



Francesco Guardi
Reprodução da obra
The Three Arched Bridge at Cannaregio

O Princípio da Realização da Renda

Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ

“O imposto de renda continuará, por certo, a motivar novos estudos. A publicação da obra de Victor Polizelli marca, entretanto, um novo padrão que se passa a exigir dos que se dediquem à matéria. A dose certa de erudição e pragmatismo produzem resultado que entusiasma, principalmente quando se tem em conta a juventude de Victor Polizelli. Seu nome já vinha chamando a atenção pela qualidade de seus artigos, publicados em periódicos respeitadas. A presente obra apenas confirma seu amadurecimento. Não assume a feição de coroamento; ao contrário, é compromisso: ao trazer a público obra de tão grande qualidade, Victor Polizelli torna-se devedor de outros estudos de igual relevância.”

Luís Eduardo Schoueri

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



341.39
IBDT7
ex.1

QUARTIER LATIN

Victor Borges Polizelli

O Princípio da Realização da Renda

IBDT

IN

SÉRIE DOCTRINA TRIBUTÁRIA VOL. VII

O Princípio da Realização da Renda

Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ

Victor Borges Polizelli



IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário

QUARTIER LATIN

questionando-se qual (ou quais) conceito(s) de renda, dentre aqueles estudados no Capítulo 1, são passíveis de adoção no sistema tributário brasileiro. Tal questionamento permite identificar quais acepções correlatas e apropriadas de realização são admitidas no Direito brasileiro, pois se assume que, para cada conceito de renda que poderia ser adotado pelo sistema tributário brasileiro, haveria enfoques específicos para a implementação do princípio da realização.

Atenção especial é dada aos princípios e subprincípios que se congregam para o atendimento do princípio da capacidade contributiva no imposto de renda. Discorre-se principalmente sobre eventuais limites sistêmicos que impeçam a implementação do princípio da capacidade contributiva em sua máxima expressão, buscando, com isso, estruturar o princípio da realização a partir das prioridades que possam ser visualizadas nos princípios constitucionais atinentes à tributação da renda (como a *universalidade*, *renda líquida*, *apuração periódica* etc.). Nesse diapasão, por fim, atenção especial é dada ao *princípio da praticabilidade*, como elemento balizador a demandar simplicidade e objetividade na apuração da renda.

1.1. CONCEITO DE RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O uso da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” para fins da atribuição de competência tributária é prática adotada desde a Constituição de 1934³, de modo que a ponderação acerca de seu conteúdo é tema com que já se ocuparam algumas das mentes mais brilhantes da área jurídica em nosso País. Por se tratar, assim, de assunto ampla e solidamente debatido pela doutrina, não se pretende rever os pressupostos da discussão, mas tão somente realçar os componentes de uma tal noção constitucional de renda que possam ter vinculação com o princípio da realização e ser importantes para este estudo.

3 Art. 6º, inciso I, item “c.” A mesma expressão foi utilizada pelas Constituições Federais e Emendas relevantes que se seguiram (CF de 1937, art. 20, inciso I, item “c.”; CF de 1946, art. 15, inciso IV; EC nº 18/65, art. 8º, inciso II; CF de 1967, art. 22, inciso IV; EC nº 1/69, art. 21, inciso IV).

A discussão começa a ficar particularmente interessante a partir da edição do CTN, pois este sobreviveu a três mudanças substanciais de cartas constitucionais, de modo que a definição de renda esculpida em seu artigo 43 passou a ser um importante paradigma ao qual se contrapõem as previsões constitucionais pertinentes ao imposto de renda.

1.1.1. ADVERTÊNCIA TERMINOLÓGICA E METODOLÓGICA

Faz-se inicialmente aqui uma breve ressalva quanto à acepção que se atribui ao vocábulo *conceito*, especialmente quando o que se procura identificar é tão somente um conteúdo mínimo, um conjunto de ideias dedicado à expressão *renda e proventos de qualquer natureza* empregada no artigo 153, inciso III, da atual Constituição Brasileira.

Buscando arrimo nas lições do Prof. e Min. Eros Grau, tem-se uma visão geral de *conceito* como uma suma de ideias, uma captação da essência mais simples dos objetos representados⁴. Ao se falar de um *conceito de renda* presente no texto constitucional, não se deve ignorar que o *conceito*, objeto de análise, deve comportar um grau relativo de indeterminação (o que o aproxima mais de um conceito jurídico tipológico, isto é, uma espécie de *tipo*, ou uma *noção*)⁵.

Empenhando-se para afastar a convicção de que as hipóteses de incidência de tributos contemplam conceitos classificatórios (cerrados), Ávila propõe a substituição de um modelo antiquado, que demandava uma fixação absoluta dos fatos tributários na hipótese de

4 *A simplex apprehensio essentiae rei*. Permite extrair do objeto referenciado sua aparência singular ou individual. O conceito é expressado através de um “termo” (um signo linguístico: uma palavra ou uma expressão) que, sendo impreciso ou ambíguo, pode demandar uma enunciação estipulativa, ou seja, uma “definição”, uma explicitação dos elementos do conceito. Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 220-222.

5 Eros Grau critica o uso da expressão *conceito indeterminado*, apontando que a indeterminação é característica dos termos e não dos conceitos a que eles se referem. Sugere ainda que o problema estaria relacionado à tradução imprecisa da expressão *unbestimmter Rechtsbegriff*. “Aqui se manifesta um problema de linguagem. É que a língua alemã usa a mesma palavra – *Begriff* – para conotar *conceito* e *noção*.” Em algumas traduções francesas, utiliza-se, mais apropriadamente, *la notion juridique indéterminée*. Cf. GRAU, op. cit. (nota 4), p. 231-237.

incidência, por um que exija que os elementos essenciais da obrigação tributária sejam apenas “padronizadamente determináveis.”

Tendo isso em vista, a identificação de um conteúdo 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)⁶. 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.

A propósito, é importante registrar que a perspectiva descrita acima – que procura salientar a *abertura* do conceito constitucional de renda – enfatiza, em certa medida, uma *ideologia dinâmica da interpretação jurídica*, a qual busca adaptar o Direito às necessidades presentes e futuras da vida social e ameniza *argumentos genéticos*, que procuram aliar o significado da norma jurídica à vontade do legislador.

Por outro ângulo, não se pode perder de vista o entendimento que vem sendo consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a CF 1988 utiliza conceitos historicamente pressupostos. Em outras palavras, conforme pontua Humberto Ávila, a utilização de termos ou expressões no texto constitucional, que digam respeito a conceitos técnicos previstos no “direito infraconstitucional pré-constitucional”, revela uma opção do

6 Em hábil manejo com os elementos de Teoria Geral do Direito, Humberto Ávila esclarece que, de maneira geral, o *tipo* representa uma “totalidade” “graduável” e “aberta”, ao passo que o *conceito* constata uma “rígida” “soma de elementos distintivos.” Porém, considerando-se os níveis reduzidos de “abertura” e “graduação” de determinados *tipos* e também a *indeterminação linguística* de determinados *conceitos*, essas categorias jurídicas podem se aproximar e se confundir. Ávila sustenta que o *tipo* é apenas uma espécie de conceito. Vide o percutiente estudo do renomado professor acerca da distinção entre *conceitos* e *tipos* e sua aplicação na definição de competências tributárias em: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 159-213.

legislador constituinte pela incorporação desse conceito legal ao ordenamento jurídico⁷.

Essa observação é relevante porque aponta para um grau razoavelmente elevado de determinação no conceito constitucional de renda, tendo em vista que a CF 1988, segundo esse raciocínio, teria incorporado os conceitos de renda que prevaleciam ao tempo de sua promulgação. Em outras palavras, a Carta Magna traria em seu bojo os conceitos de *renda-produto* e *renda-acrécimo* tais como retratados no CTN. E essa linha de pensamento parece coadunar-se com uma ideologia de interpretação diferente da exposta acima: trata-se da *ideologia estática de interpretação jurídica*, que preza pela segurança jurídica e certeza do Direito⁸.

Afastando o trato maniqueísta da questão de interpretação do texto constitucional, a linha diretriz deste trabalho apoia-se nos conspícuos ensinamentos de Humberto Ávila, que fornece elementos para uma argumentação contrária à teoria da reserva constitucional material, pelos quais “a mera afirmação de que o conceito utilizado pela Constituição deve ser respeitado não resolve a questão crucial de saber qual conceito, entre todos aqueles possivelmente utilizáveis, foi efetivamente utilizado pela Constituição.” Para tal raciocínio devem ser carregados *argumentos preferencialmente de ordem linguística* (que procurem evidenciar o significado das expressões contidas no dispositivo constitucional) e *sistemática* (que prezem pela unidade e coerência do sistema jurídico), do que *de ordem genética, histórica* (que realcem a vontade do legislador ou o sentido que a norma tinha no contexto de sua produção) e *meramente prática* (que dependem de julgamento político, econômico ou ético)⁹.

7 Nesse sentido, o RE 166.772-9, sobre o conceito de *salário* para fins da cobrança de contribuição previdenciária; o RE 203.075-9, sobre o conceito de *mercadoria* para fins de ICMS na importação; e o RE 116.121, sobre o conceito de *serviço* para fins do ISS. Cf. ÁVILA, op. cit. (nota 6), p. 202-206.

8 Para a referência a tais ideologias de interpretação, cf. GRAU, op. cit. (nota 4), p. 118-122.

9 Tal preferência é ditada pelos princípios do Estado de Direito (notadamente em função da estabilidade e da segurança jurídica), da separação de poderes (vedando ao Poder Judiciário alterar os significados mínimos das normas instituídas pelo Poder Legislativo) e da legalidade (que coloca os enunciados prescritivos do Poder Legislativo em evidência). Cf. ÁVILA, op. cit. (nota 6), p. 160-162, 208-213.

Com isso, em face da indeterminação linguística da expressão *renda e proventos de qualquer natureza*, deve o intérprete procurar, primeiramente, pautar-se por eventuais conceitos que tenham sido historicamente pressupostos (no caso, os conceitos de *renda-produto* e *renda-acrécimo* parecem adequados, haja vista constarem do direito infraconstitucional vigente ao tempo da promulgação da Nova Carta) e, após, persistindo a indeterminação, como de fato acontece, construir o conceito de renda tributável utilizando elementos do ordenamento constitucional de modo a preservar sua coerência.

1.1.2. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

Feitas tais ressalvas e passando à análise da questão colocada – acerca de possíveis elementos constitucionais do *princípio da realização* –, verifica-se que predomina, na doutrina brasileira, a opinião de que há um conteúdo mínimo atribuível para o conceito de renda¹⁰ no nível constitucional e, mais ainda, que a identificação deste conteúdo faz-se indispensável, particularmente em razão do modelo adotado pela Constituição Brasileira: o de distribuição rígida de competências tributárias.

Um dos arautos deste pensamento nos tempos atuais é o Prof. José Artur Lima Gonçalves, para quem o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” não pode ficar à disposição do legislador ordinário, porquanto a Constituição Federal de 1988 serviu-se da técnica de referir-se ao critério material da regra-matriz de incidência tributária para proceder à repartição de competências tributária. Dessa forma, admitir o contrário seria equivalente a permitir que o legislador

10 Como pressuposto metodológico da presente análise não será focado o elemento “proventos de qualquer natureza” e suas acepções, pois se entende que a essência da tributação por este imposto já está compreendida no termo “renda.” A respeito da função da expressão “proventos...”, cf. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza* – O imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 59-67. Para uma análise histórica da expressão, confluindo para sua definição residual como “outros acréscimos patrimoniais não decorrentes do capital nem do trabalho” e para a conclusão de sua prescindibilidade, cf. AMARO, Luciano da Silva. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*: Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 11. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, p. 402-408.

infraconstitucional pudesse bulir com o âmbito das competências tributárias impositivas constitucionalmente estabelecidas¹¹.

Esse entendimento é compartilhado, por Bulhões Pedreira¹², Roberto Quiroga¹³, Roque Carrazza¹⁴, João Francisco Bianco¹⁵, dentre outros brilhantes comentadores do imposto de renda de pessoas jurídicas que, perfilhando linhas similares de raciocínio, apontam para a existência, no Texto Supremo, de um conteúdo fundamental, uma noção mínima do termo linguístico “renda”¹⁶.

O conceito ou, mais propriamente, a noção constitucional de renda deve prezar pela divisão de competências tributárias engendrada pela CF 1988. Assim é que, visando superar a ambiguidade ou imprecisão do termo “renda”, muitos dos comentadores lançam mão da técnica de *conceituação por exclusão*,

11 A lógica é de que o âmbito semântico dos veículos linguísticos adotados pela Constituição, para traduzir regras de competência tributária, não pode ficar à disposição de quem receber a outorga de competência. Segundo o referido autor: “A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de renda por ela – Constituição – pressuposto.” GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*: pressupostos constitucionais. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 170-171.

12 “A intenção dos redatores do CTN parece ter sido ampliar o conceito constitucional de ‘renda e proventos de qualquer natureza’ para nele incluir as transferências de capital. A nosso ver, o CTN não define o conceito constitucional, mas conceito diferente – de ‘acrécimo de poder econômico’. A constitucionalidade dessa definição ainda não foi submetida a qualquer teste.” Cf. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda*: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 110.

13 “[...] no que se refere à regra matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não há campo de liberdade para o legislador federal em vista do sistema rígido de atribuição de competências.” Cf. MOSQUERA, op. cit. (nota 10), p. 77.

14 “[...] há na Constituição Federal *conteúdos semânticos mínimos (noções genéricas)* quer de *renda*, quer de *proventos de qualquer natureza*, a serem obrigatoriamente levados em conta na criação *in abstracto* do imposto em tela.” Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*: perfil constitucional e temas específicos. 2ª ed., rev., ampl. e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 35.

15 “Quando a Constituição estabelece previamente a materialidade a ser tributada, pode ela ser um conceito determinado, definido pelo direito privado, ou um conceito com um certo grau de indeterminação, mas que apresenta um significado mínimo que não pode ser desconsiderado pelo legislador ordinário.” Cf. BIANCO, João Francisco. *Imposto de renda da pessoa jurídica*: uma visão geral. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 318.

16 Acerca da importância elevada do grau de rigidez das regras constitucionais de discriminação de competências tributárias, vide MOSQUERA, op. cit. (nota 10), p. 74-77.

ou seja, cotejam-se todos os demais termos empregados pela CF 1988 na atribuição de competências tributárias para, eliminando eventuais hipóteses de confluência, evitar que o conteúdo atribuído à *renda* conflite com outras noções constitucionais.

Segundo Lima Gonçalves, há diversos conceitos no texto constitucional que tangenciam ou influem no conceito de renda¹⁷. Carrazza envereda pelo mesmo caminho para dizer que os conteúdos semânticos mínimos presentes na Constituição Federal de 1988 permitem inferir que renda é uma grandeza diversa de rendimentos, patrimônio, importação, exportação, propriedade territorial rural etc.¹⁸. A partir da observação desses limites, os autores inferem conceitos mais ou menos precisos para o termo *renda*.

Neste ponto, cabe já uma ligeira observação. Quer nos parecer que a mera identificação das fronteiras intransponíveis pela noção de renda, embora consista num certo exercício de definição (no sentido de “dizer os fins, os contornos”), pouco oferece de conteúdo específico quanto ao que seja *renda*. Tal exercício permite, quando muito, detectarem-se os pontos de efeito negativo (ou inibitório) inerentes à rígida distribuição constitucional de competência, concedendo argumentos para que se sustente, *e.g.*, a intributabilidade de heranças e doações pelo imposto de renda, sob o argumento de que seria materialidade afeta à competência estadual¹⁹, ou que se afaste, por exemplo, um conceito

17 **Faturamento**: mero ingresso, soma dos valores das faturas – não há compromisso com a noção de resultado (positivo ou negativo); **Capital**: investimento permanente, de titulação de um patrimônio – noção estática que não se aproxima da noção dinâmica de renda (que aponta para um período); **Lucro**: (arts. 7º, XI, 172, 173, §4º e 195, I) resultado positivo da atividade empresarial – noção parcial com relação à renda, trata-se de uma espécie do gênero renda; **Ganho**: (arts. 201, §4º e 218, §4º) tem o sentido de ingressos de forma descompromissada da noção de saldo positivo; **Resultado**: (arts. 7º, XI, 20, §1º, 71, VII, 77, §3º, 109, V, 111, §2º, 176, §2º, 195, §8º, 231, §3º, 235, IX e 12, §1º do ADCT) significa a situação terminal de um processo, sem qualificação valorativa relativamente à manifestação de capacidade contributiva; **Patrimônio**: conjunto estático de bens e direitos titulados por uma pessoa; **Fortuna**: sentido semelhante ao de patrimônio. Cf. GONÇALVES, op. cit. (nota 11), p. 177-179.

18 Cf. CARRAZZA, op. cit. (nota 14), p. 35-37.

19 O argumento de conflito de competência é utilizado por Carrazza e Misabel, por exemplo, para declarar uma hipótese de não incidência de IR, em situação que é tratada pela legislação de IRPF como sendo uma isenção e ignorada pela legislação de IRPJ (que considera as doações como renda tributável, por

de *renda-consumo*, por suposta invasão no campo de competência de outros tributos (ICMS, IPI, ISS etc.). Quer se reafirmar com isso que a formulação de uma noção de renda a partir do conhecimento dos limites da competência tributária parece resvalar, inevitavelmente, em um conceito-tipológico (aberto, indeterminado).

Nesse diapasão, Lima Gonçalves restringe-se a apontar *parâmetros mínimos* que ele reconhece serem genéricos e carregados de incertezas (as quais podem levar a abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da Administração Pública) e que constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda²⁰. Tais elementos resumiriam a renda ao:

“(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.”

Em uma primeira leitura, tal definição parece sintetizar a essência da noção de renda apoiada nos *princípios da renda líquida e apuração periódica*²¹ sem grandes limitações conceituais aparentes. Particularmente ao explicitar o item “saldo positivo”, o referido autor destaca que: “renda haverá quando houver sido detectado um acréscimo, um *plus*; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis”²².

Uma tal acepção ampla de *acrécimo* aparenta ser adequada a um conceito constitucional aberto, por ser vasta o suficiente para abrigar diversas das formulações econômico-financeiras de renda discutidos no Capítulo 1 deste trabalho. A leitura singela desta concepção de renda indica, ademais, que não se afasta, de plano, um conceito (a ser definido pelo legislador no exercício da competência tributária) que restringisse a materialidade do tributo à renda consumida ou que a estendesse para

exemplo). Cf. CARRAZZA, op. cit. (nota 14), p. 86. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Imposto “causa mortis” e ganho de capital. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 267.

20 Cf. GONÇALVES, op. cit. (nota 11), p. 179.

21 Princípios esses que são abordados com mais vagar no item 1.2.3. deste Capítulo.

22 Cf. GONÇALVES, op. cit. (nota 11), p. 180-181.

atingir acréscimos patrimoniais decorrentes da mera valorização de ativos ou benefícios derivados da utilização de bens próprios²³.

Ao explicar o que seriam as “entradas e saídas”, não se afigura tão claro se o que o referido jurista denomina de “acréscimos e decréscimos”, “aumentos e diminuições” do patrimônio ao longo do tempo abrangeria também meras mutações de valor de bens detidos pelo contribuinte (*valorizações de patrimônio* ou *ganhos de detenção*)²⁴. E sabe-se que a imposição de um tal limite obstacularizaria a adoção plena do conceito de renda-acréscimo do modelo Schanz-Haig-Simons (*modelo SHS* ou *conceito fundamental de renda*), impedindo a efetivação ampla dos ideais de igualdade e de distribuição ideal da carga tributária conforme o princípio da capacidade contributiva²⁵.

Para atribuir maior detalhamento ao conceito constitucional de renda, predomina na doutrina brasileira (e os exemplos tomados aqui partem das lições de Carrazza, Quiroga e Mariz de Oliveira) a ideia de que o intérprete deve ir além, buscando, nos conceitos de renda historicamente pressupostos²⁶, os elementos essenciais da noção de renda, sugerindo-se, com isso, uma elevação dos conceitos de *renda-produto* e *renda-acréscimo* ao nível constitucional (não, porém, com toda a abrangência que um modelo SHS exigiria²⁷). Carrazza fala que renda são “os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após

o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo”²⁸. Quiroga, de forma semelhante, vale-se das teorias das fontes e do acréscimo patrimonial líquido para descrever a noção constitucional de renda²⁹.

Ricardo Mariz de Oliveira, fundamentando solidamente sua teoria no pressuposto de que a essência do fato gerador do imposto de renda resume-se ao gravamento do acréscimo patrimonial, chega a sugerir que o conceito de *patrimônio*³⁰ teria sido absorvido implicitamente pela definição constitucional de competência tributária³¹. Após mencionar os recursos de interpretação histórica e de interpretação baseada em argumentos linguísticos (neste caso, a perquirição de um sentido substancial à expressão *renda e proventos de qualquer natureza*), Mariz aponta para a predominância do recurso interpretativo que busca o sentido dos termos técnicos empregados pela CF 1988 tal como eles se encontravam no mundo jurídico ao tempo da promulgação do Texto Maior³². Trata-se de método interpretativo válido e aceito pela doutrina e jurisprudência brasileira³³.

23 Ao acurar mais sua proposta conceitual, Lima Gonçalves afirma que “nem todo ingresso é relevante para o conceito de renda – por exemplo, o ingresso decorrente de financiamento ou aumento de capital pelos sócios são totalmente descompromissados com a noção de acréscimo”, aparentando afastar uma noção de *renda-consumo*. Cf. GONÇALVES, op. cit. (nota 11), p. 182.

24 É possível afirmar, todavia, que o referido autor não teria afastado uma noção ampla de acréscimo patrimonial, pois ele se apoia na definição de patrimônio, explicitada por Bulhões Pedreira, no sentido de conjunto de direitos “cujo conteúdo está sujeito a frequentes modificações em razão de *mutação*, acréscimo ou exclusão de elementos” (grifo nosso), e poderia aceitar, portanto, a *mutação patrimonial* (sem acréscimos de elementos novos) como relevadora de uma entrada ou saída para fins do conceito de renda. Cf. GONÇALVES, op. cit. (nota 11), p. 182.

25 Sobre a harmonia do princípio da capacidade contributiva com o modelo SHS, vide item 2.3.2. do Capítulo 1.

26 Vide o item 1.3. deste Capítulo sobre o entendimento do STF acerca dos conceitos historicamente pressupostos pela Constituição Federal de 1988.

27 Sobre tais conceitos de renda e a abrangência demandada pelo modelo SHS, vide itens 2.3.1. e 2.3.2. do Capítulo 1.

28 Cf. CARRAZZA, op. cit. (nota 14), p. 37. O autor usa este “núcleo formador da renda” para justificar a intributabilidade de doações, pois uma tal exação seria insuscetível de enquadrar-se na “noção constitucional de rendimento” – doação seria transferência patrimonial e não renda, pois não é produto do capital e/ou trabalho. Cf. op. cit., p. 87.

29 “Daí porque propomos a definição da palavra ‘renda’ e da expressão ‘proventos de qualquer natureza’ como a *mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus elementos, acréscimos estes originados do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de qualquer outra fonte geradora de riqueza nova.*” Cf. MOSQUERA, op. cit. (nota 10), p. 110. Segundo Quiroga, as justificativas para a assimilação dos conceitos de renda-produto e renda-acréscimo enquanto sinônimos de “somatória de rendimentos”, “rendimento do trabalho” e “produto do capital” são retiradas do próprio texto constitucional (nos artigos 151, inciso II; 153, §2º, inciso II – atualmente revogado; 157, inciso I; 158, inciso I; 201, §5º – na redação original). Cf. op. cit., p. 52-59.

30 Definido pelo Direito Civil (no papel de *direito infraconstitucional pré-constitucional*).

31 Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 54.

32 Sugere que esta orientação, afora ser prevalecente na doutrina e jurisprudência, teria sido incorporada ao Direito positivo pela Lei Complementar nº 95/1998, em seu art. 11, inciso I, alínea “a.” Cf. OLIVEIRA, op. cit. (nota 31), p. 172-173.

33 Nota-se que conceituações que recapitulam os conceitos de *renda-produto* e *renda-acréscimo*, procurando incorporá-los à noção constitucional de renda, deixam entrever, como já adiantado linhas acima, a aplicação de uma *ideologia estática de interpretação jurídica* que, retratando conceitos consolidados ao

No que concerne às situações limítrofes do conceito de renda, uma das principais controvérsias que podem influenciar a moldagem de um princípio da realização no nível constitucional (e o conhecimento de suas formas alternativas de implementação) reside no tratamento dos *ganhos de detenção* (já tangenciado acima). Caso se conclua que a Constituição Federal de 1988 impôs uma barreira à tributação dos ganhos de detenção, dever-se-ia igualmente conceder que o legislador constitucional teria repellido as acepções pertinentes de realização da renda, quais sejam, aquelas que consideram o aumento patrimonial no tempo³⁴.

Diversos juristas renomados como Modesto Carvalhosa³⁵, Alcides Jorge Costa³⁶, Ives Gandra³⁷, Quiroga³⁸, dentre outros, mostram-se

tempo da promulgação da Carta Magna, preza pela segurança jurídica na definição e aplicação dos termos presentes em textos normativos. Conforme se verá na segunda parte deste Capítulo, os conceitos de *renda-produto* e *renda-acrécimo* estão retratados no artigo 43 do Código Tributário Nacional e podem ser considerados prevalentes no contexto da Constituição Federal atual.

34 Com isso, afastada estaria, de pronto, a tributação de ganhos de variação cambial antes da liquidação das operações, e nem se cogitar poderia de tributar a renda econômica obtida no processo produtivo (antes de uma *troca* efetiva no mercado). A respeito dessas formas de tributação, vide também o item 6 do Capítulo 4 deste trabalho.

35 É de se ressaltar que Carvalhosa estava fazendo uma leitura do texto constitucional orientado pelo art. 43 CTN: "Somente é tributável o acréscimo patrimonial quando ele é efetivamente verificável o disponível pelo seu titular. Exclui-se, dessa forma, a simples valorização do patrimônio como fato gerador do tributo, já que esta simples valorização nominal de um determinado patrimônio poderia desaparecer em momentos sucessivos pela desvalorização desse mesmo patrimônio, donde impossível mensurar o acréscimo patrimonial, já que ele não se efetivou e não pode estar disponível pelo seu titular." Cf. CARVALHOSA, Modesto. Imposto de renda. Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional. In: *Revista de direito público*, nº 1, jul-set. 1967, p. 193.

36 "Parece importante esta conceituação inicial pois ela afasta, desde logo, a tributação de renda virtual ou ainda não realizada. Assim, a valorização de imóveis não pode ser tributada senão quando a renda dela decorrente possa ser utilizada, empregada, etc., o que só acontece quando ela deixar de ser virtual e se torna efetiva, como numa alienação de imóvel. Ou, em se tratando de sociedade, através de uma reavaliação, em que a disponibilidade ocorre indiretamente, através das ações que o acionista recebe gratuitamente." COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. (Relatório das XI Jornadas do Instituto Latino Americano de Derecho Tributário). In: *Revista de Direito Tributário*, ano 11, nº 40. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr-jun. 1987, p. 105.

37 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS (Coord.), op. cit. (nota 10), p. 286-291.

38 Embora admita que o imposto de renda seja o único imposto vocacionado a atingir tal mutação patrimonial (ou seja, não haveria uma invasão da competência destinada

contrários a tal forma de tributação, sendo alguns deles enfáticos em afirmar de que tal matéria estaria fora do campo constitucional de competência relativo ao imposto de renda, pois este compreenderia somente a mutação patrimonial que representasse *riqueza nova*, i.e., a entrada de um novo elemento patrimonial. Notadamente no que respeita aos ganhos de detenção de bens imóveis, Ives Gandra alerta para o conflito de competência com IPTU e ITR³⁹.

Todavia, com o devido acatamento, a construção de uma noção constitucional de renda não parece permitir a oposição de uma restrição tão específica. Não se pretende, com esta crítica, encontrar justificativas para opor um modelo de tributação que alcance todos os ganhos de detenção, nem tampouco validar as formas de tributação baseadas em valorização de ativos, tal como atualmente previstas na legislação de regência⁴⁰, mas tão somente explicitar quais vetores constitucionais contribuem para que uma tal restrição se sustente.

Na hipótese da renda decorrente da valorização de ativos, faltariam os elementos de certeza e liquidez, necessários para que se considere realizada essa renda? Ao se admitir o critério de *riqueza nova*, estar-se-ia apontando para alguma acepção específica do princípio da realização e, mais ainda, estar-se-ia constitucionalizando tal acepção? Essas questões parecem mais adequadas à aplicação da legislação a um caso concreto do que propriamente à explicitação dos limites da noção constitucional de renda.

O tema da existência de limites constitucionais ao conceito de *renda-acrécimo* foi amplamente discutido no XI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária⁴¹

a outro tributo), o aclamado professor firma-se no posicionamento de que, para se encaixar na materialidade prevista constitucionalmente, a mutação patrimonial deve decorrer de "trânsito de elementos patrimoniais", deve ser uma "mutação de elementos do patrimônio de uma pessoa" e não apenas a mutação em termos monetários. Em outras palavras, o conceito constitucional abarcaria apenas a *riqueza nova* como materialidade do imposto de renda. Cf. MOSQUERA, op. cit. (nota 10), p. 102-108.

39 Cf. MARTINS, op. cit. (nota 10), p. 290.

40 Conforme será abordado em maior detalhe no item 6.1 do Capítulo 4, a tributação de variações monetárias (regulamentada nos artigos 375 e seguintes do RIR atual) é um exemplo claro de que o conceito de renda tributável pode alcançar o acréscimo patrimonial não decorrente de uma transação de mercado em sentido estrito.

41 Especialmente em razão da pergunta nº 3.1 dirigida a cada um dos expositores: "Existem acréscimos patrimoniais que não se enquadrem no conceito de

e – especialmente quanto à possibilidade de se tributar a valorização de bens do patrimônio⁴² – alguns autores sustentaram a inexistência de competência constitucional para tanto⁴³, invocando, no geral, as mesmas razões de falta de liquidez, incerteza e dificuldades administrativas discutidas no Capítulo 1⁴⁴, ao passo que outros argumentaram haver espaço na noção constitucional de renda para o abrigo de uma concepção lata de renda, ressaltando alguns destes autores, todavia, que a decisão quanto à implementação de uma tal forma de tributação pode depender de reformulação da legislação complementar vigente⁴⁵.

Sem a pretensão de resolver o problema, porque não há solução pronta e fácil para essa questão, o que parece possível sugerir para o direcionamento adequado da discussão é a desvinculação deste tema do nível constitucional.

Não se afigura adequado que o conceito constitucional de renda tenha um nível de especificação tão grande se:

- (i) primeiro, a CF 1988 não oferece subsídios inequívocos que evidenciem sua preferência por um conceito particular de renda (dito de outro modo, não há

proventos de qualquer natureza, referidos no artigo 21, IV, da Constituição Federal?" In: MARTINS (Coord.), op. cit. (nota 10).

42 O que se denomina, nesses trabalhos, como "renda virtual", "renda latente" ou "lucro potencial."

43 Os textos de Gilberto de Ulhôa Canto *et alii* (itens 3.11-13), Antonio Manoel Gonzalez, Carlos da Rocha Guimarães, Gustavo Miguez de Mello, Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Mariz de Oliveira e Ylves José de Miranda Guimarães sustentaram tal posicionamento (mais ou menos nitidamente em alguns casos). In: MARTINS (Coord.), op. cit. (nota 10), p. 34-35; 65-67, 71; 152-153; 231; 286-291; 445-452; 562-563.

44 Embora os argumentos a favor e contra a tributação do acréscimo patrimonial derivado de valorização de ativos já tenham sido adiantados no Capítulo 1, eles são retomados em alguns pontos deste Capítulo para ressaltar que alguns dos dilemas pertinentes a este tema envolvem o confronto de alguns princípios constitucionais (especialmente o conflito potencial entre universalidade e praticabilidade) e também para enquadrar as acepções pertinentes de realização perante os critérios de disponibilidade jurídica, econômica ou nenhuma das duas. Vide, a esse respeito, os itens 1.2.1. e 2.2.2. deste Capítulo.

45 Deste lado colocam-se Hugo de Brito Machado (item 6), José Eduardo Soares de Mello, Luciano Amaro, Wagner Balera e Waldir Silveira Mello. Textos publicados em MARTINS (Coord.), op. cit. (nota 10), p. 259; 336; 402-409; 491-499; 544.

indicação clara da refutação de um conceito de renda que admitisse a tributação de ganhos de detenção); e

- (ii) segundo, outros princípios constitucionais (como a universalidade e a generalidade) apontam exatamente para o contrário, isto é, demandam a imposição de tributação sobre todas as rendas, de todas as pessoas (e qualquer restrição à amplitude reclamada por esses princípios demandaria justificativa clara, com apoio em outro valor ou princípio constitucional).

A noção constitucional de renda deve limitar-se a descrever as propriedades e características gerais do termo *renda*, abdicando-se de constolar algum conceito muito específico ou erigir limitações definitivas que decorram da aplicação, em termos abstratos, de princípios constitucionais específicos⁴⁶.

Os aspectos gerais da noção constitucional de renda retratam o reconhecimento dos princípios da *renda líquida*, da *realização*, da *apuração periódica* e da *monetização da renda*. Até aí se pode chegar na leitura do texto constitucional. Inferir algo além disso é exagero, é sobejar o tema da distribuição rígida de competências e implica obscurecer a delegação dada pela própria CF 1988 ao legislador complementar para o trato da matéria.

1.2. PRINCÍPIOS DETERMINANTES PARA A APURAÇÃO DA RENDA REALIZADA

Consoante já assinalado, a proposta que se desenvolve no presente trabalho é a de limitar a noção constitucional de renda aos seus elementos mais essenciais. Promove-se adiante uma segregação analítica das características reconhecidas como presentes na noção constitucional de renda e passa-se a abordar, então, cada princípio específico da tributação da renda que retrata tais características.

Segundo a exposição aqui sugerida, as propriedades gerais do *conceito constitucional de renda* refletem determinados princípios específicos da

46 Segurança jurídica e praticabilidade, por exemplo, poderiam ser os vetores prevalecentes em alguma situação concreta de ganhos de detenção, para fins de justificar o diferimento de sua tributação para um momento mais apropriado.

tributação da renda, os quais já foram anunciados expressamente por Brandão Machado⁴⁷ e Ricardo Mariz de Oliveira⁴⁸ (renda líquida, realização da renda), bem como retratam outros elementos que costumam ser mencionados como integrantes do conceito de renda (apuração periódica, monetarização), mas que aparentam ser passíveis de enquadramento na categoria de princípios, haja vista traduzirem mandamentos (mais ou menos relativos) de otimização, isto é, diretrizes, que podem ser implementadas de diferentes maneiras pelo legislador, sem que se entenda, com tais variações de implementação, que houve afronta ao conceito constitucional de renda.

Antes, porém, abordam-se rapidamente aqui dois conjuntos de princípios que podem se combinar para contrabalançar a aplicação do princípio da realização em casos concretos, quer enfatizando sua importância (princípios da universalidade e generalidade), quer amenizando-a (princípios da ordem econômica).

1.2.1. UNIVERSALIDADE, GENERALIDADE E PRATICABILIDADE

Dentre os princípios constitucionais que orientam a cognição da noção adequada de renda para fins de tributação, interessa mencionar aqui, por primeiro, os princípios da universalidade e generalidade, cuja admissão na CF 1988 veio explicitada no artigo 153, §2º, inciso I⁴⁹. Mesmo reconhecendo se tratar de princípios fortemente relacionados entre si e que atuam em conjunto quase indissociável, um permitindo a maior plenitude possível do outro, destacam-se especialmente aqui os princípios da *universalidade* e *generalidade* para retomar a discussão quanto aos limites do conceito constitucional de renda e, com isso, inferir a medida adequada que pode ter um *princípio da realização* no sistema tributário nacional.

47 Cf. MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: Conceitos, princípios e comentários (em memória de Henry Tilbery)*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 108.

48 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.) *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 224-226.

49 O referido dispositivo abarca também do princípio da progressividade, tema não abordado aqui por sua menor relação com o princípio da realização.

Como já afirmado algumas vezes neste trabalho, o ideal de distribuição igualitária da carga tributária, orientado pelo princípio da capacidade contributiva, reclama a instituição de uma noção de renda que seja a mais ampla possível (e, portanto, uma base de cálculo igualmente abrangente). Nesse sentido, uma tributação equânime da renda conforme a capacidade contributiva é alcançada fundamentalmente apenas quando todos os cidadãos sejam tributados na totalidade de sua renda disponível⁵⁰.

Assim, a *universalidade* é princípio que demanda a tributação da totalidade dos elementos positivos e negativos que compõem um determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir esse mesmo patrimônio num dado período de tempo⁵¹. Na visão de Carrazza, essa avaliação global, caracterizada pelo alcance ideal de todos os ganhos ou lucros, alinha a tributação da renda aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva⁵².

A seu turno, *generalidade* implica o alcance de todas as pessoas que consumarem o fato gerador do imposto de renda⁵³. Significa tratar todas as situações sob uma norma geral, que seja aplicável a todos os contribuintes sem distinção. Implica tratar igualmente todo e qualquer tipo de renda (ou acréscimo patrimonial)⁵⁴.

Em alguns estudos, as definições dadas para universalidade e generalidade se invertem, mas o importante é que a referência de um ou outro aponte para tributação da totalidade das rendas e da totalidade das pessoas⁵⁵. Em países como a Alemanha, por exemplo, o vocábulo *universalidade* é utilizado para expressar as duas ideias⁵⁶.

50 Cf. LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer – Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1988, p. 167.

51 Cf. OLIVEIRA, op. cit. (nota 48), p. 214.

52 Cf. CARRAZZA, op. cit. (nota 14), p. 66-68.

53 Cf. CARRAZZA, op. cit. (nota 14), p. 65-66.

54 Cf. OLIVEIRA, op. cit. (nota 31), p. 253.

55 Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004, p. 35.

56 O *princípio da universalidade* contém um postulado orientado subjetivamente, no sentido de que todos os cidadãos devem pagar imposto de renda, e um postulado

À amplitude reclamada por esses princípios, contrapõe-se a viabilidade técnica para implementação de tributação com tais atributos. Fala-se assim de um *princípio da praticabilidade*, reconhecido e divulgado também por arguta doutrina nacional. Estribando-se na lição de Regina Helena Costa, podemos dizer que a *praticabilidade* aponta para o conjunto de técnicas que visam viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico. Sua gênese remonta aos cânones fundamentais da tributação que foram anunciados por Adam Smith nos idos de 1776⁵⁷, especialmente o princípio da comodidade da tributação⁵⁸.

O tema já vem sendo explorado há tempos, no Brasil, por Misabel Derzi, que sustenta a presença deste princípio no texto constitucional e destaca sua função como garantidor da efetividade das normas constitucionais⁵⁹. Importa salientar que, do confronto deste princípio com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, normalmente resulta um abrandamento desses últimos⁶⁰. Segundo Alfredo Augusto Becker, ao adentrar no mundo jurídico, o princípio da capacidade contributiva sofre algumas restrições, de modo a se tornar regra dotada de certeza e praticabilidade⁶¹.

orientado objetivamente, no sentido de que o objeto da tributação da renda é o conjunto somado dos rendimentos. Nesse sentido, o *princípio da totalidade* refere-se ao componente objetivo do princípio da universalidade, ou seja, à totalidade dos rendimentos. Cf. LANG, op. cit. (nota 50), p. 168-169.

57 Cf. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53 e 89

58 Formulado nos seguintes termos: "Todo tributo deve ser exigido do modo, ou no momento em que for mais provável a conveniência do contribuinte para pagá-lo." Tradução livre de: *Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it*. SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. New York: The Modern Library, 2000, p. 889.

59 "A praticabilidade não está expressamente em nenhum artigo da Constituição, mas está em todos, porque nada do que dissemos aqui teria sentido se as leis não fossem viáveis, exequíveis, executáveis e não fossem efetivamente concretizadas na realidade; portanto, a praticabilidade tem uma profunda relação com a efetividade das normas constitucionais." Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Princípio da praticabilidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação)*. In: *Revista de Direito Tributário*, ano 13, nº 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan-mar. 1989, p. 175.

60 "Os princípios da igualdade, no sentido de justiça individual, e da capacidade contributiva são abrandados (e frequentemente violados) por meio do princípio da praticidade ou praticabilidade." Grifo nosso. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual*. In: FISHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 264.

61 Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ªed. São

Para os fins deste estudo, basta registrar que, ao avaliar a dimensão da capacidade contributiva (em seu sentido objetivo⁶²), o legislador se depara com manifestações de riqueza, vale dizer, fatos econômicos que demonstram aptidão para concorrer para as despesas públicas. Destarte, na tarefa de definir a base tributável, o legislador se vale de conceitos fornecidos pela Ciência das Finanças, mas, em vista dos limites impostos pelo *princípio da praticabilidade*, ele deve decidir se há condições de adotar tal ou qual conceito em sua integridade, ou se, de outro modo, melhor seria acolhê-lo parcialmente ou deformá-lo⁶³.

Assim ocorre com o imposto de renda, pois, de um lado, o conceito econômico de *renda-acréscimo*, em conjunto com o *princípio da universalidade*, gera um vetor que aponta para o máximo de amplitude na formulação da renda tributável e, de outro lado, o *princípio da praticabilidade* gera um vetor contrário que requer a diminuição do campo de incidência para garantir a exequibilidade da norma tributária.

Como já visto⁶⁴, hipóteses de impasse na aplicação de princípios reclamam uma ponderação quanto às dimensões de peso atribuíveis aos princípios envolvidos na decisão. Neste caso, até que condições materiais favoreçam a implementação de um modelo de tributação baseado, por exemplo, em marcação a mercado⁶⁵, o princípio da realização da renda dificilmente poderá ser orientado para tributar meras apreciações de valor. Nesse diapasão, normalmente se admite que *dificuldades de valoração* ou *problemas administrativos* demandem alguns afastamentos do ideal (deixando-se, e.g., de alcançar a apreciação não realizada)⁶⁶. Não sendo a capacidade contributiva alcançável em sua expressão máxima para a tributação da renda, não se pode exigir que o critério escolhido pelo legislador

Paulo: Lejus, 2002, p. 494-501 (item 132).

62 Contrapõe-se à capacidade contributiva subjetiva, que respeita a um sujeito individualmente, ou seja, refere-se a sua aptidão econômica de contribuir concretamente, de absorver o impacto tributário. Cf. COSTA, op. cit. (nota 57), p. 114.

63 Cf. COSTA, op. cit. (nota 57), p. 114-115.

64 Vide item 1.1.1. do Capítulo 1.

65 Convém ressaltar que um regime de tributação marcada a mercado foi, como visto, recentemente adotado no Reino Unido. Vide item 3.3. do Capítulo 1.

66 Cf. BITTKER, Boris I. A "comprehensive tax base" as a goal of income tax reform. In: *Harvard Law Review*, v. 80, n. 5, mar.-1967, p. 932-933.

para a implementação do princípio da realização corrija essa mitigação provocada pelo *princípio da praticabilidade*.

1.2.2. PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA

Como visto, o princípio da igualdade, norteando-se pela capacidade contributiva, demanda uma tributação da renda apoiada em um conceito amplo (um que alcance a totalidade da renda) e que seja aplicado igualmente a todos os contribuintes. Esse ideal de tributação abrangente, todavia, pode ser moderado em razão de outros princípios, tal como ocorre com o princípio da praticabilidade.

Outros afastamentos do ideal de tributação abrangente da renda podem ser provocados também pela intersecção com princípios relativos à ordem econômica, conduzindo a maneiras diferenciadas de implementação do princípio da realização mediante a permissão de critérios diferenciados de reconhecimento de receitas e despesas, normalmente destoantes do critério *geral e universal* que for adotado para a generalidade dos contribuintes.

Trata-se da manifestação do aspecto indutor das normas tributárias. Tal aspecto se traduz na formulação de normas tributárias com finalidade extrafiscal, normalmente voltadas a provocar intervenção sobre o domínio econômico para atender a algum ou mais dos princípios previstos na Constituição Econômica (CF, artigos 170 e seguintes)⁶⁷. Em outras palavras, a aceitação de uma tal função indutora das normas tributárias implica admitir a existência de normas tributárias cuja finalidade preponderante não necessariamente é de ordem tributária. E, com isso, passa-se a permitir o estabelecimento de diferenças entre contribuintes sem que se tenha como elemento discriminador fundamental o critério da capacidade contributiva.

Assim, uma vez que a legislação tributária adote um critério específico para a concretização do princípio da realização, este deve ser aplicado indistintamente a todas as rendas de todos os contribuintes. Não obstante, mudanças no reconhecimento de receitas podem ser introduzidas em razão de uma intenção do

67 A esse respeito, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

legislador de estimular comportamentos econômicos, eliminar barreiras a ajustes negociais, aumentar a mobilidade laboral etc.⁶⁸.

Exemplo claro de diferenciação do critério de realização pode ser visualizado na adoção excepcional do *regime de caixa* para os contribuintes optantes pelos regimes tributários de lucro presumido ou Simples Nacional⁶⁹. Sendo a regra geral para a tributação das empresas a adoção da *teoria do balanço* ordenada pelo *regime de competência*, a instituição de critério diverso (postergando a tributação para o momento temporal do recebimento da renda) contraria o *princípio da generalidade*, mas atende ao objetivo fundamental de garantir o desenvolvimento nacional (CF, art. 3º, inciso II) e, em certa medida, apoia-se no princípio de tratamento favorecido a empresas de menor porte (CF, art. 170, inciso IX), afora promover indiretamente o princípio da busca do pleno emprego (CF, art. 170, inciso IX).

Iniciativas semelhantes e desvirtuamentos correlatos do critério de realização que é adotado como regra geral (*i.e.*, afastamento do *regime de competência*) aparecem nas mais variadas formas de incentivos fiscais que posterguem o momento temporal de reconhecimento das receitas⁷⁰ ou antecipem a dedução de despesas (*e.g.*, os incentivos que concedem depreciação acelerada de ativos).

1.2.3. MONETARIZAÇÃO, APURAÇÃO PERIÓDICA E RENDA LÍQUIDA

Seguindo a linha exposta nos itens anteriores, de que a CF 1988, na definição do conteúdo semântico mínimo do conceito de renda, limitou-se a enunciar princípios que, por sua natureza, não especificam

68 Cf. BITTKER, op. cit. (nota 66), p. 971-972.

69 Para o regime lucro presumido, cf. Instrução Normativa SRF nº 104/1998 (fundamentada remotamente no art. 45, parágrafo único da Lei nº 8.981/1995), para o regime de Simples Nacional, cf. Lei Complementar nº 123/2006, art. 18, §3º e também Resolução CGSN nº 38/2008 (válida a partir de 2009 – para os períodos anteriores havia vedação expressa prevista no art. 2º, §3º da Resolução CGSN nº 5/2007).

70 Como já mencionado no Capítulo 1, o Decreto-lei nº 1.598/1977 já previu a adoção excepcional do regime de caixa em diferentes hipóteses (todas passíveis de justificação em princípios da ordem econômica). Trata-se dos casos de empreitada ou fornecimento contratado com pessoa jurídica de Direito Público (art. 10, §3º), de vendas a prazo ou em prestações (art. 29), de vendas de longo prazo de bens do ativo permanente (art. 31, §2º), de alienação de bens desapropriados (art. 31, §4º) e de determinadas operações de fusão, incorporação ou cisão (art. 34, inciso II).

o formato definitivo do que seja a renda tributável, abordam-se aqui três dos quatro princípios que parecem defluir do *conceito constitucional de renda*. O quarto elemento do conjunto é o *princípio da realização da renda*, a ser focado no tópico seguinte.

Reafirma-se novamente aqui, portanto, a ideia de que o *conceito constitucional de renda* circunscreve apenas os atributos gerais do que seja *renda* e não oferece um conceito fechado/cerrado. Por essa razão, parece adequado desdobrar tal conceito de renda em seus elementos nucleares, para neles reconhecer o reflexo de determinados princípios. Esses princípios, dada sua natureza, limitam-se a estabelecer fundamentos que dependem da conjunção com outros fundamentos, provenientes de outros princípios, para servir de orientação ao legislador (ou ao aplicador da lei) na determinação conclusiva da renda tributável. O entrelaçamento dos princípios ora abordados oferece os elementos mínimos, que compõem a estrutura mais básica do imposto de renda. Conforme se verá, o reconhecimento de tais princípios impõe-se mesmo na ausência de sua proclamação explícita pela Constituição Federal de 1988.

Encetando a exposição com o princípio da *monetização*, recorda-se que este é um elemento tão evidentemente inerente à concepção de *renda tributável*, que, por vezes, ao ser tomado como pressuposto inquestionável, passa despercebido. Lembramos aqui, à guisa do que já se comentou no Capítulo 1⁷¹, que a perspectiva econômica baseada no *monetarismo* é causa de um dos primeiros cortes na noção mais ampla de renda, pois, sendo infactível tributar as pessoas com base nos níveis subjetivos de bem-estar (*renda psíquica*) – dada a inviabilidade de mensurar monetariamente os elementos psíquicos atrelados à satisfação –, o *princípio da monetização* determina uma simplificação da noção de renda, limitando-a a fatos objetivamente observáveis e mais facilmente mensuráveis.

A despeito desta redução causada pelo *princípio da monetização*, o conceito de renda continua a reclamar a maior monetização possível das situações ensejadoras de renda. Assim, o pagamento de salário

71 Ver item 2.2.1. do Capítulo 1.

em espécie deve ser considerado *renda* para o trabalhador⁷², ainda que a individualização do aspecto monetário dependa da utilização de critérios de aproximação⁷³.

O aspecto da monetização já foi destacado por Romeu Renck como um “postulado” da apuração da renda⁷⁴. Propõe-se aqui a sua classificação como princípio porque ele simplesmente reclama a monetização prévia das relações, para que essas estejam aptas a servir de substrato para a tributação. Não se trata de regra que obriga a uma decisão. A *monetização* simplesmente preconiza um estado ideal de coisas que pode ser implementado em diferentes graus. Tanto é assim que diversas situações, que poderiam ser traduzidas em termos monetários e tributadas na forma de *renda imputada* (tais como serviços prestados a si próprio, valor locativo de imóvel próprio etc.), normalmente escapam da tributação pela simples falta de critério objetivo de monetização⁷⁵. Renato Renck aponta a falta do

72 “O próprio *princípio da igualdade* sinaliza neste sentido, ou seja, impõe que as retribuições em espécie venham gravadas por meio de IR, do mesmo modo que as obtidas em dinheiro. [...]”

Os *rendimentos em espécie* pressupõem, em primeiro lugar, o recebimento de um benefício não-consistente em moeda de curso forçado. Ademais, por força do *princípio da capacidade contributiva*, devem ser economicamente avaliáveis.” Cf. CARRAZZA, op. cit. (nota 14), p. 79 e 81.

73 Como acontece no caso da incorporação, à remuneração do beneficiário, de parcela do valor do veículo concedido pela empresa e que tenha utilização mista (serve na atividade operacional e no uso particular do beneficiário). Cf. Parecer Normativo Cosit nº 11/1992.

74 “Quando um agente utiliza os serviços contidos num bem, *v.g.*, comer, usar roupa, tomar um táxi, etc., efetivamente está consumindo renda no sentido concreto de fruição de serviço. Mas a economia não tem medida para quantificar a satisfação decorrente deste ato de consumo, e, por isso, adota como forma de medida econômica o valor dos bens que estão na origem do fluxo destes bens. Aqui se está diante de um verdadeiro postulado, uma vez que, não havendo forma de medir economicamente a satisfação de cada um em particular, adotou-se um mecanismo que possibilita calcular o valor da renda consumido: o valor da renda consumida é o valor em moeda que está na origem do fluxo. Vale dizer, em outros termos, é o seu custo de aquisição.” Cf. RENCK, Renato Romeu. *Imposto de renda da pessoa jurídica*: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo: uma proposta de interpretação sistemática do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 108.

75 Quanto ao exemplo do valor locativo de imóvel, vale notar que a legislação brasileira prevê isenção nas hipóteses em que o imóvel (para ser mais exato, “prédio construído”) seja ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau (cf. art. 39, IX do RIR/99). Porém, pode-se

elemento de *troca no mercado* (como sinônimo de *realização*) para que tais situações sejam alcançadas pela tributação⁷⁶. Como se vê, os *princípios da monetarização e realização* podem causar entrechoques, a serem antecipados e resolvidos pelo legislador na definição da base tributável.

Passando a discorrer sobre o *princípio da apuração periódica*, anota-se que este é também um elemento inafastável do conceito constitucional de renda, sendo praticamente impossível falar-se de *renda* como sinônimo de *acréscimo patrimonial* sem que se tenha em mente uma dimensão temporal para comparar o patrimônio no início e no fim deste período. Segundo Mariz de Oliveira, este elemento do conceito de renda figura como corolário do *princípio da universalidade*⁷⁷.

Normalmente se pondera que o ideal seria que este período coincidissem com o tempo de vida de uma pessoa⁷⁸, pois, com isso, evitar-se-ia o inconveniente de se tributar indevidamente os resultados positivos de caráter meramente transitórios. Todavia, razões mais preponderantes, sobretudo de ordem prática,

falar de uma *renda imputada* nas demais hipóteses de cessão gratuita (cf. art. 49, §1º do RIR/99) – renda esta cujo valor, na falta de elemento monetário objetivo, foi fixado em 10% do valor venal do imóvel.

76 "Com isso se finca uma conclusão importante: a circulação econômica – que caracteriza troca patrimonial – é o ponto culminante da medição da produção de renda. Sem que ocorra a medição, não há condições de estabelecer a produção de renda nova. Começa a surgir neste contexto o princípio jurídico e contábil da realização de um recurso novo, que, para ser incluído no âmbito da renda como coisa nova, requer a circulação econômica. Aqui já se identifica o núcleo fundamental que irá orientar o critério de concretização material da renda; a troca no mercado, que se denomina realização." Cf. RENCK, op. cit. (nota 74), p. 109.

77 "A propósito, note-se que o princípio da universalidade, estando expresso na Constituição, induz necessariamente a uma consequência que está implícita nele. [...] Essa consequência é a periodicidade da incidência do imposto de renda, pois logicamente não há como proceder a uma apuração universal de aumento patrimonial sem referi-la a um determinado momento do tempo, o qual deve ser estabelecido pela lei ordinária.

Melhor dizendo e explicitando, a *periodicidade* não é propriamente um quarto princípio que estaria implícito na Constituição, autônomo do princípio da universalidade, mas é uma consequência, decorrência ou faceta implícita deste, uma espécie de subprincípio [...]. Grifo nosso. Cf. OLIVEIRA, op. cit. (nota 31), p. 263.

78 Cf., por todos, ARNOLD, Brian J. *Timing and income taxation: the principles of income measurement for tax purposes*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1983, p. 121. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18ª ed. Köln: Otto Schmidt, 2005, p. 225 (§9, 44).

demandaram que a apuração da renda (ou mesmo dos resultados de um negócio ou atividade) fosse dividida e demonstrada em períodos temporais menores. Não necessariamente este período deveria ser anual, porém, conforme ministra Misabel Derzi, em leitura de obra de Freitas Pereira, a regra anual foi adotada universalmente em razão de diversos fatores, que podem ser resumidos na preferência pelo ciclo sazonal de estações como critério adequado para a apuração e comparação de resultados⁷⁹.

Tratando-se de um corte artificial na apuração da renda, a *apuração periódica*, quando aliada a um critério de *realização* baseado em *trocas de mercado* (e não em *acréscimo de valor*), causa os problemas citados no Capítulo anterior, dentre os quais se destaca o *efeito de acumulação de valor*⁸⁰. Para sanar tais imperfeições de um regime de *apuração periódica*, faz-se premente a adoção de medidas de ajustes intertemporais (como a compensação de prejuízos, a dedução de créditos incobráveis etc.). Misabel Derzi reclama ainda a adoção do *princípio da imparidade* na área tributária, como medida de proteção do

79 "Explica Freitas Pereira que a regra anual foi universalmente adotada, em razão dos seguintes fatores:

- o período não pode ser tão curto, que seus resultados não sejam significativos, nem tão longo que impeça sua renovação;
- a duração do período deve permitir a comparação entre exercícios sucessivos;
- o período deve integrar um ciclo completo de estações, de modo a neutralizar influências sazonais. E conclui:

'a adoção de uma base anual para a elaboração das contas preenche estes requisitos e reflete o juízo de uma longa experiência segundo a qual o ano nem é demasiado longo nem demasiado curto e, além disso, projeta o ritmo normal em que se desenvolve a vida econômica e social, toda ela marcada pelo ciclo de estações.' (Cf. A periodização do lucro tributável. Lisboa. Centro de Estudos Fiscais, 1988)." Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Pressupostos da periodização anual. In: BALEIRO, op. cit. (nota 19), p. 325.

80 Ver item 2.5. do Capítulo 1. O efeito de *bunching* ou *telescoping of income* ocorre quando itens de receitas são incluídos num determinado período fiscal no qual a realização (troca no mercado) tenha acontecido, embora esta receita tenha se acumulado ou tenha sido "ganha" durante mais de um ano. O principal problema é que, com esta acumulação em um único período, mais tributo deverá ser pago do que se essas receitas fossem alocadas corretamente aos anos em que elas foram ganhas. Cf. ARNOLD, op. cit. (nota 78), p. 60.

patrimônio da empresa e, portanto, de apuração correta da renda tributável⁸¹. Este assunto será comentado no Capítulo 3⁸².

Quanto ao *princípio da renda líquida*, destaca-se que ele reflete o ideal de que o imposto de renda afete apenas o acréscimo patrimonial real, isto é, retrata um mandamento para que sejam considerados, dentro do respectivo período de apuração, os valores despendidos para produção de novos ingressos⁸³. É esta uma das ideias centrais fixadas no conceito de renda formulado por José Lima Gonçalves⁸⁴.

Uma definição simples deste princípio é dada na obra de Tipke e Lang⁸⁵: o princípio da renda líquida exige a consideração dos fluxos negativos de patrimônio para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Isso porque tais “efluxos” diminuem a capacidade contributiva. Essencial é que o imposto de renda alcance apenas rendimentos líquidos, concretizando, assim, o conceito de renda alinhado com a teoria do acréscimo patrimonial líquido. Vale dizer, o princípio da renda líquida demanda a apuração da capacidade contributiva com consideração das medidas de acréscimo e decréscimo de patrimônio⁸⁶.

81 “Como a periodização é um corte feito em uma atividade econômica ininterrupta – sendo a regra da continuidade da exploração um princípio contábil e de Direito Comercial universal –, dela resultam outras regras tecnicamente necessárias e reconhecidas pelos ordenamentos jurídicos em geral, tais como a uniformidade ou permanência de métodos utilizados; a especialização dos exercícios; a identidade entre o balanço de abertura de um exercício e o balanço de encerramento do exercício anterior; a cautela ou não paridade de tratamento entre lucro e prejuízo e a dedutibilidade dos prejuízos acumulados em períodos anteriores.” Grifo nosso. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Justiça prospectiva no imposto sobre a renda. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*, v. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 59.

82 Ver item 3.4.3. do Capítulo 3.

83 Cf. OLIVEIRA, op. cit. (nota 48), p. 224.

84 A definição que ele dá para o conceito constitucional de renda demonstra claramente os princípios da *renda líquida* e também da *apuração periódica*. Conforme se comentou no item 1.1.2. deste Capítulo, para Lima Gonçalves, renda é o “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.”

85 Cf. TIPKE; LANG, op. cit. (nota 78), p. 228-229 (§9, 54).

86 O problema que decorre da intenção de se impor uma tributação igualitária, que apure a capacidade contributiva com base no princípio da renda líquida, é o de que a legislação do imposto de renda não aborda o acréscimo patrimonial líquido de maneira absolutamente universal, sem impor modificações de normas indutoras. Ou seja, algumas limitações/proibições de dedutibilidade de despesas,

Aliando-se o *princípio de renda líquida* ao de *apuração periódica*, obtém-se a diretiva para que sejam justapostas, dentro de um mesmo período, certas receitas e despesas. Todavia, seguindo além desta definição, parece possível inferir que não são quaisquer receitas e despesas que devem ser segregadas dentro de um período, mas sim as receitas e as despesas que se relacionam. Dessa composição de elementos positivos e negativos correlatos decorre o chamado *enfoque na apuração periódica*, aplicado ao princípio da realização para que ele atenda ao *emparelhamento* (de receitas e despesas), tema esquadrihado no Capítulo 3⁸⁷.

1.2.4. REALIZAÇÃO DA RENDA

Concluindo a exposição acerca dos quatro princípios que, consoante proposto, compõem o conceito constitucional de renda, chega-se, enfim, ao princípio da realização da renda, perquirindo-se, principalmente, se haveria algum requisito constitucional que demandasse a preferência por um evento/critério específico de realização. Nesse particular, retoma-se a afirmação feita no Capítulo anterior – de que ao *princípio da realização* caberia tal denominação, pois tal espécie normativa congrega meramente uma diretriz (de que a renda seja tributável quando concluídos e puderem ser considerados permanentes os eventos que a deflagram) concretizável em diferentes graus (mediante a escolha potencial de eventos como valorização, ocorrência da atividade econômica prestacional, pagamento, consumo etc.) – procurando-se checar sua validade.

A elevação deste princípio ao nível constitucional é confirmada, na doutrina, por diferentes autores que o mencionaram como um dos aspectos essenciais do conceito de renda. Humberto Ávila, por exemplo, em trabalho recente, aponta a exigência de que a capacidade contributiva seja graduada segundo a capacidade econômica, destacando que o substrato econômico de renda pressuposto pela

por exemplo, podem contrariar o princípio da renda líquida, se atenderem à realização de objetivos preconizados por outros princípios (da ordem econômica, por exemplo). Cf. TIPKE; LANG, op. cit. (nota 78), p. 224-225 (§9, 43).

87 Vide item 3.2.2. do Capítulo 3.

CF 1988 limita-se às atividades relacionadas que sejam indicativas de expressão econômica, de forma que a "capacidade produtiva não deve ser tributada, mas somente a riqueza *efetivamente percebida*"⁸⁸. Roque Carrazza, também enfocando apenas as premissas básicas extraídas do texto constitucional, defende ser imperativo que a renda tributável esteja *disponível* para seu titular, isto é, que nada lhe obste o uso ou a destinação, e, mais adiante, arremata: "não sendo dado ao legislador federal mandar tributar a renda potencial, isto é, ainda não *realizada*"⁸⁹.

Ao fazer uma análise dos princípios aplicáveis ao imposto de renda, Mariz de Oliveira salienta a presença do chamado *princípio ou regime de competência dos exercícios ou períodos-base*, ponderando que a falta de sua explicitação no texto constitucional não deve impedir seu reconhecimento como princípio⁹⁰. Considerando-se o alerta feito por ele de que a expressão "regime de competência" é ambígua, uma vez que não esclarece qual o critério válido para atrelar receitas e despesas ao período competente⁹¹, pode-se dizer que o princípio por ele visualizado na CF 1988 é o mesmo que aqui se convencionou chamar de *princípio da realização*.

No entanto, dizer que a Constituição Federal exige que a *renda* seja *disponível, realizada, percebida* para, só então, ser tributada não parece implicar a pressuposição de algum critério particular para a realização e significa, tão somente, uma exigência de segurança na apuração da renda tributável, ou melhor, que a tributação deve alcançar

88 Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 161.

89 Cf. CARRAZZA, op. cit. (nota 14), p. 40-41.

90 "E, descendo ainda mais um degrau, para agora ter como objeto ainda menor o imposto de renda da pessoa jurídica (nível 4), está ele sujeito ao chamado "princípio ou regime de competência dos exercícios ou períodos-base", o qual não se aplica ao outro objeto menor, que é o imposto de renda da pessoa física. [...]"

Em primeiro lugar, a localização topográfica de uma disposição constitucional ou legal, sob um determinado título ou denominação de alguma divisão do texto constitucional ou legal, não é necessariamente relevante para se determinar se estamos ou não frente a um princípio ou norma." Cf. OLIVEIRA, op. cit. (nota 31), p. 238.

91 "A expressão "regime de competência" é ambígua, pois requer um elemento referencial para se determinar a que período "compete" uma determinada mutação patrimonial, seja esta positiva (receitas), seja negativa (custos, despesas)." Cf. OLIVEIRA, op. cit. (nota 31), p. 316.

situações concretizadas, concluídas e definitivas na órbita do Direito. Até esse ponto se pode falar de um *princípio da realização*, pois não se compromete a apuração da renda a nenhum critério específico⁹².

À legislação infraconstitucional cabe a tarefa de escolher especificamente qual o critério de realização mais adequado em vista das condições financeiras dos contribuintes, das atividades econômicas enfocadas e, bem assim, em razão de elementos conjunturais do sistema jurídico. Quanto às pessoas físicas, por exemplo, preferiu a legislação tornar mais imperativa a aplicação do princípio da realização, elegendo como ato deflagrador da aquisição da renda o recebimento em dinheiro (ou em bens)⁹³. Com isso, dentre os diversos eventos possíveis para a concretização do princípio da realização (fechamento do contrato, desenvolvimento e conclusão da atividade econômica etc.), escolheu-se o ato de *recebimento* por ser o que oferece maior certeza quanto à verificação concreta do ganho tributável.

Em termos teóricos, é possível afirmar que o princípio da realização é uma diretriz geral de alocação temporal dos ingressos (receitas) e egressos (despesas), que procura atribuir tais elementos ao período-base em que são verificados os fatos substanciais que os geraram (*condição de materialidade*) sempre e quando exista um certo grau de objetividade na sua mensuração (*condição de objetividade*) e segurança na sua concreção (*condição de prudência*)⁹⁴.

Uma excelente síntese do princípio da realização foi dada pelo saudoso Bulhões Pedreira, para quem o *princípio da realização do lucro* se caracteriza pelos seguintes elementos⁹⁵: (a) sua conversão em direitos que acresçam ao patrimônio da empresa, (b) processamento

92 Atribuir conteúdo específico ao princípio constitucional de realização pode se revelar desastroso. Ver a esse respeito a dificuldade que se enfrentou nos E.U.A. em razão de se ter considerado (durante muito tempo) como prevacente a decisão dada em *Macomber*, atribuindo-se aspecto constitucional aos requisitos de realização e separação. Vide a esse respeito o item 3.2. do Capítulo 1.

93 Cf. MACHADO, Brandão. Imposto de renda. Ganhos de capital. Promessa de venda de ações. In: *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 11/12. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1992, p. 3.201.

94 Cf. VÉRON, Alberto Víctor. *Estados Contables y Libros de Comercio*. Buenos Aires: Depalma, 1976, p. 196-197, *apud* BATALHA, Wilson de Souza Campos. *A Lei das S.A. e o imposto de renda*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 31.

95 Cf. PEDREIRA, op. cit. (nota 12), p. 279.

desta conversão mediante troca no mercado, (c) cumprimento, pela empresa, das obrigações que decorrem dessa troca, e (d) mensurabilidade e liquidez dos direitos recebidos na troca.

É de se notar que os elementos "c" e "d" descritos por Bulhões Pedreira são, em grande medida, equivalentes às condições de materialidade e objetividade discutidas por Víctor Véron (valendo acrescentar ao item "d" de Bulhões o requisito de certeza no recebimento do valor). O elemento "a", que pode ser visto como mera decorrência de "c", parece atender ao requisito de segurança (*condição de prudência*), pois o acréscimo de direitos ao patrimônio é aquele que tenha os atributos de incondicionalidade e definitividade. Assim, é de se sublinhar, na ponderação de Bulhões Pedreira, a importância do elemento de *troca* (item "b"), que permite concluir que não bastaria a execução de atividades econômicas geradoras de renda (*e.g.*, a produção de uma mercadoria demandada pelo mercado); seria necessária também a presença de uma transação de mercado, no sentido da efetivação de um negócio jurídico que tenha como objeto o cumprimento de uma obrigação com conteúdo econômico (trata-se da prestação, *e.g.*, de entregar a mercadoria) em troca de direitos de conteúdo patrimonial (trata-se da contraprestação, *e.g.*, pagamento em dinheiro ou em bens).

A extensão do elemento de troca e, bem assim, uma discussão mais aprofundada quanto aos demais elementos do *princípio da realização* serão objeto de tópico específico do Capítulo seguinte⁹⁶. Por ora, basta adiantar que a exigência do elemento de *troca* não é capaz, por si só, de afastar um modelo de tributação abrangente de renda (*i.e.*, um que alcançasse também os ganhos de detenção, observáveis por marcação a mercado). Isso porque o elemento *troca* também é ambíguo e comporta um certo grau de indeterminação. Assim, uma tributação de ativos marcados a mercado também seria capaz de atender ao elemento *troca*, pois, em vez de se basear nas *trocadas* efetivamente realizadas pela empresa (transações de mercado em sentido estrito), utilizaria informações decorrentes de *trocadas* realizadas entre terceiros (transações de mercado em sentido amplo).

96 Vide item 3.3. do Capítulo 3.

Novamente se ressalta, contudo, que a definição do formato final do que seja a *renda tributável* é tarefa incumbida ao legislador complementar. Para tanto, deve-se completar a análise feita até aqui com os limites impostos pelo CTN ao conceito de renda e, da mesma forma, ao princípio da realização.

É bem verdade que a Suprema Corte vem consagrando o entendimento de que a CF 1988 se ampara em conceitos historicamente pressupostos e que o CTN oferece ao intérprete a indicação de que relevantes são os conceitos de *renda-produto* e *renda-acréscimo*. Porém, essa perspectiva estática de interpretação não deve chegar ao ponto de solidificar no Texto Maior eventuais restrições dadas a esses conceitos pelo próprio CTN, sob pena de tornar inócua a delegação conferida pelo art. 146, III, "a", da CF⁹⁷. Se o CTN, conforme se verá adiante, impede atualmente a tributação de *ganhos de detenção* (restringindo o alcance da *renda-acréscimo*), não parece adequado cristalizar tal obstáculo também no texto constitucional, pois isto trairia a intenção do legislador constituinte de atribuir a outro nível de discussão legislativa (o da elaboração de leis complementares) a tarefa de lapidar o conceito de *renda-acréscimo*, alargando ou restringindo-o.

1.3. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA CONFORME A VISÃO DO STF

Finalizando a análise constitucional, não se pode passar ao largo do entendimento que o Supremo Tribunal Federal apresenta acerca do tema. Assim, realçam-se, neste item, algumas das principais

97 Nos contextos das Constituições Brasileiras anteriores, em que não se identificava atribuição idêntica, poder-se-ia concluir que a Constituição teria adotado plenamente e de maneira definitiva o conceito dado pelo "direito infraconstitucional pré-constitucional." No sistema atual, entretanto, conclusão igual à de Carvalhosa não parece ser mais possível. Ao discorrer sobre o conceito de renda à luz da Constituição de 1967, Carvalhosa toma o conceito fornecido pelo CTN, de que apenas rendas obtidas a título oneroso são tributáveis, e enxerga tal conceito com inserto no nível constitucional: "Portanto, do art. 22, IV, da nova Constituição, não se pode inferir a ampliação da incidência tributária aos acréscimos patrimoniais a título gratuito, mantida que foi a denominação do imposto constante das anteriores cartas, sob cuja vigência prevaleceu inquestionável o conceito oneroso da renda tributável." Cf. CARVALHOSA, op. cit. (nota 35), p. 191-192.