

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

47

1º Quadrimestre 2021

Current Issues of Tax Law Review

N. 47 – 2021 / 1st Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A COMPETÊNCIA PARA A TRIBUTAÇÃO DA RENDA E O “INCONCEBÍVEL FENÔMENO DA FOSSILIZAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO”

*THE POWER TO TAX THE INCOME AND THE
“INCONCEIVABLE PHENOMENON OF FOSSILIZATION OF THE
CONSTITUTION”*

Antônio Augusto Souza Dias Júnior

*Mestre em Direito Tributário Internacional pelo IBDT. Procurador da Fazenda Nacional/SP. E-mail:
toniaugusto@hotmail.com*

Recebido em: 11-01-2021

Aprovado em: 15-02-2021

RESUMO

A doutrina brasileira confere às normas de competências tributárias uma interpretação diferenciada. Costuma-se afirmar que, por conferirem o poder de tributar aos entes federados, essas normas não podem ser objeto de uma interpretação extensiva ou desvinculada do sentido usual quando da promulgação da Constituição. Além disso, a descrição dos fatos econômicos tributáveis deveria ser feita com precisão e rigidez, de modo a preservar a segurança jurídica dos contribuintes. Contudo, ao analisar a linguagem utilizada pelo constituinte no estabelecimento das competências tributárias, é notável a presença de expressões amplas e abertas, em contraposição à precisão e rigidez muitas vezes defendida. Especialmente em relação ao imposto de renda, há uma abertura a concepções econômicas mutáveis, cujo significado pode evoluir com a mudança da economia diante das inovações tecnológicas.

PALAVRAS-CHAVE: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, LINGUAGEM, RENDA, ABERTURA

ABSTRACT

The Brazilian doctrine grants to the tax power norms a distinguished interpretation. It is usually stated that for granting the tax power to federated entities, these norms cannot be the object of a broad interpretation or an interpretation detached from the usual meaning existing in the promulgation of the Constitution. Moreover, the description of the taxable economic fact should be done with accuracy and stringency of these

norms, to preserve the taxpayers' legal certainty. When analyzing the language used by the constituent in the tax powers' settlement, however, it is remarkable the presence of broad and open ex-pressions, as opposed to the accuracy and stringency so many times advocated. Especially regarding the tax income, there is an openness to the mutable economic conceptions, whose meaning can evolve with the change of the economy before the technological innovations.

KEYWORDS: TAX POWER, LANGUAGE, INCOME, OPENNESS

1. INTRODUÇÃO

Tema de constantes discussões no Direito Tributário é o da interpretação das competências tributárias. A doutrina tributarista majoritária se arvora nas ideias de segurança jurídica e “princípio da tipicidade cerrada” para defender que há limites constitucionais precisos para a instituição de tributos que devem ser observados pelo legislador.

Uma das possíveis implicações dessa premissa é a de que não seria admissível a interpretação das normas de competência que resultasse na sua aplicação a situações concretas não previstas na Constituição e que possuíssem o condão de reconstruir o significado das materialidades tributáveis.

Embora a segurança jurídica seja um dos valores mais caros ao Direito Tributário, uma vez que a arrecadação de tributos deve se dar com a máxima proteção possível ao direito de os contribuintes planejarem suas atividades e investimentos, os fenômenos econômicos que podem ser objeto de tributação não são passíveis de catalogação precisa pelo constituinte, já que as expressões utilizadas no texto constitucional podem gerar dúvidas legítimas quanto à extensão das competências a novas realidades. Daí se constata um problema a ser resolvido com equilíbrio e sopesamento, sem que o interesse de uma das partes da relação tributária seja aprioristicamente definido como o prevalente.

Neste estudo, questiona-se se o Direito Constitucional Tributário possui alguma peculiaridade que impedir a utilização da concepção existente na teoria do Direito de que as normas devem ser interpretadas de acordo com a realidade (mutável) a que se aplicam, não havendo um produto normativo acabado com a promulgação de determinada regra jurídica. Atrelada a esse questionamento, deve-se também abordar a possibilidade ou não de extrair da Constituição uma necessidade de definir os fatos geradores dos tributos por meio de termos precisos e imunes a uma interpretação evolutiva de acordo com a realidade econômica a ser tributada. Com base nessas reflexões, será enfrentada a opção do constituinte originário de prever uma acepção ampla e vaga da competência tributária para a instituição do imposto de renda, bem como as possíveis consequências dessa abertura semântica.

2. A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS E A INEXISTÊNCIA DE UMA HERMENÊUTICA PECULIAR AO DIREITO TRIBUTÁRIO

A inexistência de exatidão no terreno da linguagem não é uma característica particular das normas jurídicas, mas da própria natureza de sua utilização como meio de comunicação entre os seres humanos¹. Por mais que o Direito necessite transmitir comandos, estabelecer uma definição entre comportamentos lícitos e ilícitos, e, sobretudo, garantir segurança jurídica e previsibilidade para os destinatários das normas, a utilização da linguagem para esse desiderato acarreta, inevitavelmente, o surgimento de dúvidas sobre a extensão dos comandos legais. Some-se a isso o fato de que, quanto mais complexa for a realidade econômica e social, mais questionamentos e imprecisão poderão surgir diante de normas promulgadas em um momento anterior a determinado incremento de situações e complexidades no meio. Ao se constituir como uma linguagem voltada para a realidade, a norma jurídica deve estar aberta às situações da vida².

Nessa esteira, sempre que se estiver diante da interpretação e aplicação de normas jurídicas, pretender que o texto constitucional ou legal possua um único sentido exato e preciso representa uma negação do próprio Direito, que se utiliza da linguagem e, portanto, é transmitido através de aproximação³.

Na interpretação das palavras utilizadas pelo constituinte na atribuição de competências tributárias, cumpre investigar o núcleo de representação das palavras e expressões utilizadas nessas normas. Em que pese a necessidade de o máximo de previsibilidade possível em uma norma que servirá de fundamento para uma transferência forçada de recursos do particular para o patrimônio do Estado, não se deve relegar a segundo plano o fato de que as normas sobre tributação recaem sobre uma realidade econômica mutável e que evolui de acordo com as necessidades das pessoas e os avanços tecnológicos.

Tampouco se pode ignorar que o texto constitucional deve ter como característica a perenidade e a estabilidade, não se podendo pressupor que as normas de competência tributária poderiam se tornar inúteis caso transformações econômicas e tecnológicas alterassem a forma de aquisição de renda, o modo pelo qual se produzem ou comercializam mercadorias ou a maneira pela qual se prestam serviços.

Por essa razão, não se adota aqui a concepção de que as normas constitucionais tributárias possuiriam a peculiaridade de exigir sempre uma exaustão legal dos comportamentos dos contribuintes regulados. A determinação constitucional de uma maior ou menor atuação

1 "A cada instante, a linguagem implica ao mesmo tempo um sistema estabelecido e uma evolução: a cada instante, ela é uma instituição atual e um produto do passado" (SAUSSURE, Ferdinand de. Curso de Linguística Geral. Tradução: Antônio Chelini, José Paulo Paes, Izidoro Blikstein. 27. ed. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 16).

2 KAUFMANN, Arthur. Filosofia do Direito. Tradução: Antônio Ulisses Cortês. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007, p. 183.

3 SAUSSURE, 2006, p. 21.

descritiva e pormenorizada do legislador deve ser constatada de acordo com a norma constitucional a ser interpretada, e não de modo apriorístico e pressuposto, com base na quantidade de dispositivos da Constituição sobre a tributação.

A partir de agora, será feito um apanhado geral do pensamento na doutrina e na jurisprudência sobre a interpretação das normas tributárias, especialmente as constitucionais de competência ou mesmo as leis ordinárias que exercitam a competência tributária ao instituir os tributos, para que seja possível um posicionamento mais consciente sobre a admissibilidade ou não da adaptação da norma de competência para a tributação da renda às novas realidades econômicas.

2.1. A doutrina da tipicidade fechada e a subsunção por mera dedução lógica da lei tributária

Uma ideia muito difundida entre os tributaristas é a de que o Direito Tributário deveria ser interpretado de modo especial em relação às regulamentações de outras relações jurídicas. Alguns justificam a adoção de princípios hermenêuticos próprios, como a tipicidade fechada e a estrita legalidade, pelo fato de a imposição tributária decorrer de uma norma de rejeição social, restringindo direitos⁴.

A esse argumento deve ser contraposto o raciocínio de que a restrição de direitos do contribuinte pela norma tributária se dá pela eleição de atividades econômicas que muitas vezes não podem ser capturadas por uma “legalidade estrita” ou por uma “tipicidade fechada”, como é o caso do auferimento de renda.

Dentre os que defenderam a tipicidade fechada, é notável a contribuição de Alberto Xavier para a tese, cujo pensamento influenciou diversos tributaristas brasileiros. Segundo esse autor:

“No Direito Tributário, o princípio da legalidade revestiu sempre um conteúdo bem mais restrito. [...] optou-se neste ramo do direito por uma formulação mais restritiva do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto. [...] *A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal. [...] É que, neste ramo do Direito, o princípio da reserva de lei não se limitava a espelhar uma dada orientação acerca do Direito em geral; antes tinha alicerces mais fundos, radicados na própria*

4 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 8.

essência do sistema econômico a que respeitava e a cujos princípios norteadores repugnava a sua violação”⁵.

Chama a atenção a ideia de que a administração tributária e o juiz seriam meros operadores de uma equação lógica, sendo a dedução do caso concreto obtida “por mera dedução da própria lei”. Nesse raciocínio, a “reserva absoluta da lei” no Direito Tributário resistiria a qualquer evolução do pensamento jurídico, uma vez que seus alicerces estariam fincados na “própria essência do sistema econômico”.

A pretensão de limitar a aplicação das leis tributárias a uma operação de mera dedução, contudo, é impossibilitada pela própria natureza da linguagem utilizada pelo legislador, como já advertido. Uma vez que não há um sentido estanque para as palavras utilizadas pelo legislador, não se pode limitar a interpretação a uma tarefa de “subsunção lógico-dedutiva”. A respeito da inadequação da subsunção lógica na interpretação jurídica, devem-se recordar as lições de Karl Larenz:

“A parte da subsunção lógica na aplicação da lei é muito menor do que a metodologia tradicional supôs e a maioria dos juristas crê. É impossível repartir a multiplicidade dos processos da vida significativos sob pontos de vista de valoração jurídicos num sistema tão minuciosamente pensado de compartimentos estanques e imutáveis, por forma a que bastasse destacá-los para os encontrar um a um em cada um desses compartimentos. Isto é impossível, por um lado, porque os fenômenos da vida não apresentam fronteiras tão rígidas como as exige o sistema conceptual, mas formas de transição, formas mistas e variantes numa feição sempre nova. É impossível ainda, porque a vida produz constantemente novas configurações, que não estão previstas num sistema acabado. É também impossível, por último, porque o legislador, como várias vezes sublinhamos, se serve necessariamente de uma linguagem que só raramente alcança o grau de precisão exigível para uma definição conceptual. [...] O facto de um ideal não poder ser plenamente realizado, não se pronuncia, todavia, contra o desiderato de dele nos aproximarmos o mais possível”⁶.

Quanto à tese de que a reserva absoluta da lei decorreria da essência do sistema econômico, o que se tem é o contrário. Em um sistema capitalista, há uma constante tensão entre o Estado e o particular no que diz respeito aos recursos a serem subtraídos do último por meio da tributação. Essa oposição de interesses ocasiona, inevitavelmente, conflitos entre os contribuintes e os entes tributantes para se definir, em última instância, no Judiciário, a extensão das competências tributárias e do montante a título de tributo que o particular deve entregar aos cofres públicos. Esse constante conflito de interesses desagua,

5 XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, p. 37-38, grifo adicionado.

6 LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Tradução: José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 645.

inevitavelmente, na interpretação das normas tributárias, que será plural e dialética, ao invés de uniforme e rígida.

Um bom exemplo de insuficiência do raciocínio lógico de “mera subsunção” pode ser encontrado nas discussões sobre a possibilidade ou não de dedução do ágio gerado em operações dentro de um mesmo grupo empresarial, o chamado “ágio interno”.

Antes de 2013, os contribuintes defendiam que não havia vedação legal ao aproveitamento desse ágio⁷, enquanto decisões do CARF se baseavam em critérios mais amplos do que a mera previsão ou não em lei para negar o aproveitamento do ágio interno, como, por exemplo, a artificialidade da operação ou o abuso de direito (Acórdão 1103-00.501, j. 30.06.2011). Outra argumentação encontrada é a que busca legitimar o aproveitamento do ágio pela análise da operacionalidade das empresas⁸.

Ideias que se aproximam das de Alberto Xavier são as de Roque Carrazza, que busca, por uma “interpretação sistemática do Texto Magno”, justificar o raciocínio de que no Direito Tributário brasileiro a lei possui uma importância maior que em outras searas jurídicas, devendo a descrição material do tributo ser um “conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, pois, estruturá-lo em *numerus clausus*[...]”⁹.

Não se vislumbra, todavia, como fundamento suficiente para uma suposta descrição “exaustiva” ou “*numerus clausus*” na instituição de tributos a constatação de que uma “uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária [...] pode criar ou aumentar tributos”¹⁰. Primeiro, sequer é necessária uma interpretação sistemática para se concluir pela exigência constitucional de lei para a instituição de tributos, já que o art. 150, inciso I, da Constituição traz expressamente essa condição. Além disso, o fato de se exigir lei para criar ou aumentar tributos não significa necessariamente que essa lei terá um rigor semântico capaz de erradicar quaisquer dúvidas sobre sua aplicação no caso concreto, como se fosse possível que o legislador produzisse um texto cujo conteúdo pudesse ser alcançado de forma idêntica por todas as pessoas, de modo “rígido e preciso”.

7 “[...] não obstante o ágio interno seja recriminado pela Ciência Contábil, verifica-se que a sua existência é respaldada pela legislação tributária, desde que seja demonstrado que seu valor foi apurado em conformidade com parâmetros de mercado” (MOSQUERA, Roberto Quiroga; FREITAS, Rodrigo de. Aspectos polêmicos do ágio na aquisição de investimento: (i) rentabilidade futura e (ii) ágio interno. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 279).

8 “Não é adequado, coerente, ou mesmo possível, entender que uma empresa sem operação, sem funcionários, meramente constituída para adquirir uma participação societária, possa atender aos requisitos de dedutibilidade de despesas” (MOURA, André Mendes de; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Ágio nas reorganizações societárias no âmbito da Lei nº 9.532, de 1997, e a jurisprudência atual do CARF. Revista Fórum de Direito Tributário ano 16, n. 93. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 116).

9 CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 290-291.

10 Ibid., p. 290.

Em obras mais recentes, a ideia de que as normas tributárias, notadamente as de competência, devem ser interpretadas de modo diverso das outras normas constitucionais continua sendo adotada por alguns autores.

Assim é que se encontra a ideia de que a Constituição de 1988 como um todo seria formalista pelo fato de ser rígida, apenas reformável por um procedimento mais rigoroso que o processo legislativo ordinário. Ainda segundo esse pensamento, as regras de discriminação de competências tributárias possuiriam a especificidade de não poderem ser derrotadas, em contraposição às outras regras jurídicas¹¹.

Ocorre que a rigidez é propriedade de todo o texto constitucional, não só das normas de competência tributária, e não só estas últimas determinam uma competência a um ente, dado que há diversas normas constitucionais que tratam de competência administrativa e legislativa dos entes federativos, como se pode ver nos arts. 21, 22 e 23 da Constituição.

Afirmar que as normas de competência tributária não podem ser derrotadas, “sob pena de não se saber quem pode tributar, o que pode ser tributado em quais circunstâncias e com base em quais critérios”¹², não pode resultar na recusa de um espaço normativo suscetível de apreciação subjetiva pelo intérprete diante da complexidade da realidade social e econômica. Prova disso são os constantes julgamentos de Ações de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a compreensão das competências legislativas. Do mesmo modo, também se vê nas competências tributárias constantes discussões judiciais que chamam o julgador para interpretar e definir o seu sentido.

Independentemente das considerações sobre a derrotabilidade das regras jurídicas, deve-se ter em mente que as normas de competência tributária sempre possuirão uma zona cinzenta que demandará do intérprete a decisão pela sua aplicação ou não às atividades econômicas que se apresentam na realidade.

Encerrando as menções exemplificativas aos autores que defendem uma interpretação diferenciada para as normas de competência tributária e uma precisão da respectiva linguagem quanto aos significados, cumpre citar Humberto Ávila em estudo sobre as competências tributárias:

“[...] se reconhece que a interpretação de disposições constitucionais pode eventualmente produzir um resultado extensivo ou analógico que alargue o significado preliminar dos termos empregados pela Constituição, dependendo das particularidades, do contexto e dos princípios aplicáveis. O que se contesta é que a interpretação das disposições constitucionais que atribuem poder de tributar possa,

11 SANTOS, Ramon Tomazela. Formalismo e tributação: contributo para as regras jurídicas e as razões formais no Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual n. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 369.

12 Ibid., p. 370.

mesmo em nome de um sedutor pluralismo metodológico, produzir um resultado extensivo ou analógico que amplie o significado então consolidado pela doutrina, pela legislação ou pela jurisprudência e que foi incorporado pela Constituição [...]. No caso de dispositivos que atribuem poder de tributar, em particular, podem estar presentes vários limites à atividade interpretativa. Por exemplo, os termos constantes dos enunciados podem conotar conceitos ou significados convencionais com alto grau de precisão que, tendo em vista a sua consolidação anterior por meio de acordos preexistentes às interpretações individuais dos seus utentes, não precisam ser expressamente definidos nem redefinidos pela Constituição; os mesmos termos podem ter sido objeto de uma definição expressa ou implícita, direta ou indireta, por parte do legislador, tendo essa definição sido incorporada posteriormente pela Constituição [...]”¹³.

Percebe-se que a ideia de uma interpretação diferenciada no Direito Tributário subsiste no pensamento acima, ainda que por diferentes razões. Os fundamentos acrescentados pelo autor, contudo, não parecem suficientes para justificar a limitação do intérprete quando sua matéria são as normas de competência tributária.

O “alto grau de precisão” mencionado pode existir no momento histórico da promulgação da Constituição e desaparecer anos ou décadas depois, abrindo espaço para discussões legítimas sobre a abrangência de expressões utilizadas pelo constituinte originário na atribuição do poder de tributar¹⁴.

Imagine-se, hipoteticamente, uma norma constitucional que prescreva a competência para tributar a “comercialização de jornais”, promulgada em um momento no qual apenas existia a comercialização de jornais físicos. Décadas depois, passa a existir o jornal comercializado em mídia digital, permitindo não só a comercialização de exemplares inteiros de uma edição de jornal, mas também o pagamento pelo acesso a matérias específicas, ou a todo o conteúdo de publicações, a depender dos interesses das partes.

Nesse caso, o negócio pelo qual se permite o acesso a um conteúdo jornalístico (limitado ou ilimitado) em meio digital mediante pagamento periódico poderia ser entendido como “comercialização de jornais”? “Comercializar jornais” significaria apenas a venda de um

13 ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 56-57.

14 “A própria lei e o seu conteúdo interno não são uma coisa estática como qualquer facto histórico passado (‘eternamente quieto permanece o passado’), mas são algo de vivo e de mutável e são, por isso, susceptíveis de adaptação. [...] Mas não é só uma mudança no todo do Direito que arrasta atrás de si, como por simpatia, o Direito preexistente: também o fluir da vida o leva atrás de si. Novos fenómenos técnicos, económicos, sociais, políticos, culturais e morais têm de ser juridicamente apreciados com base nas normas jurídicas preexistentes. Ao ser o Direito obrigado a assumir posição em face de fenómenos e situações que o legislador histórico de maneira nenhuma poderia ter conhecido ou pensado, ele cresce para além de si mesmo. [...] Não pode ser nossa tarefa deixarmos o presente com os seus problemas e retrocedermos anos ou décadas para entrar no espírito de um legislador que nos não interessa já. [...] Fidelidade à situação presente, interpretação de acordo com a época actual, tal a tarefa do jurista” (ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 172-174).

objeto físico que transmite notícias ou também poderia abranger a compra de acesso ao conteúdo das notícias?

Essa discussão que deixa de estar no terreno do “alto grau de precisão”, devendo-se indagar sobre a suficiência do “resultado então consolidado” para a interpretação da norma de competência tributária hipoteticamente exemplificada.

Vale ainda aproveitar o exemplo para oferecer uma contraposição ao argumento de que as normas de competência tributária não podem ser interpretadas de modo a alcançar fatos não regulados no momento da edição da Constituição, de modo que seria incabível uma interpretação evolutiva que resultasse em extensão do conteúdo de tais normas a novos fatos econômicos, inexistentes quando do surgimento da edição das regras de competência. Costuma-se afirmar que as normas de competência servem para limitar o poder estatal, e por isso não seria possível interpretá-las para prejudicar o contribuinte, com a tributação de fatos ou atividades que não teriam sido regulados.

Ocorre que a definição de um impedimento apriorístico e inafastável à atividade interpretativa no Direito Tributário constitucional não possui fundamento em uma interpretação sistemática da Constituição. Pelo contrário, é contrariado por esta, diante de seu pluralismo¹⁵ e seu viés conciliatório de interesses opostos e em constante tensão.

Apesar de haver uma notável preocupação em proteger o contribuinte com uma gama de vedações à atuação estatal em matéria tributária, não se extrai da Constituição tributária uma superioridade inabalável dos interesses do particular. O que há é a conciliação de interesses opostos (marca do constituinte de 1988) mediante a atribuição de competências e de limites. O próprio sistema tributário nacional não pode ser um fim em si mesmo, sendo tratado pela Constituição como um meio de obtenção de receitas para a realização do orçamento. Não à toa, o constituinte aproximou as normas do sistema tributário das normas sobre as finanças públicas. Sem um, não há o outro, de modo que se afasta da obra do constituinte de 1988 a interpretação que busca apartar essas normas.

Se os contribuintes não podem ser tributados sem que haja uma lei instituindo o tributo, também não se pode conceber que o legislador deva listar exhaustivamente todas as atividades verificadas no mundo real. A expressão da legalidade na Constituição (“sem lei que o estabeleça”) não se dá com uma condição especial da lei que permite a tributação, ao contrário do que se verifica na lei que reduz ou extingue tributo, que deve ser específica e regular exclusivamente o benefício que implica redução ou extinção do tributo, ou o tributo em si (art. 150, § 6º). Em matéria de precisão legal, o constituinte se preocupou mais

15 “Pluralismo é uma palavra intrínseca à noção de constitucionalismo democrático. [...] deve-se tomar a noção de pluralismo de maneira abrangente, visando contemplar os diversos aspectos que marcam a diversidade social, cultural e política do País. O termo político aqui encontra-se em sentido amplo, para designar muito mais do que a ideia de diversidade político-partidária [...]” (MALISKA, Marcos Augusto. Dignidade humana e pluralismo constitucional. Limites e possibilidades de dois princípios constitucionais em tempo de profundo dissenso político. Revista da AJURIS v. 45, n. 144, Porto Alegre, jun. 2018, p. 381-382).

com os recursos arrecadados com os tributos do que com uma suposta segurança jurídica que seria obtida mediante uma precisão conceitual das materialidades tributárias.

Assim, também em matéria tributária há uma pluralidade de interesses na regulação constitucional, o que não distancia as normas tributárias das demais constantes do texto de 1988, essencialmente plural e conciliatório. A concepção de que a segurança jurídica dos contribuintes seria um valor insuperável por outras normas constitucionais é rechaçada pelo pluralismo e pelo caráter conciliatório da Constituição de 1988.

A premissa ora adotada, portanto, é a de que não há um método de interpretação específico para as normas de Direito Tributário dispostas na Constituição¹⁶. O que pode haver (e há) são conclusões específicas sobre o alcance e a extensão de normas, conclusões estas que são possíveis após um processo interpretativo que pode levar em consideração uma análise sistemática, estrita, teleológica ou contextual.

Não se adota aqui a ideia de que as normas tributárias seriam especialmente dotadas de um alto grau de precisão e especificação, não permitindo uma abertura semântica ou uma indeterminação de sua linguagem. Pelo contrário, o fato de a tributação envolver não apenas atos e negócios jurídicos regulados por outros ramos do Direito, mas também fatos econômicos que nem sempre possuem regulamentação jurídica prévia (como a renda, que não se encaixa em uma categoria de direito privado) atrai a conclusão de que uma especificação de condutas e situações na norma tributária nem sempre será possível ou mesmo desejável.

Se um alto grau de determinação já é um desafio mesmo para o legislador ordinário, com mais razão se pode afirmar que o texto constitucional, ao traçar o sistema tributário nacional (inclusive com a atribuição de competência tributária), carece de normas de conteúdo preciso e específico. Isso não significa que os conceitos indeterminados, inevitáveis mesmo no Direito Tributário (constitucional ou infraconstitucional), instalariam uma insegurança jurídica nefasta¹⁷. Significa apenas que a fluidez própria da linguagem infirma a ideia de que as normas constitucionais tributárias conteriam um sentido único, consensual e imutável, diante do qual situações de zona cinzenta poderiam ser facilmente excluídas.

Não se pode acusar de interpretação consequencialista aquela que extrai da norma de competência tributária um alcance indeterminado, pois essa compreensão não parte das

16 "A interpretação do Direito Tributário foi considerada durante muitos séculos como excepcional, a coincidir com as próprias normas fiscais, que se afastariam do direito comum. [...] Essas posições hoje estão inteiramente superadas [...]" (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 143).

17 "É corriqueiro o emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados em matéria tributária. Diante de tais circunstâncias, deve-se indagar se, de fato, a insegurança jurídica vê-se afetada diante do emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais. A resposta é negativa, desde que se tenha em mente que conceitos indeterminados, na lei, podem ser determinados no momento de sua aplicação" (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 315).

consequências práticas, mas sim do sentido que pode ser obtido do texto. Não há uma alteração de estrutura normativa ou mudança de um significado que seria o único permitido pelo texto se o intérprete, a partir das possibilidades franqueadas pelas palavras utilizadas pelo constituinte, conclui que este pretendeu alcançar uma variedade de situações que poderiam substituir as existentes ao tempo da promulgação da Constituição.

2.2. A interpretação do Direito Tributário na jurisprudência do STF

A posição doutrinária ora defendida de que a interpretação das normas jurídicas não deve ser realizada de acordo com um sentido estático e guiada apenas pelo tempo de sua promulgação é a que prevalece no STF, órgão escolhido pelo constituinte originário como o responsável pela “guarda da Constituição” (CF, art. 102, *caput*).

A compreensão das normas promulgadas pelo Poder Legislativo como fenômenos passíveis de evolução e construção contínua no processo de sua interpretação e aplicação é expressamente admitida pelo STF.

Assim é que a própria interpretação da Constituição e de suas normas é compreendida como um processo contínuo, no qual Judiciário, Legislativo e Executivo compartilham a tarefa de construção das normas. Do mesmo modo que o Legislativo não impede a aquisição de novos sentidos da lei promulgada, pois essa estará sujeita à interpretação das gerações futuras, tampouco o Judiciário, ao conferir certa estabilidade em determinada decisão, entrega um sentido da norma que seja imutável e definitivo. É o que se verifica na jurisprudência do STF (ADI 5.105, j. 01.10.2015, grifos adicionados):

“[...] 2. O princípio fundamental da separação de poderes, enquanto cânone constitucional interpretativo, reclama a *pluralização dos intérpretes da Constituição, mediante a atuação coordenada entre os poderes estatais – Legislativo, Executivo e Judiciário – e os diversos segmentos da sociedade civil organizada, em um processo contínuo, ininterrupto e republicano*, em que cada um destes *players* contribua, com suas capacidades específicas, no embate dialógico, no afã de avançar os rumos da empreitada constitucional e no aperfeiçoamento das instituições democráticas, sem se arvorarem como intérpretes únicos e exclusivos da Carta da República. 3. O desenho institucional erigido pelo constituinte de 1988, mercê de outorgar à Suprema Corte a tarefa da guarda precípua da Lei Fundamental, não erigiu um sistema de supremacia judicial em sentido material (ou definitiva), de maneira que seus pronunciamentos judiciais devem ser compreendidos como *última palavra provisória*, vinculando formalmente as partes do processo e *finalizando uma rodada deliberativa acerca da temática, sem, em consequência, fossilizar o conteúdo constitucional*[...]”.

Assim, o que se tem com a promulgação de uma lei ou a consolidação de um entendimento jurisprudencial é a “finalização de uma rodada deliberativa” sobre o sentido a ser

empregado na aplicação da norma. Essa estabilidade não significa imutabilidade ou aprisionamento eterno e indefinido ao resultado da “rodada deliberativa”, seja ela no âmbito legislativo com a publicação da lei, seja no âmbito judicial com a edição de uma súmula, ou a fixação de uma tese em recurso especial repetitivo (STJ) ou em repercussão geral (STF).

A concepção de um processo contínuo de interpretação acima exposta é mais adequada até mesmo pela natureza do pensamento humano e das relações interpessoais, que influenciam e são influenciados pelas normas jurídicas, em um constante movimento de intercâmbio.

Nem se diga que esse entendimento seria incompatível com a segurança jurídica própria do Direito Tributário, resgatando-se a noção de que as normas tributárias exigem um sistema peculiar de interpretação, distinto dos demais ramos jurídicos.

Nas oportunidades em que o STF se opôs ao “engessamento do sistema”, destaca-se o Agravo Regimental na Reclamação 2.617 como um caso em que se julgou justamente o exercício da competência tributária pelo legislador ordinário, que havia instituído tributo denominado “taxa de segurança pública”. Nesse julgamento, foi consignado no voto do relator, ministro Cezar Peluso, que a inexistência de vinculação do Poder Legislativo às decisões do STF em controle de constitucionalidade impede que o postulado da segurança jurídica sacrifique, “contra uma correta interpretação constitucional sistemático-teleológica”, “a própria justiça da decisão”, o que conduziria ao “inconcebível fenômeno da fossilização da Constituição” (STF, Rcl 2.617 AgR, j. 23.02.2005).

Cabe destacar que o ministro Cezar Peluso citou textualmente passagem doutrinária que define as constituições como normas dotadas de flexibilidade e abertura, o que não se concilia com a pretensão de atribuir à segurança jurídica uma posição de superioridade intransponível (grifos adicionados):

*“[...] as constituições, enquanto planos normativos voltados para o futuro, não podem de maneira nenhuma perder a sua flexibilidade e abertura. Naturalmente e na medida do possível, convém salvaguardar a continuidade dos standards jurisprudenciais: alterações de rota, decisões *overruling* demasiado repentinas e brutais contrastam com a própria noção de jurisdição. A percepção da continuidade como um valor não deve, porém, significar uma visão petrificada da jurisprudência ou uma indisponibilidade dos tribunais para atender às solicitações provenientes do ambiente”¹⁸.*

18 MEDEIROS, Rui. A decisão de inconstitucionalidade. Lisboa: Universidade Católica, 1999, p. 827, apud STF, Rcl 2.617 AgR, Relator Cezar Peluso, DJ 20.05.2005. Voto do relator, ministro Cezar Peluso.

Mais especificamente no que diz respeito ao sentido das normas que discriminam as competências tributárias dos entes federativos para a instituição de impostos, é possível citar o RE 651.703 (j. 29.09.2016), submetido ao regime de *repercussão geral*, no qual se rechaçou uma estagnação conceitual da expressão utilizada pelo constituinte na atribuição da competência para a instituição de imposto sobre serviços (grifos adicionados):

“[...] 5. *O conceito de prestação de ‘serviços de qualquer natureza’ e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. [...] os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade” [...].*

Em julgado posterior (ADI 1.763, j. 16.06.2020), o STF recorreu à caracterização da competência tributária sobre as operações de crédito como um tipo, que envolveria vários elementos (no caso, tempo, confiança, interesse e risco) e que manteria sua configuração ainda que houvesse a exclusão de um deles, desde que a presença dos demais elementos fosse suficiente para reconhecer a qualidade creditícia da operação.

Também no julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.945 (j. 26.05.2010), o Tribunal Pleno do STF não vislumbrou, em juízo preliminar, que a previsão em legislação ordinária da incidência do ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados representasse uma “interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências”, mantendo o respectivo dispositivo no ordenamento jurídico até o julgamento do mérito da ação (grifos adicionados):

“[...] O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a *abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis* [...]”.

Percebe-se uma constante preocupação do STF com uma atualização das normas constitucionais, inclusive aquelas que atribuem competências tributárias. Assim, não deve causar espanto a afirmação de que o STF é o órgão jurisdicional competente para a

interpretação e delimitação do alcance das normas constitucionais, sendo possível, inclusive, que sua interpretação não se limite a descrever significados, mas também tenha o papel de criá-los, desde que se pautem em uma objetividade discursiva passível de controle¹⁹. A ideia de que haveria um sentido pronto e acabado de uma norma de competência tributária, portanto, não se harmoniza com a “atividade criativa” que pode estar presente na interpretação constitucional exercida pelos tribunais e, em “última instância provisória”, pelo STF.

Adverta-se que o espaço aberto ao intérprete nas normas constitucionais de atribuição de competência tributária existirá quer se entenda que tais normas configuram conceitos (que encerrariam significado rígido e exaustivo, para alguns), quer se compreendam essas disposições como tipos (que comportariam maior flexibilidade e capacidade de adaptação à realidade). A classificação das competências tributárias como conceitos (em contraposição aos tipos) não elimina, por exemplo, a amplitude e a abertura da materialidade elencada pelo constituinte no art. 153, inciso III, da Constituição. Assim, mesmo que se conclua pela inexistência de um tipo em determinada norma de competência tributária, ainda será possível a constatação de que há, “no âmbito dos conceitos, várias espécies de indeterminação, decorrentes da ambiguidade e da vagueza”²⁰, admitindo que sua interpretação acolha, no âmbito de incidência da norma, fatos imprevisíveis para o constituinte originário, mas corriqueiros no momento de aplicação da regra.

3. A POSSIBILIDADE DE ADAPTAR O SIGNIFICADO DA NORMA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA RELATIVA À TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE ACORDO COM AS ALTERAÇÕES DA REALIDADE ECONÔMICA

Elege-se como objeto de análise a competência tributária para a tributação pela União da “renda e dos proventos de qualquer natureza” (CF, art. 153, inciso III), expressão difícil de ser reduzida a um sentido preciso e fechado. Pode-se afirmar, a partir de uma análise do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), que, ao se valer esse dispositivo de vocábulos com alto grau de indeterminação na definição do fato gerador correspondente a uma norma de competência tributária já dotada de vagueza, a interpretação que privilegia a disponibilidade econômica e busca o conceito de produto do capital segundo os critérios econômicos mais atuais não representa uma “ampliação dos poderes tributários”²¹. Isso

19 “[...] ao se demonstrar que as atividades de adscrição e criação fazem parte da Ciência do Direito não se cria nova fonte de insegurança; apenas se constata uma fonte já existente, permitindo a criação de critérios intersubjetivos para o seu controle” (ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. Revista Direito Tributário Atual n. 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 195-196).

20 ÁVILA, 2018, p. 59-60.

21 “Ponderações que invoquem a capacidade contributiva como ampliação dos poderes tributários para além das previsões legais são sempre incabíveis” (FOLLONI, André. *Capacidade contributiva e dever fundamental*. Revista Direito Tributário Atual n. 42. São Paulo: IBDT, 2019, p. 492).

porque o próprio “poder tributário” sobre a renda já foi delineado pelo próprio constituinte em termos demasiadamente amplos. A adoção de uma definição ampla de certas materialidades tributáveis, como renda, por exemplo, pode contribuir para a redução de distorções de mercado, complexidade e iniquidade²².

Essa concepção prestigia a estabilidade que as Constituições precisam ter, já que não se pode esperar que o constituinte derivado esteja de plantão para emendar o texto constitucional diante das inúmeras inovações da realidade econômica e tecnológica.

Por essa razão é que não há “mutação constitucional” quando se empreende uma interpretação evolutiva dos termos constantes das normas constitucionais²³. Uma vez que a interpretação não é ato de mero conhecimento, mas sim de construção de sentido, não haveria uma alteração informal da Constituição pelo simples fato de atribuir significados de acordo com a evolução da sociedade.

Reconhecer essa amplitude do texto constitucional, da norma complementar e da lei que institui o imposto de renda não significa proceder a uma tributação pela analogia. Não se defende aqui, portanto, a tributação de conduta atípica ou com base em capacidade contributiva. Apenas se admite a possibilidade de as normas tributárias, constitucionais e infraconstitucionais, abarcarem situações que são compreendidas em uma descrição genérica e indeterminada, se utilizando de expressões que podem ter seu significado alterado de acordo com a evolução das relações econômicas e do estágio de desenvolvimento da ciência econômica. É o que ocorre com as expressões “disponibilidade econômica”, “produto do capital” e “produto do trabalho”.

O fato de haver uma enorme dificuldade em definir com precisão e exatidão a diferença, nos casos concretos difíceis, entre interpretação extensiva e analogia²⁴ não deve servir como motivação para negar a possibilidade de as normas tributárias, inclusive a de competência para a tributação da renda, possuírem um conteúdo que pode evoluir de acordo com a realidade em que é interpretada.

Por isso, é necessário enfrentar a difícil tarefa de investigar qual a extensão, os limites e as possibilidades das expressões utilizadas pelo constituinte e pelo legislador infraconstitucional para prever e definir a competência para a tributação da renda.

22 COCKFIELD, Arthur J. The law and economics of digital taxation: Challenges to traditional tax laws and principles. *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 56, 2002, p. 616.

23 “[...] percebe-se que não há espaço para se falar em mutação como um problema nos casos de normas não isomórficas nem mesmo nos casos em que se operou uma interpretação evolutiva dos termos. Nenhum desses problemas persiste, pois essas alterações estão dentro do limite textual, são mero ato de interpretação” (MELO, Lucas Fonseca e. Os limites dos processos informais de alteração da Constituição. 2019. Tese (Doutorado em Ciências Jurídico-Políticas/Direito do Estado) – Universidade de Lisboa/Universidade de São Paulo, Lisboa/São Paulo, 2019, p. 31).

24 “A diferença básica entre interpretação extensiva e analogia consiste nisso: a interpretação extensiva opera nos limites da possibilidade expressiva da lei; a analogia atua além daquele limite, nos casos de lacunas que reclamam o preenchimento. Este é um dos problemas mais árduos da teoria da interpretação, pois inexistente clareza na zona fronteira [...]” (TORRES, 2013, p. 155).

3.1. A amplitude do sentido da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”

A Constituição de 1988 não foi analítica (nem precisaria sê-lo) na atribuição de competência tributária para a tributação da renda. O art. 153, inciso III, do texto constitucional adotou terminologia já constante no art. 43 do CTN (“renda e proventos de qualquer natureza”), sem ressalva quanto a determinada disposição do dispositivo infraconstitucional, o que deve ser visto como aceitação da definição do fato gerador prevista no CTN. Essa indeterminação do conceito de renda, aliás, não representa nenhuma incompatibilidade com a natureza das normas tributárias.

Ainda sobre o imposto de renda, o constituinte originário determinou também que tal tributo deveria ser (“será”) informado “pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

Não obstante a vagueza da expressão constante do art. 153, inciso III, da Constituição, vários autores se dedicaram à busca de um conteúdo mínimo a ser observado pelo legislador complementar.

Roberto Quiroga Mosquera, ao identificar cinco acepções diferentes da palavra “renda” na Constituição²⁵, define a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, prevista no art. 153, inciso III, da Constituição, como “mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus elementos”, sendo a pedra de toque nessa conceituação o recebimento de valores que representam riqueza nova²⁶. Segundo o autor, não haveria obrigatoriedade de o acréscimo patrimonial ser gerado por elementos patrimoniais preexistentes, o que acarretaria, por exemplo, a admissibilidade de valores recebidos a título de doação e herança sofrerem a incidência do imposto de renda²⁷.

Humberto Ávila²⁸, ao oferecer uma proposta de delimitação positiva da regra de competência do art. 153, inciso III, da Constituição, acaba por explicitar as disposições contidas no art. 43 do CTN²⁹, que, apesar de definir o fato gerador de imposto (de acordo com o art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF), não pode ser compreendido como uma norma

25 Renda enquanto sinônimo de “receitas tributárias e demais ingressos públicos”; renda enquanto “renda nacional, regional ou per capita”; renda enquanto somatória de “rendimentos”; renda enquanto “rendimentos do trabalho”; renda enquanto “produto do capital” (MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 50-57).

26 *Ibid.*, p. 106-107.

27 *Ibid.*, p. 110.

28 ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 32. Segundo o autor, o conceito constitucional de renda corresponde ao “produto líquido (receita menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano” (ÁVILA, 2011, p. 34).

29 Carlos de Almeida, comentando a delimitação positiva da regra de competência do imposto de renda exposta por Humberto Ávila, também entendeu que a referida delimitação aborda as expressões empregadas pelo legislador complementar, e não a regra constitucional de competência (ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. (Série Doutrina Tributária, v. 2), p. 250, nota de rodapé n. 23).

fundamental que estipula o sentido mínimo da competência tributária a ser observado pelo legislador complementar.

Admitindo que a Constituição se utilizou de uma expressão aberta ao atribuir a competência para a tributação da renda, Victor Borges Polizelli esclarece que essa abertura permite a adaptação dessa competência pelo legislador de acordo com o “momento histórico” e “as concepções econômicas predominantes”:

“[...] a identificação de um conceito mínimo, essencial, para os termos renda e proventos de qualquer natureza empregados pela Carta Constitucional aparenta resultar, mais propriamente, em um conceito jurídico tipológico (e não um conceito cerrado). Como tal, deve limitar-se a descrever características gerais do que seja renda para fins de tributação, estando sujeito a algumas variações na sua definição, a serem determinadas pelo legislador competente no momento histórico pertinente, podendo absorver as concepções econômicas predominantes e, bem assim, as condições materiais de desenvolvimento da sociedade entre outros aspectos”³⁰.

De acordo com a interpretação aqui defendida, ao conferir à União a instituição de imposto sobre “renda e proventos *de qualquer natureza*”, o constituinte pretendeu desvincular esse tributo de amarras do direito privado, permitindo o influxo de concepções econômicas ou contábeis, desde que admitidas pelo legislador complementar, na definição do fato gerador, e pelo ordinário, na instituição do tributo.

Ou seja, o constituinte previu uma noção assumidamente ampla de um acréscimo ou de uma vantagem econômica monetariamente mensurável obtida pelo contribuinte, vantagem essa que poderia ser limitada pelo legislador complementar na definição do fato gerador, independentemente de um conceito privado legal³¹.

Com isso, uma concepção de que o constituinte previu uma hipótese taxativa e cristalizada da materialidade do imposto de renda, a qual não admitiria mudanças de sentido a depender do estágio social, econômico e da própria evolução da ciência jurídica e da jurisprudência, estaria desautorizada pela própria redação do inciso III do art. 153 da Constituição. Esse dispositivo, ao desafiar dezenas de juristas brasileiros na compreensão de seu significado, contraria qualquer conclusão de que a materialidade ali prevista poderia ser esgotada em um sentido consensual e uniforme do texto constitucional promulgado no

30 POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda. Reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012. (Série Doutrina Tributária, v. 7), p. 132.

31 Em sentido diverso, Ricardo Mariz de Oliveira entende que a competência para a tributação da renda está limitada pelo conceito privado de patrimônio (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 54). E mais adiante, conclui o mesmo autor: “o conceito jurídico de patrimônio nos é dado pelo art. 91 do Código Civil de 2002: é ele que vale para fins do imposto de renda” (OLIVEIRA, 2008, p. 67).

ano de 1988, o qual seria refletido em uma “legalidade cerrada” da lei instituidora do imposto de renda³².

A classificação das competências tributárias como conceitos (em contraposição aos tipos) não elimina a amplitude e a abertura da materialidade elencada pelo constituinte no art. 153, inciso III, da Constituição. Tampouco se pode evitar a definição do fato gerador do imposto de renda pelo art. 43 do CTN, por meio de uma incorporação da consideração econômica da renda ao Direito Tributário, dando continuidade e maior precisão ao sentido previsto na Constituição.

Assim, o fato de rejeitar a possibilidade de uma regra de competência descrever “como o poder de tributar foi ou tem sido exercido ao longo do tempo pelos entes federados”³³ não impede o reconhecimento de que uma norma constitucional de atribuição de competência tributária possui um sentido amplo e indeterminado, cuja materialidade pode se manifestar por meios inexistentes ao tempo da promulgação da Constituição.

Ao prever uma materialidade tributável que possa evoluir de acordo com as mudanças nas relações econômicas, o próprio constituinte já está refutando uma estagnação da competência tributária conferida. Não se trata de permitir que os entes federados regulem a si próprios³⁴, mas sim de admitir que um dado econômico eleito pelo constituinte na definição de uma competência tributária possa se manifestar de maneira diversa à medida que a configuração da economia brasileira passe a contar com formas de obtenção de renda (vantagem ou benefício econômico) diversas das existentes em 1988.

Desse modo, as possibilidades de incremento de lucratividade proporcionadas pela economia digital podem dar lugar a novas formas de obtenção de renda que se distanciam dos modelos negociais tradicionais dominantes ao tempo da promulgação do texto constitucional.

Essa concepção da competência tributária atribuída pelo art. 153, inciso III, do texto constitucional, além de representar uma via interpretativa permitida pela redação da norma e até já utilizada pelo legislador em setores específicos, é a mais adequada para evitar a “fossilização da Constituição” tributária diante dos avanços tecnológicos e da configuração da economia que alteram o próprio substrato da tributação da renda.

32 “[...] a realidade do imposto de renda afasta qualquer ilusão acerca da validade, no Brasil, do festejado princípio da ‘tipicidade cerrada’, que conferiria tamanha certeza quanto aos limites da tributação, que maiores questionamentos nos casos concretos. A tal ideia basta opor a cláusula geral hoje inscrita no Regulamento do Imposto de Renda para que se veja que conceitos indeterminados e cláusulas gerais são uma constante em nosso ordenamento e, em especial, na legislação do imposto de renda” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008).

33 ÁVILA, 2018, p. 30.

34 Ibid., p. 31.

Em síntese, é possível afirmar que o legislador complementar possui autorização constitucional para incorporar quaisquer concepções e critérios econômicos na definição do fato gerador do imposto de renda, desde que se observe o conteúdo mínimo da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” como uma vantagem econômica e mensurável obtida pelo contribuinte. A amplitude da expressão constitucional na atribuição dessa competência tributária permite uma constante evolução e atualização das regras e modalidades de incidência do imposto de renda, inclusive diante de novos conceitos tecnológicos que permitem a obtenção de benefícios e vantagens economicamente mensuráveis que eram inimagináveis quando da promulgação da Constituição de 1988.

3.2. A incorporação de conceitos econômicos na definição da competência tributária empreendida pelo art. 43 do CTN

No âmbito da legislação complementar, o CTN não restringiu o sentido da natureza da renda e dos proventos tributáveis a uma concepção civilista ou de direito privado. Pelo contrário, o art. 43, em seu *caput*, faz referência expressa à “disponibilidade econômica”, além de utilizar, no inciso I, conceitos próprios da ciência econômica, como “produto do capital” e “produto do trabalho”. Seguindo a orientação de enfatizar a prevalência dos dados econômicos sujeitos à tributação da renda, o § 1º do art. 43 do CTN (incluído pela Lei Complementar n. 104/2001) dispõe ser irrelevante, para a incidência do imposto, a condição jurídica da fonte ou a forma de percepção da renda.

Já no *caput*, ao definir o fato gerador da renda como a aquisição de sua disponibilidade econômica, o art. 43 do CTN estaria se referindo à “busca da realidade econômica, identificando renda disponível, mesmo que não revelada pelas categorias próprias do direito privado”³⁵.

Apesar de o art. 43 do CTN ter vinculado a expressão ampliativa “de qualquer natureza” aos proventos, a concepção de renda prevista no inciso I do mesmo dispositivo é genérica o suficiente para se concluir que sua extensão não cabe em conceitos estritos de direito privado. O sentido de “produto do capital” não se limita a uma definição civil ou societária de capital de pessoa jurídica, assim como o “produto do trabalho” não é limitado por uma regulamentação privada específica. O art. 43 do CTN, portanto, “juridiciza”³⁶ conceitos e critérios econômicos, tornando-os relevantes para a correta compreensão da tributação da renda.

Embora não seja o objetivo deste trabalho discutir os múltiplos significados do termo “capital” na economia, deve-se pontuar a dificuldade de estabelecer um consenso sobre sua

35 SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013, p. 12.

36 “[...] o dado da ciência das finanças só é metajurídico enquanto ele não se juridiciza; nesse momento, ele passa a ser um dado jurídico [...]” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 77).

definição, diante do emprego em vários sentidos dessa expressão, ao mesmo tempo que é possível reconhecer elementos comuns em diversas definições de economistas do que seja capital.

Adam Smith definiu capital como um excedente de ativos (no original, tomando como base uma economia baseada na agricultura, “*stock*”) a partir do qual se pudesse obter receita³⁷. Irving Fisher, após compilar várias definições de capital, identifica alguns elementos comuns, como: a sua qualidade produtiva, o fato de ser inconfundível com a renda, e sua utilização como reserva para um período futuro³⁸.

Apesar da amplitude do termo capital na economia, que chega a compreender, de acordo com alguns estudiosos, os efeitos econômicos das relações sociais (o chamado “capital social”), é possível identificar uma espécie de capital que seja mensurável em moeda de forma imediata³⁹, sendo esta compreensão a que se mostra útil para fins de tributação da renda.

Aliás, o próprio CTN se atentou para a fluidez dos conceitos econômicos de capital e trabalho, ao permitir que a renda seja não apenas o produto do capital ou do trabalho, mas também o produto da combinação entre capital e trabalho.

O termo “produto”, por sua vez, traz a noção de transformação, alteração, resultado. Significa que o capital e o trabalho, após certos acontecimentos verificados em um dado período, deram origem à renda.

Voltando ao § 1º do art. 43 do CTN, vale notar que sua introdução por lei complementar reforça a opção do titular da definição do fato gerador (Congresso Nacional, por meio de quórum de maioria absoluta) de manter a tributação da renda em contornos amplos, sem limitações relativas à denominação do rendimento, condição jurídica da fonte ou forma de percepção da renda. Trata-se de dispositivo que outorga uma “ampla margem de liberdade ao legislador ordinário”⁴⁰. Essa norma confirma a vocação do imposto de renda para atingir diversas realidades que sejam compreendidas como “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos”.

Se a definição de renda no *caput* e no inciso I do art. 43 já previam um fato gerador amplo e associado a conceitos econômicos, o § 1º do art. 43, adicionado pela Lei Complementar n.

37 “[...] His whole stock, therefore, is distinguished into two parts. That part which, he expects, is to afford him this revenue, is called his capital. The other is which, he expects, is to afford him this revenue, is called capital” (SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Edited by Sálvio M. Soares. [S. l.]: MetaLibri Digital Library, 2007. Book 2, p. 279).

38 FISHER, Irving. *The nature of capital and income*. New York: The Macmillan Company, 1906, p. 57.

39 HODGSON, Geoffrey M. What is capital? Economists and sociologists have changed its meaning – Should it be changed back? *Cambridge Journal of Economics* v. 38, issue 5, Sept. 2014.

40 SANTOS, Ramon Tomazela. A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; e SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 889.

104/2001, passou a prever expressamente a irrelevância de concepções jurídicas previstas em lei ordinária (diversa da que institui o tributo) que pudessem limitar o espectro de incidência do imposto de renda⁴¹.

Pode-se afirmar, a partir dessa análise do art. 43 do CTN, que há uma amplitude semântica advinda do texto constitucional que foi mantida pelo legislador complementar, num caminho interpretativo que obedece à hierarquia das normas, em oposição à estratégia argumentativa “de trás para a frente” própria do consequencialismo⁴².

Ressalve-se que, da mesma forma que o legislador complementar confirmou e reforçou a tributação da renda orientada por critérios econômicos abertos, seria possível a imposição de limites e mitigações a essa política tributária. Quando se afirma a irrelevância de “denominações, condições e formas jurídicas”, está-se falando, portanto, daquelas previstas em lei ordinária. Nada impede que lei complementar posterior e/ou específica estabeleça a observância de uma condição ou forma jurídica para a tributação da renda, o que representaria uma definição do fato gerador (por subtração ou redução) em obediência aos ditames constitucionais necessários para tanto (CF, art. 146, inciso III, alínea “a”, cumulado com art. 153, inciso III).

Esse reconhecimento de que o CTN se valeu de noções econômicas não significa empreender uma análise econômica do Direito Tributário. Não se está, a partir da interpretação de um conceito econômico utilizado pelo constituinte e pelo legislador complementar, refletindo sobre um desenho ótimo das regras tributárias⁴³, com todas as dificuldades teóricas e práticas inerentes à análise econômica do Direito Tributário⁴⁴. Tampouco há uma “subordinação” do direito à economia, pois a abertura daquele às definições econômicas foi determinada pela própria regra jurídica⁴⁵.

41 Criticando o § 1º do art. 43 do CTN: “As formulações do § 1º são questionáveis em muitos aspectos, dada a maneira aberta como foram feitas, de modo que sua leitura deve ser feita com uma boa dose de temperança. A forma de percepção, por exemplo, não é elemento a ser desprezado como afirma o § 1º” (POLIZELLI, Victor Borges. Renda, realização, regimes de caixa e de competência. In: DONIAK JR., Jimir (coord.). Novo RIR – aspectos jurídicos relevantes do regulamento do Imposto de Renda 2018. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 105).

42 “O consequencialismo [...] pode ser definido como a estratégia argumentativa mediante a qual o intérprete molda o conteúdo ou a força do Direito conforme as consequências práticas que pretende evitar ou promover [...]” (ÁVILA, Humberto. Constituição, liberdade e interpretação. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 52).

43 “[...] the great goal of law and economics’ normative project is to design optimal regulatory regimes” (RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the limits of tax law and economics. Cornell Law Review, Columbia Law and Economics Working Paper No. 417, Mar. 2013, p. 580). Vale lembrar as duas premissas básicas do estudo de “Law and Economics”, quais sejam: a) os indivíduos são atores racionais que dirigem seu comportamento na maximização de seu bem-estar; b) o objetivo do sistema jurídico é, ou deveria ser, maximizar o bem-estar social (RASKOLNIKOV, 2013, p. 531). Considerando que essas premissas assumem o pressuposto de que uma pessoa pode processar perfeitamente a informação disponível sobre os resultados de suas ações, percebe-se que a análise econômica do Direito requer uma investigação psicológica do comportamento dos atores sociais (ELICKSON, Robert C. Bringing culture and human frailty to rational actors: A critique of classical Law and Economics. Chicago-Kent Law Review v. 65, issue 1, p. 23-6, 1989, p. 23), não havendo sequer aproximação entre a análise econômica do Direito e a interpretação de conceitos econômicos utilizados pelo constituinte ou legislador tributário.

44 Uma das maiores dificuldades da análise econômica do Direito Tributário é a vocação deste último para exercer uma função redistributiva (RASKOLNIKOV, 2013, p. 545), o que torna mais complexa uma análise econômica focada em maximização da eficiência das normas jurídicas.

45 “[...] o legislador pode optar por vincular o conceito jurídico de renda a algumas definições adotadas pela economia. O importante é ter em mente que quando isso ocorrer jamais se estará diante de uma hipótese de subordinação técnica do direito em relação às ciências

A liberdade exercida pelo legislador complementar na regulamentação infraconstitucional da competência tributária sobre a renda foi tamanha que também na base de cálculo foi permitida a tributação não só de um montante “real” da renda, mas também do seu montante “arbitrado” ou mesmo “presumido” (CTN, art. 44). A despeito de uma aproximação do lucro presumido com a materialidade “receita”⁴⁶, fato é que o estabelecimento de percentuais sobre o faturamento tem o objetivo de compatibilizar a tributação da renda com situações em que há um interesse legítimo de simplificar a determinação da base de cálculo, ainda que haja um distanciamento da noção de acréscimo patrimonial.

Tendo o CTN optado por uma definição ampla do fato gerador do imposto de renda, deve ser reconhecido ao legislador ordinário um campo de atuação amplo na instituição do respectivo tributo. Por essa razão, afigura-se em harmonia com o desenho constitucional e codificado do imposto de renda a previsão, em relação às pessoas físicas, de que a tributação da renda “independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título” (Lei n. 7.713/1988, art. 3º, § 4º).

Tomada essa acepção ampla, resta pouco espaço para a analogia vedada pelo art. 108, § 1º do CTN, pois a opção expressa do legislador foi no sentido de permitir a tributação da renda de acordo com a realidade econômica vigente, sem se apegar a termos precisos e estanques de determinado momento histórico.

Estabelecida a possibilidade (ou mesmo necessidade) de uma tributação da renda orientada por conceitos e critérios econômicos incorporados pela Constituição (na atribuição de competência tributária) e pelo CTN (na definição do fato gerador) que assumem a feição de verdadeira cláusula geral⁴⁷, cumpre discorrer brevemente sobre algumas consequências dessa opção brasileira.

3.3. Algumas implicações da amplitude constitucional e legal da renda tributável

Levando em consideração um plano mais concreto, é possível vislumbrar que as novas formas de compensar uma pessoa física pela prestação de serviços a uma empresa sejam

econômicas” (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 47).

46 GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 181.

47 “Exemplo de utilização de cláusula geral pelo legislador tributário é revelado na própria definição do fato gerador do imposto de renda pelo artigo 43 do CTN, que estabelece acréscimo patrimonial como uma cláusula geral a ser detalhada pelo legislador ordinário” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias*. Revista de Direito Administrativo n. 229, Rio de Janeiro, jul./set. 2002, p. 330).

tidas como produto do trabalho, mesmo que não haja uma perfeita subsunção ao conceito de salário existente quando da promulgação da Constituição.

Por exemplo, o oferecimento de opções de compra de ações a empregados por valor inferior ao negociado em um mercado aberto influenciado pelas leis de oferta e procura (vantagem que configura acréscimo patrimonial) pode se qualificar como um “produto do trabalho”⁴⁸, em razão de ter a mesma origem e o mesmo objetivo do salário, qual seja, a remuneração por serviços prestados. Constata-se aqui uma amplitude da noção (independentemente das terminologias de conceitos ou tipos) de aquisição da disponibilidade econômica do produto do trabalho que abrange modelos inovadores de remuneração.

A tributação das pessoas físicas nessas situações estaria ainda autorizada pelo próprio legislador ordinário, que, aproveitando a amplitude da definição do fato gerador no art. 43 do CTN, admite ser suficiente para a incidência do imposto de renda “o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título” (Lei n. 7.713/1988, art. 3º, § 4º). Em outras palavras, a configuração legal do imposto de renda das pessoas físicas é incompatível com uma enumeração exaustiva de todas as hipóteses de remuneração a serem tributadas.

Partindo de outra hipótese, nas atividades econômicas exercidas no âmbito do mercado financeiro e de capitais, também é possível constatar a relevância prática da adoção de uma política de tributação da renda em termos amplos. Isso porque a legislação ordinária prevê diversas regras diferenciadas para a tributação nos setores financeiro e de capitais, a exemplo do regime de tributação analítico das aplicações financeiras de renda fixa (previsto no art. 1º da Lei n. 11.033/2004).

Não obstante as críticas doutrinárias que possam ser feitas a uma segregação do regime de tributação da renda de acordo com sua origem ou atividade econômica⁴⁹, uma interpretação sistemática da Constituição indica a possibilidade de a tributação da renda ser guiada por objetivos extrafiscais, como o incentivo a determinado comportamento do contribuinte que favoreça uma finalidade de determinada política econômica do Estado, como, por exemplo, o estímulo à formação de poupança⁵⁰.

A justificativa para o tratamento diferenciado de determinada renda auferida por certos contribuintes, por mitigar os critérios da generalidade, da universalidade e da

48 DIAS JR., Antônio Augusto Souza. A troca da força de trabalho por stock options. Implicações tributárias diante da CF, do CTN, e da Lei 7.713/88. Jota, 25 ago. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-troca-da-forca-de-trabalho-por-stock-options-25082020. Acesso em: 12 out. 2020; DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. O princípio da realização da renda e a tributação de stock options. Revista Direito Tributário Atual n. 41. São Paulo: IBDT, 2019.

49 GRECO, 2000, p. 181.

50 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 Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo: Dialética, 2012, p. 293.

progressividade que informam o imposto de renda (CF, art. 153, § 2º, inciso I), deve ser demonstrada por uma argumentação de sopesamento e proporcionalidade da medida. Caberá ao Judiciário o controle da legitimidade da diferenciação⁵¹.

Nos modelos de transação de intangíveis, a consideração dos traços econômicos das operações será fundamental para se decidir sobre o enquadramento de determinado fato como uma aquisição de disponibilidade econômica do produto do capital ou do trabalho. Por exemplo, as peculiaridades de uma transação envolvendo intangíveis entre partes associadas podem justificar um mecanismo de controle de preços de transferência para essa transação que seria inadmissível se aplicável a transações corriqueiras, como é o caso do ajuste *ex post* proposto pela OCDE⁵².

Por fim, as novas atividades econômicas por meio da internet, com um modelo negocial dependente da coleta de dados de usuários e consumidores, podem levantar questionamentos sobre a tributação da renda diante da “criação de valor” desses negócios digitais, tendo em vista a inexistência de compensação financeira nas transações em que há uma troca de serviços na internet pelo fornecimento de dados pessoais⁵³.

4. CONCLUSÃO

Possui grande representatividade na doutrina tributária brasileira a concepção de que as normas tributárias, principalmente as que atribuem competência para instituição de tributos, devem ser interpretadas de modo diferenciado. Defende-se, nesse sentido, a existência de uma necessária rigidez e precisão dessas normas, de modo que haveria um significado consolidado incorporado na Constituição que não poderia ser ampliado ou contrariado pelos intérpretes em nome de um pluralismo metodológico.

A visão ora defendida, todavia, não identifica qualquer particularidade nas normas de competência tributária que lhe confira barreiras interpretativas apriorísticas. Sua interpretação, portanto, pode e deve ser realizada de modo sistemático, considerando sua inserção na disciplina da tributação e do orçamento, bem como a finalidade de tais normas de conferirem a aptidão de instituir tributos e de limitar essa mesma aptidão a certas materialidades.

O STF não confere às normas de competência tributária uma interpretação específica e segregada das outras normas que impeça a adaptação desse conjunto normativo à

51 No mesmo sentido: FONSECA, 2018, p. 100.

52 OECD. Aligning transfer pricing outcomes with value creation. Actions 8-10 – 2015 Final Reports. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 109-111. Sobre a compatibilidade desse ajuste *ex post* com o Direito Tributário brasileiro: DIAS JR., Antônio Augusto Souza. Preços de transferência de intangíveis: recomendações da OCDE e sua compatibilidade com o regime constitucional-tributário brasileiro. Dissertação (Mestrado) – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 2019.

53 OECD. Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Frameworks on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 25.

evolução econômica e social. Pelo contrário, há diversos julgados em que se reconheceu a abertura dessas regras a novos significados, de acordo com o momento histórico. Com isso, buscou o STF evitar uma *fossilização da Constituição*, inadmissível mesmo diante do peso da segurança jurídica em matéria tributária.

A inviabilidade de se delimitar uma competência tributária com precisão e exaustão no texto constitucional foi reconhecida pelo próprio constituinte originário, que conferiu ao legislador complementar a tarefa de definir o fato gerador e a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição (art. 146, inciso III, alínea “a”). Além disso, também coube ao legislador complementar dispor sobre conflitos de competência (CF, art. 146, inciso I), o que sequer seria cogitado caso as competências tributárias, tal como previstas na Constituição, tivessem um sentido livre de fluidez ou ambiguidade.

A interpretação da linguagem utilizada na Constituição para a atribuição da competência tributária sobre a renda deve ser realizada em conjunto com a definição do fato gerador no CTN. A análise desses diplomas permite a conclusão de que o CTN aproveitou toda a abertura semântica fornecida pelo texto constitucional, definindo o fato gerador do imposto de renda com base em termos assumidamente genéricos e amplos, como “disponibilidade econômica”, “produto do capital” e “produto do trabalho”. Além disso, o CTN foi expresso ao determinar ser irrelevante a forma de percepção da renda, privilegiando a substância econômica.

Por isso, a linguagem ampla e genérica, utilizada tanto na Constituição quanto no CTN, permite que o imposto de renda alcance as novas formas de manifestação de riqueza proporcionadas pelos avanços tecnológicos e pelo desenvolvimento da economia digital. Ao invés de pressupor uma enumeração taxativa dos eventos que ensejam a tributação da renda, o sistema tributário brasileiro utilizou termos vagos e expressões indeterminadas, de modo a conferir ao intérprete e ao Judiciário um espaço maior de deliberação, de modo a evitar o “inconcebível efeito da fossilização da Constituição”.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Tributação internacional da renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. (Série Doutrina Tributária, v. 12).

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*. um ensaio sobre sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Anual* n. 29. São Paulo: Dialética, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COCKFIELD, Arthur J. The law and economics of digital taxation: Challenges to traditional tax laws and principles. *Bulletin for International Fiscal Documentation* v. 56, 2002.

DIAS JR., Antônio Augusto Souza. *Preços de transferência de intangíveis*: recomendações da OCDE e sua compatibilidade com o regime constitucional-tributário brasileiro. Dissertação (Mestrado) – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 2019.

DIAS JR., Antônio Augusto Souza. O princípio da realização da renda e a tributação de *stock options*. *Revista Direito Tributário Atual* n. 41. São Paulo: IBDT, 2019.

DIAS JR., Antônio Augusto Souza. A troca da força de trabalho por *stock options*. Implicações tributárias diante da CF, do CTN, e da Lei 7.713/88. *Jota*, 25 ago. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-troca-da-forca-de-trabalho-por-stock-options-25082020. Acesso em: 12 out. 2020.

ELLICKSON, Robert C. Bringing culture and human frailty to rational actors: A critique of classical Law and Economics. *Chicago-Kent Law Review* v. 65, issue 1, p. 23-56, 1989.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

FISHER, Irving. *The nature of capital and income*. New York: The Macmillan Company, 1906.

FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. *Revista Direito Tributário Atual* n. 42. São Paulo: IBDT, 2019.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda*: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HODGSON, Geoffrey M. What is capital? Economists and sociologists have changed its meaning – Should it be changed back? *Cambridge Journal of Economics* v. 38, issue 5, Sept. 2014.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Tradução: António Ulisses Cortês. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução: José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MALISKA, Marcos Augusto. Dignidade humana e pluralismo constitucional. Limites e possibilidades de dois princípios constitucionais em tempo de profundo dissenso político. *Revista da AJURIS* v. 45, n. 144, Porto Alegre, jun. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MELO, Lucas Fonseca e. *Os limites dos processos informais de alteração da Constituição*. 2019. Tese (Doutorado em Ciências Jurídico-Políticas/Direito do Estado) – Universidade de Lisboa, Lisboa; Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

MOURA, André Mendes de; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Ágio nas reorganizações societárias no âmbito da Lei nº 9.532, de 1997, e a jurisprudência atual do CARF. *Revista Fórum de Direito Tributário* ano 16, n. 93. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

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

MOSQUERA, Roberto Quiroga; FREITAS, Rodrigo de. Aspectos polêmicos do ágio na aquisição de investimento: (i) rentabilidade futura e (ii) ágio interno. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2.

OECD. *Tax challenges arising from digitalisation* – Interim Report 2018: Inclusive Frameworks on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018.

OECD. *Aligning transfer pricing outcomes with value creation*. Actions 8-10 – 2015 Final Reports. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

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

POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda. Reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012. (Série Doutrina Tributária, v. 7).

POLIZELLI, Victor Borges. Renda, realização, regimes de caixa e de competência. In: DONIAK JR., Jimir (coord.). *Novo RIR – aspectos jurídicos relevantes do regulamento do Imposto de Renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

RASKOLNIKOV, Alex. Accepting the limits of tax law and economics. *Cornell Law Review*, Columbia Law and Economics Working Paper No. 417, Mar. 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo* n. 229, Rio de Janeiro, jul./set. de 2002.

SANTOS, Ramon Tomazela. A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; e SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

SANTOS, Ramon Tomazela. Formalismo e tributação: contributo para as regras jurídicas e as razões formais no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual* n. 40. São Paulo: IBDT, 2018.

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 Direito Tributário Atual* n. 28. São Paulo: Dialética, 2012.

SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de Linguística Geral*. Tradução: Antônio Chelini, José Paulo Paes, Izidoro Blikstein. 27. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Edited by Sálvio M. Soares. [S. l]: MetaLibri Digital Library, 2007. Book 2.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.