantagens. A correção monetária não é um plus, mas, mera cláusula de readaptação do valor da moeda corroída pela inflação, e, como tal, no caso em exame, integra-se aos proventos, para formar o quantum da base de cálculo do imposto. Relator: Ministro Franciulli Netto. Brasília, 14 mar. 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 781.699/CE (Primeira Turma).** Tributário. Correção monetária de verbas de natureza salarial. Imposto de renda. Incidência. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 20 mar. 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 859.322 PR (Segunda Turma).** O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IPRJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Recurso especial não provido. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 06 out. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 983.134 RS (Segunda Turma).** Tributário. Exclusão de Créditos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Impossibilidade. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 03 abr. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 939.527 MG.** Processual Civil. Recurso Especial representativo de controvérsia. Artigo 543-C, do CPC. Tributário. Imposto de renda pessoa jurídica. Tributação isolada. Aplicações financeiras de renda fixa e variável. Artigos 29 e 36, da Lei 8.541/92. Legalidade. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 21 ago. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.069.372 RJ (Segunda Turma)**. Tributário. Imposto de Renda. Fato Gerador. Situação de Fato. Art. 116, I, do Código Tributário Nacional. Recebimento de Obrigação com Valor Deflacionado. Não-incidência. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 05 nov. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.116.460 SP**. Tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-c, do CPC. Imposto de renda. Indenização decorrente de desapropriação. Verba indenizatória. Não-incidência. Violação do art. 535 do CPC não configurada. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 09 abr. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.505.010 DF (Segunda Turma)**. Recorrente: Sindicato dos Médicos do Distrito Federal. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 09 nov. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.606.234 RJ (Primeira Turma)**. Tributário. recurso especial. imposto de renda de pessoa física. isenção da quota condominial do síndico. ausência de acréscimo patrimonial. fato gerador de imposto de renda não configurado. não incidência da exação. recurso especial do contribuinte provido, em conformidade com o parecer do Ministério Público Federal. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 10 dez. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.864.227 SP (Primeira Turma)**. Recorrente: Oracle do Brasil Sistemas Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Recurso Especial da Sociedade Empresária provido, a fim de julgar procedente o pedido inicial e anular o débito fiscal. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 25 ago. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.910.522/RS (Segunda Turma)**. Recurso especial interposto com fundamento no art. 105, III, “a” e “c”, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Tributário. CSLL e IRPJ. Rendimentos de aplicações financeiras. Inflação. Atualização monetária. Incidência. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 01 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº. 1.937.821 SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Fortress Negócios Imobiliários Ltda. Recurso especial representativo de controvérsia. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). Base de cálculo. Vinculação com Imposto predial e territorial urbano (IPTU). Inexistência. Valor venal declarado pelo contribuinte. Presunção de veracidade. Revisão pelo fisco. Instauração de processo administrativo. Possibilidade. Prévio valor de referência. Adoção. Inviabilidade. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, 03 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 489/STJ**. Competência. Ação civil pública. Existência de outra ação civil pública. Relação de continência. Necessidade de reunião dos processos. Julgamento pela Justiça Federal. Reconhecida a continência, devem ser reunidas na Justiça Federal as ações civis públicas propostas nesta e na Justiça estadual. Brasília, 01 ago. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 28/SP (Tribunal Pleno)**. Lei n. 6.352, de 29.12.1988, do Estado de São Paulo. Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei n. 6.352, de 29.12.1988, do Estado de São Paulo. Relator: Sydney Sanches. Brasília, 12 nov. 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 2.405 RS (Tribunal Pleno)**. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Medida cautelar: Lei Estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 03 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº. 2.588 Distrito Federal (Tribunal Pleno)**. Tributário. Internacional. Imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Participação de empresa controladora ou coligada nacional nos lucros auferidos por pessoa jurídica controlada ou coligada sediada no exterior. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator p/ Acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 10 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 3 141 DF (Tribunal Pleno)**. Direito constitucional e tributário. ação direta de inconstitucionalidade. retenção na fonte. lei ordinária. constitucionalidade. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 08 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 5.422 DF**. Requerente: Instituto Brasileiro de Direito de Família – IBDFAM. Tem por objeto o art. 3º, §1º, da Lei nº. 7.713/88 e os arts. 5º e 54 do Decreto nº. 3.000/99. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 23 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº. 6.314 MT**. Agravo regimental em ação direta de inconstitucionalidade. Ação não conhecida. Sociedade Rural Brasileira – SRB. Ilegitimidade ativa. A associação, embora tenha o objetivo de representar o setor agropecuário, admite membros sem ligação com ele, não ostentando a homogeneidade de composição necessária para caracterizar-se como entidade de classe e ter acesso ao controle direto de constitucionalidade. Negado provimento ao agravo. Relator: Ministro Giomar Mendes. Brasília, 12 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão 55 – ADO 55 DF**. Requerente: Partido Socialismo e Liberdade. Intimado: Congresso Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 17 de jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº. 235 800 RS (Primeira Turma)**. Não tem razão o agravante. A recepção de lei ordinária como lei complementar pela Constituição posterior a ela só ocorre com relação aos seus dispositivos em vigor quando da promulgação desta, não havendo que pretender-se a ocorrência de efeito repristinatório, porque o nosso sistema jurídico, salvo disposição em contrário, não admite a repristinação. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 25 jun. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Recurso Extraordinário nº. 633.922 SP (Segunda Turma)**. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Cruzados bloqueados e definição de renda para fins de imposição tributária. Interpretação de matéria infraconstitucional. Agravo regimental ao qual se nega provimento. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, 28 ago. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção - MI 58 DF (Tribunal Pleno)**. Pretendida majoração de vencimentos devidos a servidor público (Inkra/Mirad) – alteração da lei já existente – princípio da isonomia – postulado insuscetível de regulamentação normativa inocorrência de situação de lacuna técnica – a questão da exclusão de benefício com ofensa ao Princípio da Isonomia – mandado de injunção não conhecido. Relator: Carlos Velloso. Relator p/ Acórdão: Celso de Mello. Brasília, 19 abr. 1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança - MS 20.858 DF (Tribunal Pleno)**. Mandado de Segurança. Ato do Presidente do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios que, na qualidade de ordenador de despesas, determinou a incidência do Imposto de Renda na Fonte, após a Constituição de 1988 sobre parcelas de remuneração de magistrados que não compunham a base de cálculo do referido tributo. Relator: Ministro Néri da Silveira. Brasília, 19 abr. 2002.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Reclamação (Questão de Ordem) nº. 1.652 (Tribunal Pleno)**. Reclamante: Procurador-Geral da República. Reclamado: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Decisão reclamada oriunda do Governador do Estado do Rio de Janeiro de manter as contribuições previdenciárias com a alíquota de 11% sobre proventos e pensões, a despeito de decisão do STF na ADIN 2188-5. Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por maioria, resolvendo a questão de ordem, admitir como adequada a reclamação e deferir a liminar pleiteada. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 22 ago. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 43.941 (Tribunal Pleno)**. se afirmou que haveria uma isenção aos magistrados com a regra de irredutibilidade dos vencimentos contida no art. 95, III da CF de 1946. A interpretação foi no sentido de declarar o IR geral, não sendo o exemplo dos magistrados suficiente para retirar essa característica do tributo por expressa previsão constitucional. Relator: Ministro Luiz Gallotti. Brasília, 09 fev. 1960.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 71.758 (Tribunal Pleno)**. Imposto de renda. Remessa de juros para o exterior, após o advento do Decreto-Lei n. 401 1968. Incidência. Motivação. II. questão de ordem suscitada na assentada do julgamento. Uso da palavra do Procurador Geral da República nas causas em que a União Federal não é recorrente. Aplicação do regimento interno, art. 136, parágrafo único, C.C. o art. 137 e seus parágrafos. III. Recurso Extraordinário provido. Votos vencidos. Relator: Thompson Flores. Brasília, 31 ago. 1973.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 72.014 SP (Tribunal Pleno)**. Desapropriação. Não incidência do imposto de renda. Art. 27, §1º, da Lei de Desapropriações e art. 150, §22, da Constituição Federal de 1967. Recurso extraordinário provido, por maioria de votos. Relator: Ministro Djaci Falcão. Brasília, 25 abr. 1975.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 89.791 RS (Primeira Turma)**. Imposto de renda. A falta de dispositivo expresso, não incide sobre parcelas recebidas a título de correção monetária do preço de venda de ações. Recurso Extraordinário não conhecido. Relator: Cunha Peixoto. Brasília, 20 out. 1978.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 92.253 SP (Primeira Turma)**. Imposto de renda incidente sobre a diferença entre o valor do custo e o da indenização, por desapropriação, de imóvel de propriedade de pessoa jurídica. O valor da indenização

recebida por pessoa jurídica, em desapropriação, não se compreende no conceito de “transação eventual”, sendo inviável a incidência do imposto de renda, nos termos do art. 27, §2º, da Lei de Desapropriações. Recurso extraordinário conhecido pela letra D e provido, para restabelecer a sentença de primeira instância, concessiva da segurança. Relator: Ministro Cunha Peixoto. Brasília, 30 mai. 1980.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 106.318-7 (Tribunal Pleno)**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 962 de repercussão geral: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”. 5. Recurso extraordinário não provido. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 16 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 117.887 SP (Tribunal Pleno)**. Constitucional. Tributário. Importo de renda – conceito. Lei nº. 4.506, de 30.xi.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. Relator: Carlos Velloso. Brasília, 23 abr. 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 136.215 RJ**. Se discutiu a instituição de adicional de imposto de renda (art. 155, II, da Constituição, redação originária) por lei estadual na ausência de lei complementar. No julgamento a Corte fez uma clara distinção entre as diversas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, 16 abr. 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 140.887-1/RJ**. O Tribunal conheceu do recurso e lhe deu provimento, declarando a inconstitucionalidade da Lei nº. 1.394, de 02/12/1988, do Estado do Rio de Janeiro, e restabelecendo o dispositivo da sentença concessiva do mandado de segurança. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 14 mai. 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 168.110-1 DF (Primeira Turma)**. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: João Carlos de Petribu de Carli. Alcance da imunidade tributária relativa aos títulos da dívida agrária. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 19 mai. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 169.628 DF (Segunda Turma)**. Constitucional. Administrativo. Desapropriação. Título da dívida agrária. Imunidade tributária. Extensão ao terceiro possuidor. Impossibilidade. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 19 abr. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 172 058 SC (Tribunal Pleno)**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Laminados Araucária Ltda. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo o recurso extraordinário, julgará a causa aplicando o direito à espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 13 out. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 195.059 SP (Primeira Turma)**. Recurso Extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região e assim do “Mandado de segurança. Tributário. Imposto de renda. Pessoa física. Verbas

decorrentes de rescisão incentivada do contrato de trabalho. Incidência. Recurso extraordinário não conhecido. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 16 jun. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 201.465 (Tribunal Pleno)**. Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Demonstrações financeiras. Correção monetária. Lei 8.200/91 (art. 3º, I, com a redação dada pela Lei 8.200/91. Recurso conhecido e provido. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Ministro Nelson Jobim. Brasília, 17 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 204.827-5 SP**. Município de São Paulo. Tributário. Lei nº. 10.921/90, que deu nova redação aos arts. 72, 87 e incs. I e II, e 94 da Lei nº. 6.989/66, do Município de São Paulo. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Taxas de limpeza pública e de conservação de vias e logradouros públicos. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 24 abr. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 208.526 (Tribunal Pleno)**. Imposto de renda – balanço patrimonial – atualização – OTN – artigos 30 da Lei nº. 7.730/89 e 30 da Lei nº. 7.799/89. Surge inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da Lei nº. 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do Imposto de Renda sobre lucro fictício. Acordam os Ministros em conhecer e prover o recurso extraordinário nos termos do voto do relator e por maioria. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 30 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 236.881 RS (Segunda Turma)**. Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Remuneração de magistrados. Imposto de renda sobre a verba de representação. Isenção. Superveniência da promulgação da Constituição Federal de 1988. Isonomia tributária. Insubsistência do benefício. Recurso extraordinário não conhecido. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 26 abr. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 256.304 RS**. Surge inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da Lei nº 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do Imposto de Renda sobre lucro fictício. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 30 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 344.994-0 PR (Tribunal Pleno)**. Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto de renda. Dedução de prejuízos fiscais. Limitações. Artigos 42 e 58 da Lei nº. 8.981/95. Constitucionalidade. Ausência de violação do disposto nos artigos 150, inciso III, alíneas “a” e “b”, e 5º, XXXVI, da Constituição do Brasil. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Ministro Eros Grau. Brasília, 28 ago. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 582.525 SP (Tribunal Pleno)**. Constitucional. Tributário. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza devido pela pessoa jurídica (IRPJ). Apuração pelo regime de lucro real. Dedução do valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido. Proibição. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 07 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 591.340 SP (Tribunal Pleno)**. Tributário. Imposto de renda de pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido. Prejuízo. Compensação. Limite anual. Lei 8.981/1995, arts. 42 e 58. Lei 9.065/95, arts.

15 e 16. Constitucionalidade. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 03 fev. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 593.772 SC-ED**. Recurso Extraordinário - embargos de declaração recebidos como recurso de agravo - IPI - crédito do valor pago em razão de operações de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo - aproveitamento - inadmissibilidade - recurso de agravo improvido. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 30 abr. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 593.843 RJ (Primeira Turma)**. O acórdão recorrido dirimiu a questão com base na interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie. Assim, a afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário. II - Não há que falar em violação ao art. 97 da CF, tampouco em aplicação da Súmula Vinculante 10 do STF, uma vez que o Tribunal a quo não declarou a inconstitucionalidade de norma nem afastou sua aplicabilidade com apoio em fundamentos extraídos da Constituição. Precedentes. III - Agravo regimental improvido. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 10 nov. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 602.347 (Tribunal Pleno)**. Reclamante: Município de Belo Horizonte. Reclamado: Maria Aparecida Pessoa de Paula. Tese de repercussão geral fixada: “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 12 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 631.582 PR (Segunda Turma)**. Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imposto de renda sobre ganhos de capital do doador no adiantamento de legítima. Leis nº. 7.713/88 e 9.532/97. Matéria infraconstitucional. Reapreciação de fatos e provas. Súmula 279/STF. Agravo a que se nega provimento. Agravante: Procurador-geral da Fazenda Nacional. Agravados: Sergio Scolari e Lucia Scolari. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 23 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 855.091 RS (Tribunal Pleno)**. Recurso extraordinário. Repercussão Geral. Direito tributário. Imposto de renda. Juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Caráter indenizatório. Danos emergentes. Não incidência. Relator: Dias Toffoli. Brasília, 08 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 855.649 RS (Tribunal Pleno)**. Direito Tributário. Imposto de renda. Depósitos bancários. Omissão de receita. Lei 9.430/1996, art. 42. Constitucionalidade. Recurso extraordinário desprovido. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator p/ Acórdão: Alexandre de Moraes. Brasília, 13 mai. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 943.075 MG (Segunda Turma)**. Ementa Agravo Interno em Recurso Extraordinário. Direito tributário. Imposto de renda. Transmissão causa mortis. Ausência de prequestionamento. Enunciados nº. 282 e 356 da Súmula do Supremo. Bitributação. Lei nº. 9.532/1997. Matéria infraconstitucional. Inexistência

de ofensa direta à Constituição Federal. Ganho de capital em bens herdados. Reexame de fatos e provas. Enunciado nº. 279 da Súmula. Relator: Ministro Nunes Marques. Brasília, 24 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.063.187 SC (Tribunal Pleno)**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 16 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.187.264 SP (Tribunal Pleno)**. Constitucional e Tributário. ICMS. Inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta. Possibilidade. Desprovimento do recurso extraordinário. Relator p/ Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 20 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.190.372 SC (Primeira Turma)**. Tributário. Imposto de renda – IRPF. Ganho de capital. Transmissão causa mortis. Lei 9.532/1997, art. 23, §1º. ITCM. Alegada bitributação. Matéria de índole infraconstitucional. Ofensa indireta à Constituição Federal. Princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. Matérias com repercussão geral rejeitada pelo plenário do STF no recurso extraordinário com agravo 748.371. Recurso interposto sob a égide do Novo Código de Processo Civil. Majoração dos honorários de sucumbência. Artigo 85, §11, do CPC/15. Recurso desprovido. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 20 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.269.201 (Segunda Turma)**. Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imposto de renda sobre ganhos de capital do doador no adiantamento de legítima. Explicitação do fato gerador. Precedentes. Agravo regimental ao qual se nega provimento. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 19 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº. 1.331.654 PR (Tribunal Pleno)**. Tributário. Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. Rendimentos de aplicações financeiras. Correção monetária. Reposição inflacionária. Incidência. Controvérsia de índole infraconstitucional. Ofensa à Constituição Federal que, se existente, seria apenas indireta. Ausência de repercussão geral. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 17 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Representação – Rp nº. 1260 DF (Tribunal Pleno)**. Tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C, do CPC. Imposto de renda. Indenização decorrente de desapropriação. Verba indenizatória. Não-incidência. Violação do art. 535 do CPC não configurada. Relator: Ministro Néri da Silveira. Brasília, 18 nov. 1988.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF-1. **Apelação Cível nº. 0003585-04.2006.4.01.3810 (Sétima Turma)**. Ação anulatória – IRPF – Alienação de imóvel (após desmembramento e benfeitorias) – ganhos de capital: inexistente (perícia) – sucumbência: art. 20, “caput” e §4º, do CPC. Relator: Luciano Tolentino Amaral. Minas Gerais, 09 jul. 2010.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF-1. **Apelação Cível nº. 0055686-53.2003.401.3800/MG (Sétima Turma)**. Prova pericial sobre documentos para comprovar

custo de construção de imóvel para cálculo de ganho de capital. Relator: José Amilcar Machado. Minas Gerais, 30 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região – TRF-1. **Incidente de Inconstitucionalidade na MAS - IINAMS nº. 1998.38.00.027179-5/MG (Corte Especial)**. Relator: Desembargador Federal Carlos Olavo. Minas Gerais, 03 ago. 2007.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF-4. **Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade em Reexame Necessário - REOAC nº. 2004.70.01.005114-0/PR (Corte Especial)**. Embargante: Delegado da Receita Federal em Londrina. A doação de ascendente para descendente com atualização dos valores dos bens declarados para valores de mercado, configura ganho de capital para os donatários, passível da incidência do imposto de renda sobre a diferença declarada. Relator: Desembargador Federal Álvaro Eduardo Junqueira. Paraná, 23 abr. 2010.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo**. São Paulo: Noeses, 2014.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O Novo Processo Civil Brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários**. São Paulo: Atlas, 1996.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Capacidade Contributiva**. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1989.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imposto Sobre a renda. Tributação das mais-valias em geral, e, especialmente, das realizadas por pessoas residentes ou domiciliadas no exterior. *In*: **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1963.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. v. 11. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias e Editora Resenha Tributária 1986.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ: Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015

CARVALHO, Paulo de Barros. IPVA e Alienação Fiduciária. *In: Derivação e Positivção no Direito Tributário*. v. II. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Territorialidade. *In: IBET - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário (Org.)*. **Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Reforma Tributária e o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. *In: TORRES, Heleno Taveira; et al (Coord.)*. **Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coelho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. **Revista de Direito Público – Revista dos Tribunais**. São Paulo, n. 1, 1967.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional**. Noeses: São Paulo, 2015.

CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição passiva no imposto sobre a renda**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Tributação da operação de permuta vantajosa de participação societária entre pessoas jurídicas: realização ou diferimento do ganho de capital? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 122, 2015.

CAVALCANTE, Denise Lucena. As distorções da contribuição de melhoria no Brasil. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.)*. **Tributação: Democracia e Liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

CEZAROTI, Guilherme. A tributação do ganho de capital nas operações entre não-residentes prevista na Lei nº. 10.833/2003. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 105, 2004.

CHIESA, Clélio. Competência para tributar as operações com programas de computador (softwares). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. [S.l.], v. 9, n. 36, p. 41-53, jan./fev. 2001.

COELHO, André Felipe Canuto; BORBA, Bruna Estima. Imposto de renda da pessoa física e personalidade: uma relação precária e em deterioração. **Revista do Direito Público**. Londrina, v. 13, n. 1, p. 188-225, abr. 2018. DOI: [10.5433/1980-511X2018v13n1p188](https://doi.org/10.5433/1980-511X2018v13n1p188). Acesso em 12 out. 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Heranças, Doações e o Imposto de Renda. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Imposto de Renda: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998.

Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. ANAIS DA ASSEMBLEIA CONSTITUINTE (ATAS DE COMISSÕES). Disponível em: https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/5a_Subcomissao_De_Tributos_Participacao_E_Distribuicao_De_Receitas.pdf. Acesso em 15 set. 2022.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 46 – Mensuração do Valor Justo. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=78>. Acesso em 18 out. 2022.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>. Acesso em 18 out. 2022.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. OCPC 01 (R1) – Entidades de Incorporação Imobiliária. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Orientacoes/Orientacao?Id=28>. Acesso em 18 out. 2022.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. **Portaria nº. 52, de 21 de dezembro de 2010**. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em 14 out. 2022.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. **Súmula CARF nº. 2.** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em 14 out. 2022.

CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda:** em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1994.

CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para o Estudo da História Legislativa do Imposto de Renda no Brasil. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários.** São Paulo: Atlas, 1996.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o imposto de renda.** São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas:** do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar.** São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Alcides Jorge. Imposto Sobre a Renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; *et al* (Coord.). **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa.** São Paulo: IBDT, 2017.

COSTA, Alcides Jorge. Normas Gerais como instrumento de uniformização do direito. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SOUZA, Priscila (Coord.). **Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira.** São Paulo: Noeses, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional e sua moldura constitucional.** Rio de Janeiro: Forense, 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DAMODARAN, Aswath. **Valuation:** como avaliar empresas e escolher as melhores ações. Rio de Janeiro: LTC, 2021.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 3 ed. Belo Horizonte: Forum, 2018.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte, 1989.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Aliomar Baleeiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Florence, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio**: efeitos da correção monetária insuficiente do imposto de renda. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Periodicidade do imposto de renda**. Revista de Direito Tributário, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994.

DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: IBDT, 2021.

DIAS, Karen Jureidini. **Fato Jurídico Tributário**: revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2013.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Art. 43. *In*: SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério; SILVA, Adriano Chiara da (Coords.). **Constituição e Código Tributário Comentados**: sob a ótica da Fazenda Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**: teoria geral das obrigações. v. 2. 37. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Não incidência de imposto de renda sobre ganho de capital por investidor estrangeiro: fórmulas de exclusão. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 42, 1987.

DUARTE FILHO, Paulo Cesar Teixeira. **Double tax treaties policies of Brazil**: the Brazilian Model Tax Convention. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 21 ed. São Paulo, Atlas, 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do instituto de estudos tributários – IET. São Paulo: Malheiros, 2018.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3 ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FONSECA, Andreza de Souza Ribeiro; CASTILHO, Ramon Machado. Tratamento tributário dos investimentos de não residentes no mercado de capitais brasileiro. *In: Revista de Direito Tributário Internacional Atual*. São Paulo, n. 7, 2020.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogos com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and loses. *In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Os princípios Constitucionais da Universalidade e da Progressividade comportam um Regime Diferenciado na Tributação do Ganho de Capital? *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo, n. 46, 2020.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GASSNER, Wolfgang. The influence of tax principles on the taxation of income from capital – a response. *In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005.

GELBKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 3. ed. São Paulo: FINECAFI/Atlas, 2018.

GIANNICO JR, Francisco E. **Ganho de capital: alienação de imóvel por pessoa física, teoria e muita prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

Glossário – Despesa de Capital. Portal do Governo Brasileiro, Ministério da Economia. Disponível em: <http://plataformamaisbrasil.gov.br/ajuda/glossario/despesa-de-capital#:~:text=Despesas%20relacionadas%20com%20aquisi%C3%A7%C3%A3o%20de,concess%C3%A3o%20de%20empr%C3%A9stimos%20para%20investimento>. Acesso em 25 nov. 2020.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Como e por que Rubens Gomes de Sousa recusou uma cadeira no STF em 1967. **ConJur**, Embargos Culturais, 06 de novembro de 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-nov-06/embargos-culturais-rubens-gomes-sousa-recusou-cadeira-stf-em-1967>. Acesso em 2 jul. 2022.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 21. ed. Rio de Janeiro: 2012.

GONÇALVES, Alexandre Tadeu Navarro Pereira; DIAS, Rodrigo Antônio. **Tributação das operações imobiliárias**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2022.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: direito das coisas**. v. 5. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

GONÇALVES, José Arthur. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. Malheiros: São Paulo, 1996.

_____. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GOODE, Ricardo. **El impuesto sobre la Renda**. Madrid: Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973.

GRAU, Eros Roberto. **Porque tenho medo de juízes: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Globalização e tributação da renda mundial. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, n. 2, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. O instituto da desapropriação. **Revista de Direito Público**. São Paulo, n. 16, 1977.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

GROVES, Harold Martin; CURRAN, Donald J. **Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States**. Madison: University of Wisconsin Press, 1974.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência do Imposto de Renda Sobre o Ganho de Capital Auferido Por Não Residentes. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo: Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho**. Tradução de Joedí Ferrer y Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e argumentar**. v. 1. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

HAIG, Robert. **The concept of income: economic and legal aspects**. In *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, 1921.

HALAH, Lucas Issa. **Tributação da renda no agronegócio**. Série Doutrina Tributária v. XXV. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

HANS, Kelsen. **Teoria Pura do Direito**. 8 ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

HART, Hebert Lionel Adolphus. **O conceito de Direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

HOLMES, Kevin. **The Concept of Income: a multi-disciplinary analysis**. IBFD: Amsterdam, 2000.

HUGON, Paul. Imposto - Teoria moderna e principais sistemas. *In: O Sistema Tributário Brasileiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955.

ILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva. Regimes Tributário e contábil da Permuta e a Realização da Renda. *In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). Direito Tributário: Princípio da realização do imposto sobre a renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

IVO, Gabriel. O Direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Construtivismo Lógico-Semântico*. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014.

KANT, Immanuel. **Introdução ao Estudo do Direito: Doutrina do Direito**. 2 ed. São Paulo: Edipro, 2007.

KLAUS, Tipke; *et al.* **Direito Tributário**. v. 1. Porto Alegre: Sérgio Antônio Gabris, 2008.

KORNHAUSER, Marjorie E. **The origins of Capital Gains Taxation: What's Law Got To do With It?** SMU Law Review. [S.l.], n. 39, 1985.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcanti. **Competência regulamentar em matéria tributária: funções, limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Espanol: instituciones**. 25. ed. Madri: Marial Pons, 2006.

LAVEZ, Raphael Assef. **Fundamentos e controle da progressividade no Imposto sobre a renda**. 2017. 62f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto de renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais**. São Paulo: IBDT, 2020.

LEÃO, Martha Toribio. A (Des) Proporcionalidade da Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Sistema Tributário Brasileiro. **Revista de Direito Tributário Atual**. [S.l.], n. 28, p. 188-205, 2012. p. 192. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em 12 out. 2022.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. 177f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

LEGRAND, Pierre. **Como ler o direito estrangeiro**. São Paulo: Contracorrente, 2018.

LEMGRUBER, Andrea. A tributação do capital: o imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. *In: BIDERMAN, Ciro; et al (Org.). Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus / Elsevier, 2005.

LEMKE, Gisele. **Conceito de renda e disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LITTLEWOOD, Michael. **Capital gains taxes: a comparative survey**. p. 2. Disponível em: <https://www.elgaronline.com/view/edcoll/9781784716011/9781784716011.xml>. Acesso em 11 jun. 2020.

LONGO, José Henrique; BIFANO, Rafael Palma. **Permuta imobiliária: uma nova contabilidade e os seus desdobramentos tributários**. In: RODRIGUES, Daniele Souto; *et al* (Coord.). **Tributação atual da Renda**. São Paulo: Noeses, 2015.

LOPES, Roberto Salles. **Conceito de renda para fins tributários e IFRS**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2017.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito**. v. 1, 2 e 3. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

LUZ, Victor Lyra Guimarães. O significado do Termo “Alienação” na Legislação do Imposto de Renda. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 48, 2021.

MACDONALD, Graeme. **The Taxation of 42 usiness income**. Aligning taxable income with accounting income. London: The Institute for Fiscal Studies, 2002.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária Ltda, 1994.

_____. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária Ltda, 1996.

MACHADO, Brandão. Imposto de renda, ganhos de capital, promessa de venda de ações. **Revista de Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 11/12, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 1. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 207, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *In: O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 11. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schoubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARCONDES, Sylvio. **Problemas de Direito Mercantil**. São Paulo: Max Limonad, 1970.

MARTINS, Bruce Bastos; TRIPODI, Leandro. **A aquisição de disponibilidade na regra matriz de incidência do imposto de renda**. Artigo ainda não publicado.

MARTINS, Fernando Rodrigues. *In: Comentários ao Código Civil: direito privado contemporâneo*. Giovanni Ettore Nanni (Coord). São Paulo: Saraiva, 2019.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial: empresa, empresário e sociedades**. 42. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, Ives Gandra. Necessidade de Lei Complementar para a Conformação do Imposto de Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Bens e Recursos Recebidos do Exterior – Inteligência do artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 99, 2003.

MARTINS, Marcelo Guerra. Art. 43. *In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

MARTINS, Marcelo Guerra. Art. 44. *In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional Comentado*. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

MARTINS, Natanael; MENDEZ, Juan Manuel Calonge. A tributação do ganho de capital auferido por não-residentes em operação com outro não-residente tendo por objeto alienação de bem situado no Brasil infringe as disposições legais referentes ao imposto de renda brasileiro? **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, n. 7, 2007.

MATARAZZO, Giancarlo Chamma; PAULA, José Arnaldo Godoy de. A alteração do regime de tributação do lucro real para o lucro presumido. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, n. 6, 2021.

MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. **Notas sobre a tributação de ganhos de capital**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

MAYNEZ, Eduardo Garcia. **Logica del juicio jurídico**. México: Fundo de Cultura Económica, 1954.v

MCNAUGHTON, Charles Willian. **Curso de IRPF**. São Paulo: Noeses, 2018.

MCNAUGHTON, Charles Willian. **Hierarquia e Sistema Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 11. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1986.

MELO, José Eduardo Soares de. Liberdade contratual e implicações tributárias. *In*: GRUPENMACHER, Betina (Cord.). **Tributação: Democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

MELLO, Gustavo. **A Capacidade Contributiva**: a importância, o conceito, a finalidade da norma constitucional que a ela se refere e aplicações desta a casos concretos. O cabimento da apreciação judicial da capacidade contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1989.

MELLO, Gustavo. O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza *In*: **O Fato Gerador do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Caderno de Pesquisas Tributárias. v. 11. São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1986.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MINATEL, José Antônio. IRPJ e o conceito de receita. *In*: DONIAK JR., Jimir. **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

Ministério da Economia do Brasil. Comissão de Valores Mobiliários. **Investidores não residentes** – Resolução CMN nº. 4.373/15. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/regulados/consultas-por-participante/investidores-nao-residentes>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Economia do Brasil. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN-PGA nº. 454-1992**. Preliminares. O Contrato de Permuta: conceito de Pontes de Miranda. A licitação como procedimento prévio. A interpretação do art. 65 da Lei nº. 8.383/91. Não incidência do I.R. sobre a mais-valia na Permuta. Conclusões. Brasília, 11 jul. 2017.

Ministério da Economia do Brasil. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN-PGA nº. 970-1991**. Consulta-se a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre as consequências tributárias da aquisição de ações ou quotas de capital adquiridas através de público leilão no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, mediante a entrega de cruzados novos, certificados de privatização ou ativos títulos de crédito (Portaria MEFP nº. 263, de 22 de abril de 1991). Brasília, 11 jul. 2017.

Ministério da Economia do Brasil. **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.

Ministério da Economia do Brasil. **Reforma Tributária Nacional**. Fundação Getúlio Vargas: Rio de Janeiro, 1966. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12403>. Acesso em 22 mar. 2021.

Ministério da Fazenda do Brasil, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Evolução do Imposto de Renda no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 1966.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº. 1.455, de 06 de março de 2014**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50414#:~:text=IN%20RFB%20n%C2%BA%201455%2F2014>. Acesso em 18 out. 2022

Ministério da Fazenda do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº. 1.585, de 31 de agosto de 2015**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº. 1.700, de 14 de março de 2017**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº. 1.732, de 25 de agosto de 2017**. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=85684>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Instrução Normativa SRF nº. 84, de 11 de outubro de 2001.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14400&visao=original>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Instrução Normativa SRF nº. 107, de 14 de julho de 1988.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=14681>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Instrução Normativa SRF nº. 208, de 27 de setembro de 2002.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Parecer Normativo CST nº. 347, de 08 de outubro de 1970.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=121612>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Parecer Normativo COSIT nº. 9, de 04 de setembro de 2014.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=55839>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Portaria Conjunta PGFN / RFB nº. 1, de 12 de fevereiro de 2014.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50023>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº. 7, de 04 de março de 2021.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=115875>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº. 72, de 23 de janeiro de 2017.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79971>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº. 105, de 07 de abril de 2014.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=51833>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº. 147, de 24 de setembro de 2018.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95202>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº. 251, de 12 de dezembro de 2018.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97831&visao=anotado>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº. 254, de 15 de setembro de 2014.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56597>. Acesso em 18 out. 2022.

Ministério da Fazenda do Brasil. **Solução de Consulta COSIT nº. 593, de 21 de dezembro de 2017.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=89090>. Acesso em 18 out. 2022.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado.** Tomo XXXIX. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado:** Parte Geral. Tomo V. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2012.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado:** Parte Geral. Tomo XIV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MODESTO, Carvalhosa. **Imposto de renda** - Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional. Revista de Direito Público, n. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

MORAES, Bernardo Ribeiro. O Objeto e o fato gerador do Imposto de Renda. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de renda:** conceitos, princípios, comentários. São Paulo: Atlas, 1996.

MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto de Renda sobre Ganho de Capital** - Necessidade de realização e disponibilidade do acréscimo Patrimonial: Estudo de Caso. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 228, 2015.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. IR sobre Doações ou Heranças e a Lei nº. 9.532/97. *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda:** alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda.** São Paulo: IBDT, 2020.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Regime Jurídico-tributário das participações societárias – Ganho de Capital, Juros sobre o Capital Próprio e Dividendos. *In:* MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais.** São Paulo: Dialética, 2009.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza:** o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2 ed. Noeses: São Paulo, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em Matéria Tributária**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

MURPHY, Celia Maria de Souza. **O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição**. São Paulo: Noeses, 2020.

MUTEN, Leif. **Treatment of capital gains and losses – a response**. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005.

NETO, Luís Flavio. Comentário de Luís Flavio Neto. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FREITAS, Sérgio de (Coord.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017.

NINO, Carlos Santiago. **Introdução à análise do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

NOBREGA, Cristovam Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física**. Brasília: Receita Federal, 2014.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto Sobre a Renda na Fonte**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. Acesso em 01 ago. 2022.

OECD. **Taxation of Capital Gains of Individuals: Policy Considerations and Approaches**. n. 14. Paris: OECD Publishing, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264029507-en>. Acesso em 01 mar. 2022.

OLIVEIRA, Evany. Ganho de capital e sua tributação no Regulamento do Imposto de Renda 2018. In: DONIAK JR, Jimir (Coord). **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

OLIVEIRA, Fernando Albino. Tributação sobre o ganho de capital e seu regime atual. **Revista de Direito Tributário – Revista dos Tribunais**. São Paulo, n. 13/14, 1980.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário – Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Art. 44. In: SEEFELDER, Claudio; *et al* (Coord.). **Constituição e Código Tributário comentados: sob a ótica da Fazenda Nacional**. São Paulo: Revista dos Tributnais, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. As indenizações perante o imposto de renda. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (Orgs.). **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

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

_____. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, 2020.

PASCOAES, Teixeira de. **O Homem Universal e Outros Escritos**. Lisboa: Assírio & Alvim, 1993.

PASTORELLO, Dirceu Antônio. Avaliação/Reavaliação de Bens Adquiridos por Força de Sucessão Hereditária, Legados, Doações ou Dissolução da Sociedade Conjugal – Tributação do Imposto de renda – Lei 9.532, de 10.12.1997. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda: alterações fundamentais**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

_____. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. v. I. Rio de Janeiro: Justec/ADCOAS, 1979.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. v. I. 30. ed. Atualizado e revisado por Maria Celina Bondin de Moraes. Rio de Janeiro: Gen/Forense, 2017.

PEROBA, Luiz Roberto. Investimento no exterior: tributação da pessoa física. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; *et al* (Coord.). **Direito Tributário: tributação dos mercados financeiros e de capitais e dos investimentos internacionais**. São Paulo: Saraiva, 2011.

PIEDRABUENA, Enrique. Ganhos de capital. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 2, out./dez. 1977.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Alexandre Evaristo; MOSQUEIRA, Roberto Queiroga. A tributação dos criptoativos pelo imposto de renda da pessoa jurídica: uma aproximação entre contabilidade e direito tributário. *In*: PONTO, Alexandre Evaristo; *et al* (Coords). **Criptoativos, estudos regulatórios e tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2021.

PIRES, Cristiane. **O tempo e o tributo**. Noeses: São Paulo, 2019.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

POLIZELLI, Victor Borges. **Princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda as pessoas jurídicas**. 2009. 270f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

POLIZELLI, Victor. Tributação de dividendos no Brasil: propostas e questões para sua implementação. In: MARTINS, Rafael Lara; COELHO, Saulo Pinto (Coord.). **Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição**: experiências e desafios nos campos do Direito Tributário e Financeiro. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018.

POPKIN, William D. **The Deep Structure of Capital Gains**. Bloomington: Indiana University, 1983. Disponível em: <http://www.repository.law.indiana.edu/facpub/952>. Acesso em 28 fev. 2022.

POPP, Carlyle; PARADI, Ana Cecília. A atual concepção de patrimônio e o direito das coisas. **Revista Jurídica**. [S.l.], v. 1, n. 28, p. 340-377, nov. 2012. Disponível em: <http://revista.unicritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/420/325>. Acesso em 10 fev. 2022.

PRZEPIORKA, Michel. A tributação de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 35, p. 467-484, 2016.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forence, 2003.

_____. **Imposto Sobre a Renda**: requisitos para uma tributação constitucional. 3. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento apreciações críticas. São Paulo: Manole, 2004.

_____. **O Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2013.

RANGEL, Roberta Maria. **Limites Normativos da Taxa na Constituição Federal**. 2005. 187f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

REZENDE, Tito. A nova Regulamentação do Imposto de Renda. 1965. **Revista Fiscal e Legislação da Fazenda**. Rio de Janeiro, 1965.

REZENDE, Tito. **Imposto de Renda**: anotações. Rio de Janeiro: Revista fiscal, 1953.

ROBLES, Gregorio. **Direito como texto**. São Paulo: Manole, 2005.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da; LUZ, Victor Lyra Guimarães. O imposto de Renda na fonte e a transmissão causa mortis de cotas de fundos de investimento: uma análise à luz da capacidade contributiva e da realização da renda. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET**. Brasília, v. 15, n. 2, 2020.

RODRIGUES, Rafael Gaspar. O imposto de renda sobre ganhos de capital na alienação de bens imóveis: as injustiças perpetradas pela legislação tributária. **RFPTD**. Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, p. 1-15, 2014.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil:** parte geral. São Paulo: Saraiva, 1996.

ROLIM, João Dácio. **O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza.** Revista de Direito Tributário, n. 67. São Paulo: Malheiros, 1995.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação Internacional sem Sujeito Passivo: uma nova modalidade de ganho de capital? *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes questões atuais do Direito Tributário.** v. 10. São Paulo: Dialética, 2006.

ROXAN, Ian. Influence of inflation. *In*: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital.** Amsterdam: IBFD, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Dez argumentos jurídicos que confirmam a impossibilidade de aplicação da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL diante da extinção da PJ. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT.** Belo Horizonte, n. 103, ano 18, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O código tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário. *In* SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas:** do fato à normas, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTOS, João Victor Guedes. **Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiros e de Capitais:** entre a equidade e a eficiência; entre a capacidade contributiva e a indução. 2012. 256f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. DOI: [10.11606/D.2.2012.tde-20032013-140006](https://doi.org/10.11606/D.2.2012.tde-20032013-140006). Acesso em 19 fev. 2020.

SANTOS, Ramon Tomazela. **A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação.** São Paulo: IBDT, 2021.

SANTOS, Ramon Tomazela. **Estudos de Direito Tributário Internacional.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SANTOS, Ramon Tomazela. O Princípio da Universalidade na Tributação da Renda: Análise acerca da Possibilidade de Atribuição de Tratamento Jurídico-Tributário Distinto a Determinados Tipos de Rendimentos Auferidos pelas Pessoas Físicas. **Revista de Direito Tributário Atual.** [S.l.], n. 28, 2013. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em 12 out. 2022.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei nº. 12.973/2014.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SANTOS, Wagner Argibe Pio dos. **Avaliação contábil a valor justo e reflexos tributários.** 2020. 65f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020.

SÃO PAULO. **Decreto nº. 64.453, de 06 de setembro de 2019.** Regulamenta a classificação de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS

- prevista na Lei Complementar nº. 1.320, de 06-04-2018, que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-64453-de-2019.aspx>. Acesso em 12 out. 2022.

SÃO PAULO. **Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/compilacao-lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em 12 out. 2022.

SÃO PAULO. **Lei nº. 16.912, de 28 de dezembro de 2018**. Autoriza o Poder Executivo a exigir do contribuinte do ICMS a aposição do Selo Fiscal de Controle e Procedência em todos os vasilhames retornáveis com volume superior a 4 litros e do Selo Fiscal Eletrônico de Controle e Procedência em todas as embalagens descartáveis que contenham água mineral, natural ou potável de mesa e adicionada de sais em circulação no Estado, ainda que proveniente de outra unidade da Federação. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2018/lei-16912-28.12.2018.html>. Acesso em 12 out. 2022.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. Conceito de renda e o art. 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e jurídica. *In*: ELALI, André; SANTOS, Kallina Flor dos; ZARANZA, Evandro (Coord.). **Direito Corporativo - Temas atuais: 10 anos de André Elali Advogados**. Quartier Latin: São Paulo, 2013.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para Disponibilidade Econômica. *In*: LOPES, Alexsandro Broedel; Mosquera, Roberto Quiroga (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUEIRA, Roberto Queiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda**. 2 ed. São Paulo: IBDT, 2021.

SEHN, Solon. **PIS/COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SEQUEIRA, Elsa Vaz de. Da objectividade jurídica do património. **Direito e Justiça**. Portugal, v. 1, n. Especial, p. 297-326, 2013. p. 305. Disponível em: <https://revistas.ucp.pt/index.php/direitoejustica/article/view/9883>. Acesso em 10 fev. 2022.

SHAVIRO, Daniel. An efficiency Analysis of Realization and Recognition Rules Under the Federal Income Tax, 48 Tax L. Rev. 1 (1992). *In*: CARON, Paul; *at all* (Coord.). **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati: Anderson, 1997.

SILVA, José Afonso da. **Os dois anos de vigência da constituição de 1988 e mudanças constitucionais**. In: *Direito Constitucionais: estudos e pareceres*. Brasília: Forum, 2014.

SIMONS, Henry. **Personal Income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago: Chicago University Press, 1938.

_____. **Personal Income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago: Chicago University Press, 1955.

SOUSA, Rubens Gomes. **A evolução do conceito de rendimento tributável**. *Revista de Direito Público*, n. 21. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1954.

_____. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

SOUSA, Rubens Gomes. **Ideias gerais sobre impostos de consumo**. *Revista de Direito Administrativo*, n. 10. Rio de Janeiro: FGV, 1947.

SOUSA, Rubens Gomes. **Imposto de Renda**. Suplemento à 2ª edição do *Compêndio de Legislação Tributária para atualização do Decreto nº. 36.773 de 13-1-55*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [sem data].

SOUSA, Rubens Gomes. **Imposto de Renda: despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Se tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade a seus sócios ou acionistas**. In: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). **Pareceres – 1: Imposto de Renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes. **Imposto de renda: tratamento tributário dos títulos de renda fixa**. In: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). **Pareceres – 3: Imposto de Renda**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976.

SOUSA, Rubens Gomes. **Imposto de renda e desapropriação**. *Revista de Direito Público*. São Paulo, n. 9, 1969.

SOUSA, Rubens Gomes. **Tratamento tributário dos títulos de renda fixa**. In: IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Coord.). **Pareceres – 3: Imposto de Renda**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. **Regimes Especiais Tributários: Legitimação e Condicionantes de Segurança Jurídica e de Governança na Perspectiva Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

SPAACK, Torben. **The Concept of Legal Competence**. The IVR Encyclopaedia of jurisprudence, Legal Theory, and Philosophy of Law, May 2005.

STIGLITZ, Joseph E. **La economía del sector público**. 3. ed. Traducción de Esther Rabasco y Luiz Toharia. Barcelona: Luis Antoni Bosch / Novoprint, 2000.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SØRENSEN, Peter Birch. From the Global Income Tax To the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in The Nordic Countries. **Int Tax Finan**. University of Copenhagen, n. 1, 1993.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TAVARES, Tomás Cantista. **IRC e Contabilidade: da Realização ao Justo Valor**. Coimbra: Almedina, 2011.

TERSI, Vinicius Feliciano. **A fixação da base de cálculo do IRPJ e da CSL a partir do padrão IFRS**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. Tradução de Fernando Zilveti e Laura Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.

TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

TILBERY, Henry. **A tributação dos ganhos de capital das pessoas jurídicas: comentários ao Decreto Lei nº. 1598/77**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1978.

TILBERY, Henry. **Lucro Imobiliário das pessoas físicas: comentários ao Decreto-Lei nº. 1850/82**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1982.

TILBERY, Henry. **Lucro imobiliário das pessoas físicas, tributação e isenções: comentário ao decreto nº. 1950/82**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1982.

TIPKE, Klaus. Sobre Unidade da Ordem Jurídica Tributária. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário** – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo, 1998.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. I. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. A tributação dos não-residentes no Brasil: o regime fiscal dos dividendos, juros, royalties e ‘capital gains’. *In*: UCKMAR, Victor (Coord.). **Curso Di Diritto Tributário Internaziolnale**. Padova: CEDAM, 1999.

TORRES, Heleno Taveira. Compensação de prejuízos de controladas e coligadas no exterior. *In*: PANZARINI FILHO, Clovis; *et al* (Coord). **Estudos avançados de Direito Tributário – Tributação Internacional: normas antielisivas e operações internacionais**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional Sobre as Rendas das Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de'Capitani; OLIVA, Caterina Corrado. **Manual de direito tributário internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

UNITED STATES. Supreme Court. **Eldorado Coal & Mining Co. v. Mager, 255 U.S. 522 (1921)**. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/255/522/>. Acesso em 17 out. 2022.

UNITED STATES. Supreme Court. **Goodrich v. Edwards, 255 U.S. 527 (1921)**. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/255/527/>. Acesso em 17 out. 2022.

UNITED STATES. Supreme Court. **Gray v. Darlington, 82 U.S. 15 Wall. 63 63 (1872)**. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/82/63/>. Acesso em 12 out. 2022.

UNITED STATES. Supreme Court. **Merchants' Loan & Trust Co. v. Smietanka, 255 U.S. 509 (1921)**. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/255/509/>. Acesso em 17 out. 2022.

UNITED STATES. Supreme Court. **Pollock v. Farmers' Loan & Trust Company, 158 U.S. 601 (1895)**. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/158/601/>. Acesso em 17 out. 2022.

UNITED STATES. Supreme Court. **Walsh v. Brewster, 255 U.S. 536 (1921)**. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/255/536/>. Acesso em 17 out. 2022.

UNITED STATES. **The Statutes at large of the United States of America, March, 1913**. Concurrent resolutions of the two houses of congress, and recent treaties, conventions, and executive proclamations. Disponível em: <https://www.givemeliberty.org/docs/TaxResearchCD/TaxActs/IncomeTax1913.pdf>. Acesso em 17 out. 2022.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2005.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: obrigações e responsabilidade civil**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

XAVIER, Alberto. A distinção entre Doação Remuneratória e Doação em Contemplação do Merecimento para Efeitos Fiscais. *In: Revista Dialectica de Direito Tributário*. São Paulo, v. 209, 2003.

XAVIER, Alberto. Computo do ganho de capital na alienação de participações societárias por residentes no exterior em caso de investimento "misto". *In: Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 49, 1989.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

XAVIER, Luciana Pedroso. **As teorias do patrimônio e o patrimônio de afetação na incorporação imobiliária**. 2011. 181f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/29214/R%20-%20D%20-%20LUCIANA%20PEDROSO%20XAVIER.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 07 fev. 2022.

ZANELLA, Gabriela Bittencourt; HOLANDA, Rodrigo Schwartz. Anotações sobre a classificação contábil de imóveis e os reflexos tributários no lucro presumido. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 3, 2021.

ZANUTO, José Maria. Incidência do Imposto de Renda Sobre Ganhos de Capital Resultantes da Alienação de Bens. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 174, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Imposto de Renda: indagações acerca do Nascimento do Tributo no Reino Unido. **RDTA - Dialética/IBDT**. São Paulo, n. 29, 2013.

ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da Realização da Renda. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário**: homenagem à Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.