

Coordenação dos Professores  
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri  
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

21



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# A Competência da União para tributar a Renda, nos Termos do art. 43 do CTN

Paulo Victor Vieira da Rocha

*Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Amazonas. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Mackenzie de São Paulo. Mestrando em Direito Econômico e Financeiro na Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo e Manaus.*

## *Resumo*

O presente trabalho busca propor limites ao poder de tributar a renda no ordenamento jurídico brasileiro. Primeiro, analisa-se a Constituição da República de 1988, demonstrando que ela não limita sozinha a dita competência. Esses limites, estabelecidos pela Constituição de forma genérica precisam ser especificados pela lei complementar.

Focam-se os princípios da capacidade contributiva, da renda líquida e da realização da renda, para se fazer uma leitura atualizada do Código Tributário Nacional, propondo uma ponderação dessas normas, bem como da Justiça Fiscal, para, então, se tentar caracterizar a renda disponível mencionada pelo Código. Propõe-se como objeto do Poder de Tributar da União, aqui especificamente, apenas a *aquisição de disponibilidade de acréscimo patrimonial*.

## *Abstract*

The present job intends to propose the limits for the power to tax the income in the Brazilian legal system. First, it focuses on the Constitution of the Republic from 1988, demonstrating that it does not put the limits of the tax power by itself. These limits, established by the Constitution in general terms need to be specified by the “complementary law”.

It focus on the ability to pay principle, the net income principle and the realization principle to make a current reading of the National Tax Code, proposing a balance of these norms, as well as of the *Tax Justice*, to then, try to characterize the available income mentioned by the Code. It proposes as the object under this specific Power to Tax of the Federal Union only the *acquisition of availability of patrimonial adds*.

## **1. Introdução**

Ao definir a competência tributária dos entes políticos, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, atribuiu e limitou o poder impositivo, por exemplo, da União Federal, descrevendo quais realidades econômicas poderiam constar das normas de incidência tributárias e, assim, fazerem nascer as respectivas obrigações.

No caso específico, foi dito pelo constituinte (art. 153, III, da CR/88) que a União poderia instituir, dentre outros, o *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Trata-se de comando autorizador evidentemente carente das chamadas

*normas gerais em matéria de legislação tributária*, a que se refere o art. 146, III, da Constituição da República, especialmente em sua alínea *a*, referente a *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes*.

Assim, afirmar que o Código Tributário Nacional, especialmente seu art. 43, seria essa norma geral definidora do *fato gerador* do imposto em tela não esclarece muita coisa, já que o dispositivo é em si de difícil interpretação. Conseqüentemente, a tarefa de construção de sentido desse enunciado não poderia ser menos árdua, já que, como qualquer norma jurídica, a que define a competência tributária conferida pela Constituição é resultado da combinação de diversos outros comandos deônticos, como se perceberá.<sup>1</sup>

Determinar o conteúdo da norma em questão, definindo-se quais fatos econômicos podem ser juridicizados implica relacionar ao art. 43 do CTN diversas outras normas, principalmente aquelas sob a forma de princípios constitucionais, como os realizadores da segurança jurídica e o da igualdade, do qual parte o da capacidade contributiva e da proteção ao mínimo existencial.

Assim, percebe-se imprescindível interpretar a norma geral em matéria de legislação tributária de acordo com os princípios constitucionais influentes, para que se determine o que é a *disponibilidade econômica ou jurídica*: *i - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ii - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior* (art. 43, do CTN).

Declara-se aqui, desde já, a influência que este trabalho sofre do magnífico texto de Brandão Machado acerca do tema, publicado a primeira vez em obra dedicada a homenagear a memória de Henry Tilbery,<sup>2</sup> de forma que o referido artigo, não só despertou o interesse pelo estudo do tema, como serve de base às reflexões e ao raciocínio cujo encadeamento aqui se tenta.

## 2. A Competência Tributária

### 2.1. O art. 146, III, da Constituição da República de 1988 e as idéias de tipo, definição e conceito

A constituição da República Federativa do Brasil, ao tratar do Sistema Tributário Nacional optou por uma rígida discriminação de competências tributárias. Instituir tributos é positivar a norma geral e abstrata que contém *todos* os critérios de incidência, sendo eles, material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Para tanto, a via eleita pelo constituinte foi a *lei ordinária*, salvo exceções expressamente previstas, em que se exige a *lei complementar*, como veículo introdutor de normas.

A rígida discriminação de competências a que se aludiu foi feita por critérios materiais. E como o Estado de Direito só permite a cobrança de exações que seja isonômica, essa, via de regra, se baseia, em critérios econômicos. Não se está afirmando que critérios econômicos determinam a incidência, mas sim que eles influenciam a eleição dos critérios hipotéticos dessa incidência.

<sup>1</sup> Para aprofundamento acerca de interpretação como construção de sentido da norma, através da confluência de comandos possivelmente oriundos de diversos enunciados normativos, ver, por todos: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2006.

<sup>2</sup> A mesma coletânea de textos teve uma segunda edição, como o título *Imposto de Renda: Princípios, Conceitos e Comentários*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Atlas, 1996.

Em matéria de impostos, só podem ser eleitos como pressupostos fáticos do nascimento de obrigações tributárias situações econômicas objetivamente reveladoras de capacidade contributiva e a quantificação dessa obrigação deve ser necessariamente baseada nesse mesmo critério, salvo na tributação de função preponderantemente extrafiscal, quanto se podem adotar outros critérios de distinção além da capacidade contributiva.

Assim, ao separar as realidades econômicas passíveis de tributação, para as distribuir aos diversos entes políticos, o constituinte utilizou-se de expressões insuficientes para se saber, de antemão, qual a extensão do poder tributário dessas pessoas jurídicas de direito público interno. E não poderia ser diferente, haja vista a velocidade com que se mudam as relações sociais, políticas e, principalmente, as realidades econômicas.

Nessa trilha, o art. 146, da Constituição da República, ao determinar expressamente as matérias tributárias a serem tratadas por lei complementar, enuncia, em seu inciso III, *as normas gerais em matéria de legislação tributária* e, ao especificar essas *normas gerais*, no que se refere a impostos, em sua alínea *a*, arrola *atos geradores, base de cálculo e contribuintes*.

Muitas discussões foram travadas acerca da determinação normativa ou não dos enunciados que tratam da competência tributária, bem como, dos dispositivos de lei complementar a eles referentes e submissos. Isso faz necessária uma pequena incursão à Teoria Geral do Direito, no que toca às categorias semânticas, especificamente, tipo e conceito.

Tipo não pode ser confundido com conceito ou definição, o que normalmente acontece por conta de a doutrina falar com muita frequência em tipicidade fechada ou “cerrada”. Costuma-se vincular a idéia de tipicidade à determinação normativa.<sup>3</sup>

Luís Eduardo Schoueri faz minuciosa crítica à vinculação entre as idéias de tipicidade e determinação normativa.<sup>4</sup> A determinação normativa estaria ligada à idéia de *Tatbestand*, traduzido como tipo normativo.<sup>5</sup> Nesse ponto, lembra-se a lição de Strache, no sentido de que tipo é categoria aberta e, exatamente por isso, oposta ao conceito. A clareza dos ensinamentos vale a transcrição:

“Conforme ensina Strache, enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, *i.e.*, afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir de seu cerne, *i.e.*, daquilo que ele deve preferencialmente possuir. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo um determinado ponto de vista, ou os ‘típicos’.”<sup>6</sup>

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978, pp. 83 a 86; OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 47.

<sup>4</sup> *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 242 a 247.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 244.

<sup>6</sup> *Idem*.

Definição, como se extrai das palavras de Schoueri, seria o processo pelo qual se conceituam, ou seja, pelo qual se elegem as características (e não precisam ser todas) que permitirão a diferenciação em relação a outros conceitos.<sup>7</sup>

A incompatibilidade entre a determinação normativa e o tipo reside exatamente na característica desse de não apresentar limites em sua descrição, permitindo assim uma evolução em seu conteúdo, em suas características.<sup>8</sup>

Note-se que o tipo é categoria correspondente ao núcleo de determinado grupo de objetos, de forma que todos que tiverem esse núcleo, não importa o que tenham além, se enquadrarão na moldura posta pelo tipo. Com esse movimento de constante encaixe de objetos nesse quadro é que ele vai se modificando, passando a conter sempre características diferentes, constantes dos diversos objetos típicos que nele vão se enquadrando ao longo do tempo. Assim, quanto mais se agregam objetos ao tipo, mais vai se modificando, ou às vezes, alargando, o espectro de características que pode ser verificado como acessório ao núcleo que define o tipo.

Fixada a idéia de que conceito contém limites, demarcação exata, e tipo, ao contrário, um núcleo, parece insustentável a afirmação de que o constituinte, ao descrever as realidades econômicas sobre as quais os entes poderiam instituir impostos, o tenha feito por meio de conceitos. Até porque, se assim fosse, não haveria a necessidade das normas gerais referidas (art. 146, III, *a*, CR/88).

Entretanto, não foi com base nessas categorias que o constituinte tratou da matéria, pois, ao determinar, em seu art. 146, III, *a*, que a lei complementar *define* fato gerador e base de cálculo dos impostos, *não exige conceitos, mas tipos*, sob pena de restarem praticamente instituídos todos os impostos na lei complementar que deveria veicular apenas *normas gerais*, restando aos entes políticos praticamente definir as alíquotas, interpretação essa incompatível com o nosso pacto federativo, que assegura competência a todos os entes para instituir impostos e não apenas instituir um resíduo da regra de incidência de cada imposto, já que, daquele modo, lhes restaria normatizar praticamente alíquota e sujeito passivo.

Schoueri destaca discussão semelhante, travada no seio da doutrina tributária alemã, em que figuram acadêmicos como Klaus Vogel, Hannfried Walter, Heinrich Kruse, de modo que, baseados nas premissas de Strache, concluíram que os impostos discriminados no texto da Lei Fundamental de Bonn eram descritos por meio de tipos.<sup>9</sup>

Com relação à Constituição brasileira de 1988, aludindo ao raciocínio de Mizabel Abreu Machado Derzi, afirma tratarem-se de tipos, cujos conceitos devem ser definidos por lei complementar (muito embora, ressalta que, não obstante o caminho parecido, a professora mineira parece entender haver conceitos na Constituição).<sup>10</sup> Aqui ousamos a utilização de terminologia um pouco diversa.

Como partimos da premissa de que a norma de incidência (no caso, lei federal que institui o imposto sobre a renda) é que se aplica por subsunção, nos referi-

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 245.

<sup>8</sup> *Idem*.

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. "Discriminação de Competências e Competência Residual". *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti, São Paulo: Dialética, 1999, pp. 108 e 109.

<sup>10</sup> *Ibidem*, pp. 112 e 113.

remos apenas a ela como conceito. Já a norma geral, definidora da competência tributária, por não se aplicar por meio de subsunção, trataremos como um tipo, logicamente muito mais fechado que aquele vazado no texto constitucional.

Isso não quer dizer que por terem ambas as normas, tanto a constitucional (que discrimina competências), como a geral veiculada por lei complementar (que, na verdade, tipifica fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos), natureza de tipo, sejam a mesma coisa ou que a segunda seja repetição da primeira.

Os tipos podem ter graus diferentes de abertura. A norma constitucional é moldura tipológica muito ampla, por apenas se referir a *renda ou proventos de qualquer natureza*, no caso que aqui interessa, sem que se diga qual o conceito de renda adotado, dentre os vários que se conhecem.

Já a norma geral veiculada por lei complementar, segundo nossa proposta, talvez não expresse conceitos, com limites claramente definidos, porque os objetos a ela relacionados não têm sua relação de pertinência verificada por meio de subsunção. Esse é o processo pelo qual se verifica a incidência da regra-matriz que faz nascer a obrigação tributária.

Como se sabe, a norma vazada na lei complementar, aqui especificamente, o art. 43 do CTN, não faz nascer obrigação tributária, após sua incidência por subsunção sobre eventos ou situações econômicas. O que essa norma faz é tornar mais detalhadamente caracterizada a competência tributária, mais concreta, mais certa, mas não é pressuposto formal da incidência.

Assim, a Constituição outorga poder à União para instituir imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza, sendo esse um tipo. Por outro lado, determina que uma norma geral veiculada por lei complementar estabeleça, em um tipo bem mais detalhado e concreto, o que é em termos jurídicos o fenômeno econômico cuja tributação foi autorizada constitucionalmente, ou seja, o que, juridicamente, é renda tributável (aqui como conceito amplo, que engloba os referidos proventos), quais os aspectos econômicos da situação ou evento são considerados pelo Direito.

Só então é que a lei ordinária, como exercício da competência outorgada pela Constituição e especificada pela lei complementar, vai instituir norma conceito, cujos objetos de incidência a ela subsumir-se-ão.

## 2.2. O art. 43 do Código Tributário Nacional

O art. 43, do Código Tributário Nacional, *tipifica* as situações econômicas que podem ser eleitas pela União, para compor a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, concretizando e especificando a competência tributária, definindo-lhe os elementos essenciais, núcleo do que pode o ente competente tributar.<sup>11</sup>

Assim, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza é tipo normativo, é núcleo de características e não conceito, já que esse será positivado quando da instituição do imposto, ou melhor, de sua hipótese de incidência. Essa sim é que se submete à necessidade de determinação conceitual, tema que foge aos limites deste trabalho.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 248.

<sup>12</sup> Para maior aprofundamento, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas...*, pp. 248 a 256.

Vale lembrar que definição do Código Tributário Nacional precede à Constituição. Isso implica considerar que o tipo constitucional é menos amplo do que se pode imaginar, pois foi positivado por meio de noções cujo conteúdo já era, de certo modo, conhecido em termos jurídicos.

Não se pode ignorar esse fator e pensar que o constituinte falou em *renda e proventos de qualquer natureza* desconsiderando a existência da “definição” do CTN, por mais precária que ela seja. O texto constitucional parece ter recepcionado o tipo vazado pelo Código, mas tal recepção implica interpretação conforme do dispositivo inferior.

Douglas Yamashita sustenta que a Constituição, por meio da expressão “proventos de qualquer natureza” amplia a teoria da fonte para definir<sup>13</sup> renda tributável e, partindo da idéia de lei complementar com conteúdo interpretativo declaratório, definidora de *uma das hipóteses plausíveis dentro da moldura constitucional*, conclui que a existência de uma definição prévia do CTN, como a norma geral a que se refere o art. 146, III, da Constituição da República, torna essa pressuposta pela norma constitucional definidora de competência, que a recepciona, aludindo à teoria do “efeito recíproco” entre Constituição e leis ordinárias.<sup>14</sup>

Falar em recepção implica construir o conteúdo da norma jurídica de competência de acordo com os enunciados normativos pertinentes, ou seja, impende conjugar as disposições da norma geral a que alude a Constituição com todo o ordenamento constitucional de referência, que não se resume ao mencionado art. 146, III. Assim, atribuir conteúdo ao referido comando legal (art. 43 do CTN), fruto de recepção, implica, por exemplo, preencher-lhe com substância deôntica acorde com o princípio da capacidade contributiva, o da segurança jurídica e o da praticabilidade, que, em alguns casos, é corolário da universalidade e da generalidade, sendo imprescindível à realização desses.

A norma que se tentará construir será resultante da interpretação conjunta do dispositivo de norma geral em matéria de legislação tributária (art. 43 do CTN) com todas as normas constitucionais pertinentes.

### 3. Isonomia, Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial

A justiça é valor inerente a todos os ordenamentos jurídicos ocidentais e o princípio da isonomia é a norma que o positiva. Fernando Zilveti explica que justiça social é finalidade extrafiscal, já que promovida por políticas sociais decorrentes da feição do modelo de Estado Social.<sup>15</sup> A redistribuição de riqueza é uma dessas políticas sociais propostas pelo ideal de justiça social.<sup>16</sup> Já a justiça tributária, que ele chama de fiscal, se implementa pela tributação conforme a capacidade contributiva.<sup>17</sup> E essa justiça fiscal é o que deve ser observada através do tributo com finalidade arrecadadora.<sup>18</sup>

<sup>13</sup> Definir aqui é processo de categorização, usado para tipos e conceitos. Ambas essas categorias são definidas, por características essenciais aqueles, por toda as características que permitam diferenciar de todos os demais *conceitos*, esses.

<sup>14</sup> “Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil”. In TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 82.

<sup>15</sup> *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 122.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 123.

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 127.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 129.



Dieter Birk segue a mesma linha afirmando que a igualdade na tributação realiza-se pelo critério da capacidade contributiva, mas vai mais longe, referindo-se à *capacidade contributiva individual*.<sup>19</sup>

Para nós, essa é a capacidade contributiva subjetiva, que não necessariamente é o único critério, mas apenas o de justiça individual. Mas não se pode esquecer que outros valores, como a praticabilidade, podem exigir certa mitigação da justiça individual, em prol da justiça geral, o que não torna a tributação antiisonômica, desde que tais valores sejam ponderados de forma proporcional, como nos ensina Humberto Ávila.<sup>20</sup>

Após vincular as idéias de justiça social e extrafiscalidade de um lado e justiça fiscal e fiscalidade de outro, Zilveti explicita a necessidade de sistematização entre ambos os fins, igualmente legítimos, de forma que, esse preceda àquele, embora não necessariamente no aspecto temporal. A proposta se dá no plano da lógica jurídica, nos seguintes termos:

“Não se quer propor uma seqüência temporal entre justiça fiscal e justiça social, mas uma precedência sistemática. O Estado deve criar normas tributárias com finalidade financeira (de arrecadação), com o respeito à capacidade contributiva e, garantida a justiça fiscal, criar normas com finalidade social, de acordo com os interesses econômicos e sociais intervencionistas do Estado, diante das necessidades de amparo à sociedade.”<sup>21</sup>

Para Victor Uckmar, a igualdade em matéria fiscal tem dois aspectos, jurídico e econômico, sendo esse a contribuição para o financiamento do Estado em igual medida de sacrifício, conforme a capacidade contributiva, e aquele a paridade de posição, a inexistência de privilégio e o tratamento idêntico a quem em idêntica situação se encontre.<sup>22-23</sup>

O professor italiano distingue dois aspectos da capacidade contributiva, sendo eles a força econômica do sujeito e da situação prevista na norma de um lado e a aptidão desse sujeito para pagar o tributo de outro.<sup>24</sup>

<sup>19</sup> *Diritto Tributario Tedesco*. Milano: Giuffrè, 2006, p. 48.

<sup>20</sup> “Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o Preço Máximo ao Consumidor Final Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade”. Parecer publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 123. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 122 a 134 (124 a 127).

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 129.

<sup>22</sup> *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 67.

<sup>23</sup> Aqui se percebe que somente a tributação com base na capacidade contributiva é economicamente igualitária. Mas fica a dúvida se determinadas normas indutoras, que tributam por critérios distintos da capacidade contributiva, seriam economicamente desiguais, como as normas que incentivam a atividade econômica em regiões com menor infra-estrutura, já que, sendo menor essa, talvez a desigualdade da tributação iguale economicamente agentes econômicos localizados em locais de distintas condições de produção.

De qualquer forma, sendo isonômica por critérios econômicos ou não, é por outros, como todos os que cumprem função extrafiscal. Uckmar afirma isso expressamente, mencionando que diferenças naturais justificam distintos tratamentos tributários, em esquema muito parecido com o de Bandeira de Mello (*Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2004): a) todos na mesma categoria devem receber igual tratamento; b) o critério de categorização deve ser racional e fundamentados em diferenças reais; c) essa mesma categorização deve excluir toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil, contra pessoas ou grupos; d) diferenciação que comporte justa igualdade, sob aspecto equitativo; e) a diferenciação deve respeitar a universalidade e generalidade do tributo (*ibidem*, p. 69).

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 74.



No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri afirma que *será economicamente capaz aquele que disponha de alguma riqueza ou que possa obtê-la, sendo que, a capacidade contributiva, por seu turno, implica a possibilidade do sujeito pagar impostos.*<sup>25</sup>

Klaus Tipke explica que os tributaristas alemães, diversamente dos seus compatriotas economistas, distinguem capacidade contributiva da econômica, de forma semelhante a Uckmar, quando esse diferencia em força econômica e aptidão para pagar impostos. Para Tipke, a capacidade contributiva pressupõe a econômica, mas só começa a manifestar-se depois de satisfeitas as necessidades essenciais, ou seja, após satisfeito o mínimo existencial.<sup>26-27</sup>

Não se pretende aqui abordar a questão pelo ângulo da justiça social, mas apenas fiscal. Igualdade na tributação é tratar contribuintes em situações equivalentes da mesma maneira e tratar aqueles que se distinguem de maneira distinta, na *proporção*, dessa diferenciação.

Os critérios de verificação de igualdade, ou seja, aqueles que nos permitem afirmar quem está em situação equivalente e quem não está, podem variar de acordo com a finalidade da norma tributária. Mas, como dito, não se abordarão aqui as finalidades extrafiscais, dentre as quais se encontra a implementação da justiça social.

Considerada apenas a norma de finalidade preponderantemente arrecadatória, fixa-se como parâmetro a justiça fiscal, que preferimos chamar de tributária, por questões semânticas e relacionadas à nossa tradição dogmática.

Objetivamente falando, verifica-se a *aptidão para pagar impostos* nas situações abstratamente eleitas pelo legislador para compor as normas de incidência. Assim, como mandado de otimização, esse princípio determina que o legislador, ao prever uma situação de conteúdo econômico, como pressuposto fático do nascimento de obrigação tributária, deve perseguir na maior medida possível eleger situações que, objetivamente externem capacidade de pagar impostos. Fala-se aqui de circunstância que, considerada por um observador médio, faça pressupor racionalmente a dita habilidade.

Diverso é o ângulo subjetivo, pelo qual a capacidade contributiva é de muito mais difícil observação e, portanto, mais difícil ainda é a implementação desse princípio na prática. Trata-se da aptidão, para pagar impostos, revelada pelo contribuinte concreto sujeito à incidência.

Como a capacidade contributiva subjetiva refere-se a situações concretas, confessamos sérias dúvidas acerca da possibilidade de sua aplicação, como critério determinado por norma jurídica, para permitir ou não a incidência ou a cobrança do imposto.

<sup>25</sup> “Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da Medida Provisória n° 2.158-35”. *Direito Tributário Atual* n° 16. São Paulo: Dialética, 2001, p. 182.

<sup>26</sup> “Fundamentos da Justiça Fiscal”. In TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30.

<sup>27</sup> No mesmo sentido, da distinção entre capacidade contributiva e econômica, de forma a essa só se iniciar após o suprimento do mínimo existencial, Fernando Zilveti aponta Moschetti e Manfezoni (*Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 134 e 135.

Já a capacidade contributiva objetiva refere-se à situação econômica prevista pela norma. Parece-nos que ela limita especificamente o poder impositivo do Estado, exercido por meio da lei em sentido formal.

Mas não se pode esquecer que o critério em questão não funciona só para eleição das situações econômicas eleitas para compor a hipótese de incidência, mas também para graduar o montante da obrigação tributária que daí surge, pelo que, se fala em vinculatividade.<sup>28</sup> É dizer, a relação jurídica obrigacional prevista no consequente da norma de incidência deve necessariamente ser quantificada em proporção àquela situação econômica.

Outro aspecto importante é a distinta perspectiva que se pode adotar para observar a justiça e o tratamento isonômico, segundo a capacidade contributiva. Como explica Humberto Ávila, a tributação pode guiar-se pela justiça individual ou pela geral. Aquela considera o que *realmente* acontece, enquanto essa, o que *normalmente* acontece.<sup>29</sup>

A justiça geral tende a ser parâmetro de normas com finalidade simplificadora, portanto extrafiscal. Já a justiça individual mostra-se parâmetro mais efetivo em relação à tributação de finalidade arrecadatória (fiscal). Portanto, tratando-se de normas com função predominantemente fiscal, parece mais difícil afastar a realidade em favor da normalidade, já que é acessória a finalidade simplificadora. Pior ainda quando o afastamento da justiça individual, ou seja, a menor consideração do que realmente acontece, tende a tornar a tributação ainda mais complexa, o que será posto com maior detalhe à frente.

Como se disse, a capacidade econômica manifesta-se por qualquer situação ou fato de conteúdo econômico, independentemente, por exemplo, de fatores subjetivos. Mas a aptidão para pagar imposto não se confunde com ela, só se manifestando quando, além de manifesta aquela (capacidade econômica), mostram-se satisfeitas as necessidades básicas para condução de uma vida conforme os parâmetros mínimos de dignidade da pessoa humana.

Em nosso ordenamento, esses parâmetros podem ser facilmente verificáveis no dispositivo constitucional que menciona a cobertura econômica que deve ter o salário-mínimo, como saúde, educação, lazer, higiene, segurança etc.

Destarte, a igualdade na tributação (justiça fiscal) tem, dentre seus critérios legítimos (e, talvez, o mais importante), a capacidade contributiva e, portanto, é o referido princípio um de seus possíveis instrumentos. Por outro lado, como a manifestação dessa aptidão só se verifica após a satisfação de necessidades básicas, a proteção ao mínimo existencial é desdobramento inafastável do princípio em questão.

#### **4. Princípio da Realização e da Renda Líquida**

O princípio da capacidade contributiva é norma de direito fundamental de conteúdo muito amplo. Assim, para uns, a distribuição de todo o ônus referente às despesas públicas apóia-se nesse comando jusfundamental, o que inclui taxas e contribuições.<sup>30</sup> A capacidade contributiva tem influência sim sobre todas as espé-

<sup>28</sup> ÁVILA, Humberto. Obra citada, pp. 122 e 123.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 124.

<sup>30</sup> ZILVETI, Fernando. Obra citada, p. 163.

cies tributárias, mas a intensidade com que influência a tributação por meio de impostos é muito maior do que nas demais formas de receitas derivadas, como as taxas, em que, praticamente se restringe à proteção do mínimo existencial, sendo esse tributo muito mais influenciado pela retributividade.<sup>31-32</sup>

Fernando Zilveti aponta a doutrina de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que a justiça social, como direito subjetivo de todos consistiria na distribuição de rendas e garantia do mínimo existencial, mas faz importante ressalva, em defesa do princípio da renda líquida, em relação ao qual seria mais exato falar em *redistribuição de riqueza*, já que apenas a renda líquida é que seria passível de *redistribuição*, pois respeitadora do mínimo existencial e da capacidade contributiva.<sup>33</sup>

Aquele autor parece aproximar o princípio da realização do aspecto objetivo da capacidade contributiva, afirmando que seu conteúdo consiste na identificação de renda *efetivamente realizada* antes de se impor ao contribuinte o pagamento da exação.<sup>34</sup>

Fernando Zilveti frisa, ainda, a necessária distinção entre realização e liquidação, sendo essa não o acréscimo efetiva e juridicamente verificado, mas posto em moeda corrente, estando as categorias em relação de gênero e espécie, respectivamente. Registra que a Suprema Corte norte-americana se deixara influenciar pela doutrina de Seligman, no sentido de que realização seria idéia vinculada à separação do acréscimo patrimonial,<sup>35</sup> linha essa também seguida por Gomes de Sousa em momento posterior à sua atuação na comissão de elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional.<sup>36</sup>

Entretanto, não parece muito clara a posição da corte constitucional dos Estados Unidos da América, que, como registra Evans, tratando da necessidade de diferença material no patrimônio, em confronto com diferenças escriturais, contábeis, como requisito para tributação, rejeitou a tese de que se pudesse fazer uma análise econômica da questão, por ser administrativamente inviável. O professor observa que a corte teria optado pelo critério jurídico e não econômico como instrumento de verificação de uma *diferença material* no patrimônio.<sup>37</sup>

A vinculação entre renda líquida e realização é posta por Zilveti quase que como de identidade, afirmando que a tributabilidade apenas da renda *disponível* é

<sup>31</sup> Para maior aprofundamento em relação à capacidade contributiva como causa dos impostos e outros fundamentos relativos às demais espécies tributárias ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 131 a 194.

<sup>32</sup> Fernando Zilveti registra a existência de vinculação entre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e o motivo de sua criação (“O Princípio da Realização da Renda”. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. 1. Coordenador Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 306).

<sup>33</sup> ZILVETI, Fernando. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 122.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 242.

<sup>35</sup> *Ibidem*, pp. 242 e 243.

<sup>36</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres I - Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, pp. 117 e 118.

<sup>37</sup> Thomas L. Evans afirma: “The court held that legal entitlements of the property were the relevant criteria of focus in determining whether a material difference existed.” (“The Realization Doctrine after Cottage Savings”. *Federal Income Tax Anthology*. Organizadores Caron, Burke e McCouch. Cincinnati: Anderson, 2003, p. 222)

o conteúdo do princípio da renda líquida,<sup>38</sup> sendo que anteriormente aborda conceito de disponibilidade como referente à *realização*.<sup>39</sup> Assim, princípios da realização e da renda líquida teriam conteúdo no mínimo equivalente - vedar a tributação do que não estivesse realizado, disponível, renda líquida.

Klaus Tipke fala em um princípio de realidade, se referindo a ele como princípio “daquilo que é”, de forma a prender-se à capacidade contributiva *existente* e não à *presumida*,<sup>40</sup> lembrando, ainda, que *O Estado tributário não pode retirar do contribuinte, aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver*.<sup>41</sup>

Diz o Professor Emérito da Universidade de Colônia que se trata de princípio de valor real e não nominal e que *dados aparentes ou meramente nominais sem potencial econômico não corporificam capacidade contributiva alguma, e que segundo o princípio da capacidade contributiva deve-se adotar como critério os rendimentos reais (lucro real, juros reais)*.<sup>42</sup>

Como conceito de renda, parece que Klaus Tipke não adota aquele sistematizado conhecido como SHS, pois expressamente afirma a existência de renda das empresas, mensuradas pelo lucro,<sup>43</sup> sendo que o conceito sintetizado pelas teorias de Schanz, Haig e Simons, somente admitem conceitualmente a renda das pessoas físicas.<sup>44-45</sup>

Enrico de Mita chega a afirmar que a noção de tributo hoje depende da noção de capacidade contributiva, sendo a jurisprudência constitucional italiana assente na idéia de capacidade contributiva como expressão *determinada* de riqueza (renda, consumo, patrimônio, transferência), sendo essa manifestação a justificação, a causa do tributo em si, bem como sua medida.<sup>46</sup>

Joachim Lang deixa muito clara a importância da segurança jurídica como valor essencial ao ordenamento ao falar da necessidade de se definir renda e termos científico-jurídicos.<sup>47</sup> O atual catedrático da Universidade de Colônia liga a legalidade à certeza do direito, mais comumente referida por nós como segurança jurídica. Mas enfatiza que, na prática, essa segurança é muito fraca e isso é um dos principais descontentamentos dos contribuintes.<sup>48</sup> Acrescenta ainda que o princípio da *renda líquida* é o que põe o da capacidade contributiva em termos concretos.<sup>49</sup>

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 243.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 242.

<sup>40</sup> TIPKE, Klaus. “Fundamentos da Justiça Fiscal”. In TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 34.

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>44</sup> Para uma abordagem completa e profunda do conceito de renda como bem-estar, portanto, só verificável em pessoas físicas, como acréscimo patrimonial líquido mais consumo verificados em dado período, ver: HOLMES, Kevin. *The Concept of Income - a Multi-disciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD, 2001.

<sup>45</sup> Ainda, para uma visão econômica de que o imposto sobre a renda atinge sempre a pessoa física e de que a incidência sobre as empresas repercute ao dono do capital, ao consumidor ou ao trabalhador assalariado: LENGROBER, Andréa. *A Tributação de Capital: o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e o Imposto sobre Operações Financeiras*. Organizadores Ciro Binderman e Paulo Arvate. Rio de Janeiro: Campus, 2004, p. 212.

<sup>46</sup> MITA, Enrico de. *Principi di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 2004, pp. 6 e 7.

<sup>47</sup> “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital”. *The Notion of Income from Capital*. Organizadores Peter Essers e Arie Rijkers. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 4 e 5.

<sup>48</sup> *Idem*.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 15.

Pela impossibilidade de liquidação da renda no ideal conceito SHS e a necessidade de realização do ganho, no contexto de defesa do sistema híbrido de tributação da renda auferida (acréscimo) e consumida, posiciona-se Edward J. McCaffery.<sup>50</sup>

Após afirmar que o direito positivo incorpora o conceito mais abrangente de renda (que parece ser o SHS), Alcides Jorge Costa demonstra que, na verdade, esse é apenas um ponto de partida:

“De modo geral, e por motivos práticos, as legislações interpretam o conceito de renda em relação ao fluxo de riqueza, aos ingressos monetários ou em espécie. Assim, de modo geral, o acréscimo de valor patrimonial só é tributável quando se realiza. Da mesma forma, e por motivos práticos, exclui-se da tributação o valor do consumo de serviços de produção própria, embora haja países onde o valor locativo da casa própria é somado à renda tributável.”<sup>51</sup>

Não se pode definir a competência da União para instituir o imposto sobre a renda pela leitura isolada do dispositivo pertinente no Código Tributário Nacional. É preciso construir-lhe um sentido que contemple e realize todas as normas constitucionais pertinentes, em sua maioria princípios, no maior grau, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas, na forma teorizada por Robert Alexy.<sup>52</sup>

Por isso, Douglas Yamashita explica que, apesar de a Constituição recepcionar o conceito do art. 43, do CTN e esse parecer, em princípio, por conta de seu inciso II, adotar a teoria do acréscimo patrimonial (que considera renda tributável, por exemplo, acréscimos patrimoniais não realizados) não pode ser essa a tão necessária *interpretação conforme a Constituição*.<sup>53</sup>

Aponta, assim, que a tributação de rendimentos não realizados envolve uma colisão entre o princípio da capacidade contributiva, no sentido de a norma de incidência captar ao máximo a aptidão econômica do contribuinte para pagar o imposto e o princípio da segurança jurídica, aqui exigente da *maximização da certeza dos valores econômicos envolvidos*.<sup>54</sup>

Ao fim, conclui que a confluência dos princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica *restringem a recepção constitucional da teoria do acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN)*, proibindo a incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre acréscimos patrimoniais não realizados, lembrando a afirmação de Brandão Machado de hoje se falar corretamente em *princípio da realização*.<sup>55</sup>

Assim, muito embora não haja consenso sobre os conceitos de realização e renda líquida, eles são muito próximos e sua força, de norma concretizadora do princípio da capacidade contributiva e da segurança jurídica, é muito defendida.

<sup>50</sup> “Tax Policy under a Hybrid Income-Consumption Tax”. *Federal Income Tax Anthology*. Organizadores Caron, Burke e McCouch. Cincinnati: Anderson, 2003, p. 569.

<sup>51</sup> COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de Renda Tributável”. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Atlas, 1996, p. 27.

<sup>52</sup> *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 86.

<sup>53</sup> YAMASHITA, Douglas. Obra citada, p. 83.

<sup>54</sup> *Idem*.

<sup>55</sup> *Idem*.

Embora próximos, seu conteúdo não é idêntico. A proibição de se tributar o que não esteja disponível é um pouco mais genérica que a vedação da incidência sobre o que não seja renda líquida. Essa determina que se confrontem de um lado rendimentos e de outro os gastos (custos e despesas) efetuados para obtenção daqueles, ou seja, que não se tribute o patrimônio utilizado na produção do acréscimo, ou cuja valorização implicou incremento de riqueza.

Já aquele apenas proíbe a tributação de renda que não esteja realizada, no sentido de estar disponível ao contribuinte, ou seja, veda a inclusão de rendimentos não disponíveis na apuração da renda, como base de cálculo, mas parece não vedar a tributação isolada de rendimentos (disponíveis).

Destarte, o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva e o da segurança jurídica, influenciam a definição de renda tributável, proibindo que com ela se confundam rendimentos isolados, de forma a não serem conjugados com os demais fatores (receitas e despesas), bem como, rendimentos por qualquer motivos não realizados, ou seja, disponíveis, sendo esses (princípios da realização e da renda líquida) complementares, na concretização daqueles (capacidade contributiva e segurança jurídica).

### **5. Proporcionalidade, Ponderação de Valores, Interesse Arrecadatário, Capacidade Contributiva e Realização**

A definição da competência tributária da União para tributar a renda, através da construção de um tipo mais fechado que o contido no art. 153, III, da CR/1988, deve resultar da leitura do art. 43, do CTN, que conjugue seu conteúdo com o de outras normas constitucionais.

Essas têm estrutura de princípios jurídicos, veiculadores de direitos fundamentais, *prima facie*, colidentes. Viu-se, a esse respeito, que a doutrina tende a opor capacidade contributiva e segurança jurídica, sendo a ponderação entre elas o instrumento para uma interpretação do art. 43, do CTN, conforme a Constituição de 1988.<sup>56</sup>

Primeiramente, não parece que o princípio da capacidade contributiva conflite com a segurança jurídica no caso em questão. Não que a assertiva seja incorreta, mas é que a mesma se apega apenas a uma parcela restrita do seu conteúdo normativo. Realmente, o princípio em tela pode ser visto como uma determinação ao Estado de captar toda manifestação de riqueza para que se cumpra a igualdade, o que pode ser muito bem embasado se for fixado como premissa um *dever fundamental de pagar tributos*,<sup>57</sup> gerador inclusive de uma espécie de direito metaindividual, de exigir do Poder Público a captação dessas manifestações de capacidade contributiva.<sup>58</sup>

Mas essa idéia não é tomada como premissa no presente trabalho. A capacidade contributiva é vista aqui como critério de repartição da carga fiscal, a funcionar muito mais como restrição que como ampliação do poder de tributar.

<sup>56</sup> YAMASHITA, Douglas. “Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil”. In TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 85.

<sup>57</sup> NABAIS, José Casalta. “A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os Deveres e os Custos dos Direitos”. *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 20 e 21.

<sup>58</sup> *Ibidem*, p. 36.

Na sua feição objetiva determina que as situações eleitas pelo legislador, para compor o tipo renda tributável, por exemplo, sejam objetivamente índice de aptidão para pagar tributos (capacidade contributiva objetiva).

Sob o ângulo subjetivo determina que se otimize uma situação em que cada um individualmente pague tributos de acordo com sua aptidão, verificada sob aspectos subjetivos, dentro do possível jurídica e faticamente. Essa face do princípio, como se disse é de muito difícil aplicação, portanto, sua otimização é muito restrita.

Viu-se que dentre as normas adscritas do princípio da capacidade contributiva, figuram a proteção ao mínimo existencial, o princípio da realização da renda e o da renda líquida, o que implica afirmar, em relação ao imposto sobre a renda, a existência de um mandado de otimização rumo a uma tributação que incida sobre situações que o mais objetivamente possível revelem riqueza nova; que o mínimo existencial dependente dessa riqueza seja protegido ao máximo; que a manifestação de riqueza nova incluída no tipo renda seja o mais claramente possível realizada e o mais precisamente apurável, pela conjunção de fatores positivos e negativos da formação da renda periódica.

A segurança jurídica é valor positivado por todos os Estados de Direito contemporâneos, mesmo que dotados de forte cunho social, como Portugal. E a incidência sobre a renda não realizada mitiga indiscutivelmente a eficácia desse princípio.

Aqui, ousamos inserir um outro direito fundamental, o de propriedade, expressamente previsto na Constituição de 1988 (art. 5º), cuja mitigação, por meio do tributo, encontra na capacidade contributiva um limite.

Entretanto, como é normal na aplicação de direitos fundamentais em face das constituições do Pós-guerra (vide a vastíssima jurisprudência a respeito, da corte constitucional alemã, o *Bundesverfassungsgericht*), há outros princípios em rota de colisão com aqueles. Trata de caso específico em que, na verdade, se tem de um lado, direitos fundamentais típicos, puros e, de outro, o que Robert Alexy chama de bens coletivos,<sup>59</sup> algo muito semelhante com a nossa idéia de interesse público, ou até do que conhecemos por direitos metaindividuais.

Tem-se o interesse arrecadatório, como uma das faces do interesse público, visando à obtenção de receitas para a maior promoção possível da justiça social, através de políticas públicas relacionadas à redistribuição de riqueza, e dos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva (e seus consectários). Essa é, na verdade, a colisão de valores positivados pela Constituição, que precisa ser resolvida para se definir a amplitude da competência da União para tributar a renda, por exemplo, a realizada ou não.

Para tanto, algumas premissas precisam ser fixadas a respeito de direitos fundamentais, teoria dos princípios, ponderação de valores e proporcionalidade. Norma de direito fundamental não se confunde com dispositivo de direito fundamental. Esse é o texto a ser interpretado cujo conteúdo é um *dever-ser*. Mas tal comando (tido aqui como norma), não se estrutura da forma classicamente teorizada em relação às regras.<sup>60</sup>

<sup>59</sup> *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 109.

<sup>60</sup> *Ibidem*, pp. 63 a 65.



Ambas são espécies de norma, mas com estruturas distintas. *Regras* são compostas de antecedente e conseqüente, vinculadas por um modal deôntico; sua aplicação é feita por subsunção. Já os *princípios* são mandados de otimização, que positivam certos valores e lhes atribuem eficácia máxima, apenas limitável por circunstâncias fáticas (necessidade e adequação), ou jurídicas, representadas por outros princípios com os quais haja choque - *em princípio* (proporcionalidade em sentido estrito).<sup>61</sup>

Os princípios estabelecem situações ideais que devem ser buscadas ao máximo. Esse limite - *máxima eficácia* - é determinado pelas circunstâncias do caso concreto, real ou fictício, sempre ligadas a outros princípios em jogo. Pois a aplicação de um princípio sempre tende à restrição de outro.

Essa restrição deve ser proporcional. É preciso verificar sua *adequação* à realização do princípio e sua *necessidade* para realização deste, essa no sentido de não haver outro modo de concretizar aquela situação principiológica, que seja menos restritivo aos demais princípios, é isso que faz uma medida necessária. Esse o âmbito das limitações fáticas à aplicação de um princípio.

Feitas essas considerações (fáticas), é preciso uma jurídica. Sendo uma dada norma ou medida estatal adequada à realização de um princípio, bem como, sendo a menos restritiva possível em relação aos princípios que com esse colidam, resta saber se essa restrição (ainda que seja a menor possível) a um ou mais princípios é proporcional - em sentido estrito - em relação à concretização que ela vai promover do primeiro princípio, no caso concreto. Esse o âmbito dos limites jurídicos de um princípio.

O direito de propriedade, a segurança jurídica e, principalmente, a capacidade contributiva, na construção de sentido da norma geral que define a renda tributável pela União, colidem com o interesse público arrecadatório, fundamentado na necessidade de políticas públicas que distribuam riqueza e implementem justiça social.

É bom lembrar que são esses os valores de justiça social que estão por trás da tributação da renda não realizada e não os valores de justiça tributária, já que a manifestação de riqueza consistente na renda realizada não é equivalente à que se verifica com a não realizada, *sendo o tratamento distinto, tributação de um e não de outro, plenamente isonômico*. São manifestações econômicas objetivamente diferentes.

Aplicar o teste de proporcionalidade para saber a que valores se atribuir ponderância neste caso específico é imprescindível. Daqui já se percebe que não se fala de um princípio, mas uma técnica (proporcionalidade) teorizada para a ponderação de valores, como parte do processo da aplicação de princípios jurídicos, especialmente os vinculadores de direitos fundamentais.<sup>62</sup>

Esperamos aqui poder simplificar o teste de proporcionalidade proposto por Alexy, sem, contudo, alterar a substância e o resultado atingido. O primeiro passo é verificar-se a *necessidade* da medida restritiva, ou seja, a tributação da renda não realizada em busca de maiores receitas para o financiamento do Estado na implementação de políticas públicas de justiça social. Indiscutível a necessidade de arre-

<sup>61</sup> *Ibidem*, pp. 86 e 87.

<sup>62</sup> *Ibidem*, pp. 111 a 113.

cadação com vistas a um escopo que talvez seja dos mais prementes no caso do Estado brasileiro, extremamente injusto e propício à concentração de riqueza.

Em seguida, questiona-se a adequação do meio aleito, isto é, se a obtenção de receita pelo Estado é meio hábil, adequado, à implementação de políticas de justiça social, como a redistribuição de riqueza. Aqui, uma visão mais pragmática, que considere a gritante ineficiência do Estado brasileiro, já mostra não tão forte a convicção no sentido de ser a absorção de recursos privados eficaz para sua redistribuição, pois o que os estudos econômicos mostram na prática é uma má gestão da despesa pública, sem contar com os colossais desvios desses recursos em favor de algo que pode ser qualquer coisa, menos redistribuição aos mais pobres.

Mas ainda assim, como a aplicação do Direito precisa sim de uma certa dose de idealismo e é preciso muita cautela para não se justificar um erro com outro, considera-se (com certo ceticismo) a tributação do ganho não realizado como adequado meio de obtenção de receitas derivadas para implementação pelo Estado de justiça social.

Mas não se discute que, embora necessária essa tomada de riqueza e adequada sua redistribuição (que esperamos aconteça na prática) em busca da justiça social, restringem-se os direitos fundamentais alhures, pelo que, é preciso dar o último passo consistente em se verificar a *proporcionalidade em sentido estrito* da restrição.

Impende verificar se essa forma de obtenção de maiores receitas derivadas e realização do interesse público arrecadatório, na busca da redistribuição de riqueza e da justiça social é o meio menos restritivo aos direitos fundamentais já várias vezes expostos (propriedade, segurança jurídica e o mais importante, capacidade contributiva, com todos seus desdobramentos, proteção ao mínimo existencial, princípio da realização e da renda líquida).<sup>63</sup>

Com o vasto espectro de formas de captação de riqueza por meio de tributos postas à disposição dos Estados pelas ciências encarregadas, especialmente a economia política, parece difícil sustentar a tributação da renda não realizada, principalmente quando se lembra que isso muito se aproxima da tributação sobre o patrimônio (renda acumulada) e não sobre a renda em sentido mais estrito (renda auferida) a que se refere o texto constitucional, o que é criticado veementemente por vezes das mais abalizadas, como Joachim Lang.<sup>64</sup>

## 6. O Conceito de Renda Tributável pela União

### 6.1. Acréscimo patrimonial

A Constituição de 1988 atribui competência à União para tributar *renda* e não rendimentos. Tal distinção é importante, principalmente para alertar aqueles que busquem como fonte a doutrina estrangeira, pois, na Itália, por exemplo, os rendimentos por si só são tributados, num sistema de incidência cedular.

Em italiano, renda e rendimentos são designados pelo mesmo signo - *reddito*. Lá, inclusive, não se fala em imposto sobre a renda. O diploma legal que trata da referida tributação é intitulado “Texto Único dos Impostos sobre os Rendimentos”

<sup>63</sup> *Ibidem*, p. 114.

<sup>64</sup> “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital”. *The Notion of Income from Capital*. Organizadores Peter Essers e Arie Rijkers. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 6.

- *Texto Unico delle Imposte sui Redditi*. Dentro do imposto sobre a *renda* das pessoas físicas sofrem tributação cedular diversas espécies de *rendimentos*.

Enrico de Mita, mesmo tratando do Direito Tributário italiano, muito mais elástico que o nosso, frisa que, para efeito de se definir aumento de riqueza, acréscimo patrimonial, via de regra, se há de considerar a *renda* líquida e não a bruta (essa, na verdade, seria o total de rendimentos brutos).<sup>65</sup>

Alcides Jorge Costa aponta, com base em Walter Ryser, que o conceito de renda pode ser examinado sob a ótica da produção, da repartição e do emprego da renda ou seu consumo, sendo: a) produto de uma fonte natural ou criada pelo homem - fruto periódico de uma fonte permanente, separado do próprio capital; b) produto da atividade empresarial distribuído aos diversos agentes da produção; c) consumo efetivo do sujeito, sendo o único objeto da incidência, que, assim, não atinge a parcela poupada.<sup>66</sup>

O festejado professor da Universidade de São Paulo aborda a renda acréscimo patrimonial, com base em Henry Laufenberger, Pistorius e Moll, como “acrécimo dos ativos em determinado período e renda tributável, o crescimento líquido do patrimônio calculado deduzindo-se do valor bruto as perdas de capital, os gastos gerais de manutenção, os juros e, em certos casos, as obrigações passivas”.<sup>67-68</sup>

Importante registrar sua afirmação de que o direito positivo adere ao conceito de renda acréscimo patrimonial amplo, ou seja, acréscimo patrimonial líquido (inclusive ganho de capital) mais consumo próprio. Mas, na verdade, parece querer dizer que o ordenamento *parte* desse conceito, para relacionar a tributação da renda ao fluxo de riqueza monetária, o que, segundo ele, se verifica pela necessidade de *realização* para a incidência sobre o acréscimo patrimonial, bem como, pela exclusão do consumo de serviços de produção própria e uso de bens próprios.<sup>69</sup>

Gilberto de Ulhôa Canto parece conceber um conceito de renda bastante legalista, sendo enfático ao afirmar que o Direito Tributário positivo brasileiro sempre tratou de definir a renda tributável sem necessárias vinculações a outros ramos da dogmática jurídica, nem às ciências econômicas.<sup>70</sup>

Não parece ser possível tal abandono, sob pena de se ignorar a capacidade contributiva. Não há como desconsiderar certos aspectos econômicos, até porque, alguns são inevitavelmente positivados sim. As idéias de renda devem partir da economia, por mais que sofram certos cortes pelo Direito. Mas o ponto de partida

<sup>65</sup> MITA, Enrico de. *Principi di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 141.

<sup>66</sup> COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de Renda Tributável”. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Atlas, 1996, p. 25.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 26.

<sup>68</sup> Aqui fica claro que não se está ainda falando do conceito sintetizado pelas formulações de Schanz, Haig e Simons, posto que, para esses, a renda tributável é a auferida mais a consumida. Como os autores acima associam consumo, bem como toda a noção de renda à bem estar objetivo, torna-se questionável classificar as despesas da pessoa jurídica como consumo, pelo simples fato de ser também questionável a existência de consumo da pessoa jurídica. Por isso que a adoção desse conceito de renda tende a levar à conclusão da inexistência de renda da pessoa jurídica e portanto, a não tributação de seus resultados, salvo como renda de pessoas físicas.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>70</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. “A Aquisição de Disponibilidade e o Acrécimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda”. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Atlas, 1996, p. 36.

se dá nas ciências econômicas, já que os fatos a serem eleitos pelo legislador têm incontestavelmente essa natureza e são capturados pelo Direito sob esse ângulo (ângulo). Não se admitiria que o Direito Tributário juridicizasse uma compra e venda sob seus aspectos mecânicos (fenômenos físicos envolvidos) ou sociais.

Parece ser a preciosa doutrina de Brandão Machado a baliza mais importante ao trato do tema. Realmente, falar em tributação da renda, envolve definir essa renda, tributável, que, para uns é o *fato gerador do imposto de renda*. Mas o texto legal pressuposto a tipificar, de forma mais fechada que na Constituição, essa *renda tributável pela União*, ou seja, a situação de conteúdo econômico que pode servir de pressuposto fático do nascimento da obrigação tributária (o art. 43 do CTN), não é dos mais felizes.

A *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica* será tratada logo à frente. Agora se buscará definir o objeto dessa disponibilidade adquirida. Vejamos:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

O inciso I tipifica renda produto (teoria da fonte), sendo esse o acréscimo patrimonial *produzido* pelo emprego de um desses *fatores*. Mas não se pode considerar excluída a tributação dos ganhos de capital, já que o inciso II determina tributável qualquer acréscimo patrimonial não enquadrado no tipo anterior, o que contempla a teoria do acréscimo patrimonial.

Assim, o que revela a capacidade contributiva a ser atingida pelo imposto sobre a renda é a *aquisição de disponibilidade* de algo. E esse “algo” é *acrécimo patrimonial*, como pontifica Brandão Machado.<sup>71</sup> Trata-se de riqueza nova. Esse, após adiantar que o dispositivo em tela não cumpre seu objetivo definidor, afirma que delinear renda como *produto* torna necessário defini-lo. Ainda, serem os proventos também *acrécimo patrimonial* requer definir-se essa outra expressão. Até porque, o autor resume ser renda o *acrécimo patrimonial* produzido pelo capital, trabalho, combinação de ambos e proventos o mesmo *acrécimo* derivado de qualquer origem.<sup>72</sup>

Assim, não obstante a clareza do que seja acréscimo, seria preciso digressão ao que seria patrimônio. Para tanto o autor baseia-se na autorizada doutrina de Pontes de Miranda, que realmente vale a pena ser aprofundada, para esclarecer que:

“Quando se faz alguma referência ao que é patrimonial, para logo se tem a noção de que se cogita do econômico, porque a patrimonialidade está intimamente vinculada ao valor econômico. Entretanto, não é possível dissociar da noção de patrimônio a noção fundamental de direito, porque, com se disse, o conceito de patrimônio engloba um complexo não de objetos,

<sup>71</sup> “Breve Exame Crítico ao artigo 43 do CTN”. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Atlas, 1996, p. 100.

<sup>72</sup> *Idem*.

materiais ou não, mas de direitos reais (sobre coisas) e pessoais (contra pessoas), portanto, sempre direitos. Então, pode-se concluir, sem discussão, que o acréscimo de que fala o Código Tributário é um acréscimo de direitos (reais ou pessoais). É claro que a conclusão não pode ser senão a de que, sendo o patrimônio composto apenas de direitos, qualquer acréscimo será sempre necessariamente de direitos. Se o contribuinte auferir rendas ou proventos sobre os quais exerça direitos de propriedade, tais direitos serão reais; se o rendimento for exigível no futuro, os direitos serão de crédito ou pessoais. Rendas e proventos, portanto, são sempre objeto de direito real ou pessoal, mas sempre objeto de direito.

Se se redigisse o texto do Código, empregando-se os sinônimos, poderia dizer-se que fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos de direitos reais ou pessoais.<sup>73</sup>

De fato, sendo patrimônio universalidade de direitos, sejam eles reais ou pessoais, acréscimo no patrimônio é acréscimo desses direitos.<sup>74</sup>

Mas o próprio Pontes de Miranda faz questão de enfatizar que não é qualquer sorte de direito que é patrimonial, mas só os economicamente apreciáveis em dinheiro.<sup>75</sup> Mas essa possibilidade de monetarização é muito abstrata para que se fale em *realização*, no sentido acima exposto. Tanto é que ele inclui a posse como direito patrimonial,<sup>76</sup> sendo esse um direito, muitas vezes, de difícil apreciação em dinheiro.

Entretanto, isso não parece afetar a premissa de que aquilo cuja *disponibilidade econômica ou jurídica se adquire* é acréscimo patrimonial, aumento no valor da universalidade de direitos de cada contribuinte.

Resta saber se o ordenamento jurídico não faz mais nenhum corte nesse acréscimo patrimonial, ou se, realmente, permite sua tributação de forma ampla, mesmo que não realizado, por exemplo, ou seja, impende definir o que é a aquisição de disponibilidade dessa riqueza nova.

## 6.2. Aquisição de disponibilidade

Compreendido que, não obstante haja sólidas teorias econômicas para definição da renda tributável e o legislador as utilize como ponto de partida, ele pode e deve fazer cortes, com vistas à maior realização possível dos valores inseridos nos direitos fundamentais, ou, como nos ensina Schoueri, o legislador dá *contornos jurídicos a um fenômeno econômico indicativo de capacidade contributiva*.<sup>77</sup>

Fixado esse escopo para a construção de sentido da norma que tipifica a renda tributável pela União e fixada a premissa de que se tem em mente um *acrécimo patrimonial* (não necessariamente o mais amplo possível), é preciso saber o que é,

<sup>73</sup> *Ibidem*, p. 101.

<sup>74</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Vol. V. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, p. 369.

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 369.

<sup>76</sup> *Ibidem*, p. 370.

<sup>77</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. "Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35". *Direito Tributário Atual* nº 16. São Paulo: Dialética, 2001, p. 178.

juridicamente, *adquirir disponibilidade econômica ou jurídica* sobre essa riqueza nova, esse aumento no volume de direitos patrimoniais.

Alcides Jorge Costa registra o que provavelmente foi o último entendimento de Gomes de Sousa acerca da disponibilidade, questionando-se: *qual o sentido desta expressão, considerando que não se pode conceber disponibilidade de renda que não tenha caráter econômico e que não esteja no mundo jurídico, mesmo com o caráter da ilicitude?*<sup>78</sup>

Assim, transcreve posição do autor do anteprojeto do Código, já no artigo “A evolução do conceito de rendimento tributável”, que parece ser o segundo posicionamento adotado por Gomes de Sousa:

“Seja como for, parece possível solucionar a questão transportando-a para um terreno muito mais simples, isto é, afastando o que parece ser uma confusão, latente no argumento acima indicado, entre a *realização* do rendimento e sua *separação*; ou seja, entre a verificação, efetiva ou potencial, de um acréscimo patrimonial e a possibilidade de se dispor desse acréscimo independente e separadamente do capital que o produziu.”<sup>79</sup>

Mas antes disso, ao afirmar que o direito positivo adota um conceito abrangente de renda, Alcides Jorge Costa demonstra que, na verdade, esse é apenas um ponto de partida, a partir do qual, se chega à *realização* como elemento constitutivo da renda tributável, reforçando a vinculação proposta por nós entre o *fato* gerador do CTN e a disponibilidade.<sup>80</sup>

Registra ainda que, segundo a Comissão de Reforma Tributária de 1966, preferiu-se utilizar a expressão proventos de qualquer natureza, para incluir os ganhos de capital no conceito de renda tributável, a fazer uso da expressão mesma (ganhos de capital), sob o temor de que o imposto se desnaturasse em imposto sobre o patrimônio,<sup>81</sup> muito embora reconhecessem a pobreza técnica daquele termo.

Transformar o objeto de incidência de renda em patrimônio parece-nos ser exatamente a incidência sobre acréscimo *não realizado*. Referindo-se a José Luiz Bulhões Pedreira, o querido professor da Universidade de São Paulo parece confirmar essa tese.<sup>82</sup> E o próprio José Luiz Bulhões Pedreira afirma que:

“A designação dessa modalidade de disponibilidade como ‘jurídica’ - embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei - não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de uma ‘disponibilidade de direito’ e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do ‘direito de receber’ a renda sem aquisição do ‘poder de dispor’ da renda.”<sup>83</sup>

Aqui se leva a entender que o direito (pessoal) de crédito não configuraria a disponibilidade necessária ao nascimento da obrigação tributária relativa ao imposto sobre a renda. Mas em trecho posterior o autor parece entender a *aquisição do direito de receber*, dependendo das regras de experiência relativas ao caso, como pressuposto fático suficiente ao nascimento da obrigação.<sup>84</sup>

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 31.

<sup>79</sup> *Apud* COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de Renda Tributável”. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Atlas, 1996, p. 33.

<sup>80</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p. 30.

<sup>82</sup> *Ibidem*, p. 31.

<sup>83</sup> *Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 199.

<sup>84</sup> *Ibidem*, p. 200.

Com a devida vênia, não se podem acatar as lições de Bulhões Pedreira, pois disponibilidade de renda é sim disponibilidade de direitos. Renda é acréscimo patrimonial e esse é universalidade de direitos, como será detalhado à frente.

Douglas Yamashita fala em *disponibilidade econômica* como indicador de capacidade contributiva, com base nas idéias de Neumark, nos seguintes termos:

“Entre o final do século XIX e meados do século XX foi-se desenvolvendo e aperfeiçoando uma concretização maior do princípio da capacidade contributiva, que se convencionou chamar de ‘concepção do poder de disposição’ (*Verfügungsmacht-konzept*).

Segundo a ‘concepção do poder de disposição’ a capacidade econômico-contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988) reside no acréscimo no poder de disponibilidade econômica no sentido da renda *lato sensu*. O melhor indicador de capacidade econômico-contributiva é a renda.”<sup>85</sup>

O problema é que esse autor não conceitua essa disponibilidade econômica. E não vemos como pode alguém dispor economicamente de algo do qual não dispõe nos moldes do direito, sem cometer um ilícito.

Por outro lado, dizer que essa é suficiente, como um crédito que pode ser negociado, fere a capacidade contributiva. *Um crédito não manifesta objetivamente a capacidade contributiva. Tanto não o faz que não pode ser utilizado para o pagamento e conseqüente extinção da obrigação tributária que a ele se referisse.*

O próprio Douglas Yamashita termina por reconhecer a exigência constitucional da realização da renda como pressuposto de sua tributabilidade. E ilustra tal posição com as palavras de Joachim Lang, no sentido de que as teorias econômicas a respeito do conceito de renda não podem ser adotadas de forma absoluta pelo direito positivo, referindo-se especialmente às teorias da fonte e do acréscimo patrimonial (que inclui o consumo).<sup>86</sup>

Lang refere-se a patrimônio como renda acumulada, que é o que se acaba por tributar com a incidência sobre acréscimos não realizados, não obstante seja claramente a renda auferida o objeto de imposto sobre a renda para o qual a União tem competência.

Gilberto de Ulhôa Canto entende *disponibilidade jurídica* como o *aperfeiçoamento de todas as obrigações contratuais da empresa, como a entrega da coisa vendida ou a prestação do serviço ajustado*.<sup>87</sup> Assim, menciona despacho denegatório de Recurso Extraordinário, no sentido de que na hipótese de empresa financiadora de aquisição de bens de consumo duráveis, titular do *direito de receber comissões* de seus financiados, mas não recebendo efetivamente tais valores, inexistira aquisição de disponibilidade jurídica,<sup>88</sup> o que vai ao encontro da nossa tese, de que o direito de crédito não acresce o patrimônio, sendo apenas crescimento potencial, pois que crescimento efetivo são apenas os direitos potestativos.

<sup>85</sup> YAMASHITA, Douglas. “Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil”. In TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 77.

<sup>86</sup> *Ibidem*, pp. 80 e 81.

<sup>87</sup> “A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda”. *Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Atlas, 1996, p. 38.

<sup>88</sup> *Ibidem*, p. 39.



No mesmo sentido, cita acórdão do extinto TFR, no sentido de inexistir disponibilidade jurídica em se tratando de venda *de participação societária mediante pagamento do preço em parcelas não efetivamente recebidas*. Mas nesse caso é mais distante mesmo da disponibilidade, pois sequer há o direito de crédito pleno, enquanto não vencerem as parcelas.<sup>89</sup>

Portanto, indagar-se-ia: vencido o título e aberta a possibilidade de execução, o que se tem é direito potestativo ou não? Não. O direito referido aqui é aquele de ação, cujo exercício não implica necessariamente a satisfação do crédito, ou seja, a realização, que claramente *não depende exclusivamente da vontade do credor*. Continuamos a achar que *disponibilidade é depender da própria vontade*, pelo que, somente essa espécie de direito pessoal é disponibilidade de riqueza nova.

Parece ser essa a posição de Gilberto de Ulhôa Canto, citando Tilbery no mesmo sentido. Para esse último:

“A disponibilidade jurídica de acordo com o dispositivo citado ocorre desde o momento em que o beneficiário, pessoa física, estiver em condições de exigir o pagamento, por exemplo, quando for-lhe creditado por pessoa jurídica. Entendemos, porém, que deve haver um crédito identificado a favor do beneficiário: a inclusão da despesa aproximada ou estimada dentro de uma ‘Provisão’, coletivamente com outros itens, ainda não coloca a receita à disposição do eventual beneficiário.”<sup>90</sup>

Vale frisar que o professor do Rio de Janeiro aborda uma definição de disponibilidade *jurídica*,<sup>91</sup> enquanto o foco de Brandão Machado é explicar que toda e qualquer disponibilidade é jurídica. Para nós, não importa a qualificação que textualmente se dê à disponibilidade, que será necessariamente jurídica, em nome da coerência sistemática. Assim, não obstante alguns tratem da disponibilidade, tendo em mira sua qualificação econômica (Brandão Machado, embora apenas tente explicar a expressão legal, afirmando ser ela também jurídica) ou jurídica (Tilbery e Ulhôa Canto), as idéias podem ser confrontadas e sistematizadas, desde que se partindo da unicidade da disponibilidade que consideramos.

Para Brandão Machado, disponibilidade econômica e jurídica são expressões que nada definem. Para ele *fica difícil uma disponibilidade econômica de direitos*, pois *se o acréscimo é sempre de direitos, não há como conceber que possam estar economicamente disponíveis*. E assim arremata: *Todo acréscimo de direitos (reais ou pessoais e, portanto, patrimoniais) estará necessariamente disponível, pelo fato singular de que os direitos crescem ao patrimônio*.<sup>92</sup>

Nesse ponto, o autor inicia digressão acerca das origens do atributo econômico da disponibilidade, referindo-se à inspiração de Rubens de Sousa, no Direito alemão, quando da elaboração do anteprojeto do Código.

Alude ao fato de que tanto a dogmática quanto a doutrina alemã davam, e talvez, ainda dêem, maior relevo ao aspecto econômico que ao jurídico quando da aplicação da norma tributária, especialmente na interpretação da materialidade da hipótese de incidência - e, portanto, dos conceitos do CTN que a limitam - bem

<sup>89</sup> *Idem*.

<sup>90</sup> *Apud* CANTO, Gilberto de Ulhôa. Obra citada, p. 40.

<sup>91</sup> *Idem*.

<sup>92</sup> *Ibidem*, p. 101.

como, no estabelecimento interpretativo do vínculo entre essa materialidade e o sujeito passivo.

Por mais óbvio que pareça, tudo que está no mundo do Direito é jurídico. E mesmo que, em princípio, certo conceito (como a disponibilidade) fosse econômico, ao ingressar no mundo das normas, passaria a ser tão jurídico quanto aquele que originariamente já o era. Mas ainda que assim não fosse, a questão estaria resolvida pelo fato de não se distinguirem as conseqüências normativas de uma ou outra *disponibilidade*.

Como pontifica Luís Eduardo Schoueri, não importa tanto definir disponibilidade econômica ou jurídica, pois, ainda que sejam absolutamente opostas, ambas podem constar do antecedente normativo da norma de incidência do imposto sobre a renda, compondo sua materialidade, isto é, ambas são, nos termos da norma geral, *fato gerador do imposto de renda*. Percebe-se assim, que não importa definir as espécies, pois o relevante é que deve haver *disponibilidade*, independente desses seus atributos. Nas palavras do professor Titular da Universidade de São Paulo:

“A referência do legislador à disponibilidade ‘econômica’ ou ‘jurídica’ não teve o escopo de escolher duas das diversas ‘espécies de disponibilidade’ existentes. Ao contrário qualquer que seja o conceito adotado, nenhum autor cogita de uma terceira ‘espécie de disponibilidade’, além da ‘econômica’ e da ‘jurídica’.

(...)

Noutras palavras: a ‘disponibilidade’ ou será econômica ou será jurídica. Se não for econômica, será pelo menos jurídica. Se não for jurídica, será pelo menos econômica. Se não for nem econômica, nem jurídica, não haverá que se falar em ‘disponibilidade’.

Assim, fica claro que, em lugar de se cogitar da diferenciação entre disponibilidade econômica e jurídica, mais útil é saber o que é disponibilidade.”<sup>93</sup>

Ser a *disponibilidade* critério de verificação de efetiva manifestação de capacidade contributiva é idéia que se verifica também na doutrina estrangeira. Assim é que Enrico de Mita fala em efetiva *percezione* da renda ou rendimento<sup>94</sup> e Herrera Molina afirma estar a capacidade contributiva constituída pela renda *disponível*.<sup>95</sup>

Como se disse, as primeiras idéias de Rubens Gomes de Sousa eram muito influenciadas pela doutrina alemã da interpretação econômica, mais especificamente, da propriedade econômica, capitaneada por Enno Becker e seguida por Dino Jarach e Ezio Vanoni, como demonstra Brandão Machado.<sup>96</sup> Lembre-se, para frisar essas influências no pensamento do professor brasileiro, que o mesmo traduziu para o vernáculo um dos maiores clássicos da obra de Vanoni, que coincidentemente se relaciona a esse tema (*Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*, publicada em 1932).

<sup>93</sup> *Ibidem*, p. 178.

<sup>94</sup> *Principi di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 2004, p. 169.

<sup>95</sup> MOLINA, Pedro M. Herrera. “Aspectos Internacionales del Impuesto sobre la Renta y Capacidad Económica” *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. Organizadores Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôrres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 839.

<sup>96</sup> *Ibidem*, pp. 101, 102, 104 e 107.

Realmente parece ser esse o conteúdo normativo pretendido pelo autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional. Mas resta verificar se a interpretação do dispositivo feita de forma acorde à Constituição de 1988, como parte da *recepção* daquele por esta, pode adquirir esse sentido. Por mais que o texto legal expressamente mencione as duas espécies de disponibilidade, não parece possível em face do ordenamento pátrio interpretação que dê relevância a esse aspecto.

Na clássica doutrina de Hensel encontramos a lição de que a propriedade não raramente é usada como critério de atribuição de relação entre coisa e pessoa e que, em especial, na tributação da renda ou do patrimônio, os motivos econômicos determinam que se atinja aquele que domina economicamente o objeto, em especial, aquele que colhe seus frutos, com o que, geralmente paga os impostos.<sup>97</sup>

O raciocínio é incompatível com as premissas que adotamos, a começar pelo conceito de propriedade, como relação jurídica entre pessoa a coisa (relação jurídica é sempre entre pessoas). Discorda-se, ainda, da concepção de se atingir pelo tributo o *domínio econômico da riqueza*, pois concebemos renda como acréscimo de riqueza (patrimônio) e, portanto, conjunto resultante do balanço de direitos e obrigações.

Importante registrar a ressalva de que essa vontade não necessariamente é declarada, em ato jurídico, mas pode consistir num ato físico, como a entrega da posse,<sup>98</sup> embora, para nós, esse evento físico não deixe de ser fato jurídico, já que produz efeitos determinados pelo Direito, mesmo que não consista em declaração de vontade.

Em seguida, acrescenta que ato dispositivo é aquele que afasta, do titular do direito, elementos do suporte fático, com vistas à constituição do direito em favor de outrem.<sup>99</sup> Percebe-se que, na doutrina do grande mestre alagoano, dispor pode ser tanto uma declaração de vontade em negócio jurídico, como a entrega física de um objeto sobre o qual se tem posse, para transmitir essa (posse) a outrem.

Portanto, tem aptidão para dispor de algo, *disponibilidade*, aquele com poder de transferir a titularidade de um direito, seja real ou pessoal. E como se viu, disponibilidade sobre o patrimônio é disponibilidade sobre direitos.

O tributo não atinge coisas, porque juridicamente, não são elas que compõem o patrimônio, mas sim o direito de propriedade sobre elas exercitável em relação à generalidade das pessoas.

Por outro lado, embora Pontes de Miranda admita como patrimonial qualquer direito pessoal ou real, desde que, economicamente apreciável, o Direito Tributário impõe cortes, como em relação ao amplo conceito econômico de renda, com vistas a se cumprirem mandados constitucionais de otimização, como a segurança jurídica e, principalmente, a capacidade contributiva.

Há, então, duas idéias cruciais ao trato do tema, uma de bases fortemente jurídicas, o conceito de *disponibilidade*, outra fundada inegavelmente no seio das ciências econômicas, o tipo ou conceito de *renda*. Mas, como se disse, ambas estão igualmente postas no universo das normas e são daí em diante, igualmente jurídicas.

<sup>97</sup> HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Rosario: Nova Tesis Editorial Jurídica, 2004, p. 189.

<sup>98</sup> *Ibidem*, p. 231.

<sup>99</sup> *Idem*.

A noção de *renda* inclui inegavelmente aquela sua parcela não realizada. A de *disponibilidade* inclui direitos pessoais, como aqueles relativos a créditos de satisfação extremamente duvidosa e os ganhos de capital de flagrante caráter transitório.

Mas trazer essas definições ao bojo da norma que define a competência da União para tributar a renda, requer necessariamente que se lhes atribua conteúdo acorde com todo o ordenamento jurídico, ou seja, seu sentido precisa ser construído em consonância com direitos fundamentais.

É preciso que a tomada pelo Estado de parte da renda dos cidadãos para satisfazer suas necessidades financeiras procure, ao máximo, fazê-lo sobre manifestações de riqueza o mais determinadas e certas possível e que manifestem da forma mais claramente objetiva aptidão para pagar o imposto.

Essa parece ser a leitura compatível com a segurança jurídica imposta pelas constituições contemporâneas. Não que esse seja valor absoluto (já que inclusive, outros como a simplificação e a praticabilidade muitas vezes o mitigam bastante), mas sua colisão com os demais deve ser resolvida por um sopesamento, cujo resultado só pode ser uma outra norma *proporcional*. E não parece haver um valor positivado na Constituição que justifique *proporcionalmente* o enfraquecimento da segurança jurídica e da tributação conforme a capacidade contributiva (mormente a objetiva) provocados pela incidência sobre a renda não realizada.

Assim, estar *disponível* para a tributação é estar a renda *realizada*, pelo que, o objeto passível de incidência nos moldes do art. 43, lido conforme a Constituição de 1988, é a *aquisição de disponibilidade de acréscimo patrimonial*, ou, a *realização de acréscimo patrimonial*.