

# APONTAMENTOS SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IRPF

*Charles William McNaughton*<sup>1</sup>

## 1. Introdução

Por que após cinquenta anos após a vigência do Código Tributário Nacional, tratar de um tema tão debatido como a hipótese de incidência do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR? Creio que ainda existem desafios a serem superados sobre o tema que merecem nossa reflexão.

A título de exemplo, costuma-se repetir o Código Tributário Nacional e assinalar que a hipótese de incidência do IR é a disponibilidade jurídica e econômica da renda e proventos de qualquer natureza. Mas, quando assim se diz, emprega-se o signo “renda” para indicar uma variação patrimonial experimentada em um período de tempo? Em que sentido se pode assinalar que essa variação é disponível ou indisponível? Ou será que a “disponibilidade” alcança a renda entendida como os pequenos acréscimos experimentados em diferentes situações econômicas? Neste caso, seria a renda mesmo o objeto da disponibilidade ou o rendimento? Há diferença entre “renda” e “rendimento”?

---

1. Pós-Doutorando pela USP. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP.

Indo por essa linha, a disponibilidade jurídica ou econômica da renda e proventos é a própria hipótese de incidência? Ou seu critério temporal? Não seria o critério temporal desse imposto o período de apuração? Ou o último instante do período de apuração? E como esses marcos temporais se relacionam com a disponibilidade jurídica ou econômica?

Pensando ainda mais sobre a disponibilidade: qual a relação entre o ser disponível e a liquidez? Um contribuinte ganha um bem como prêmio, há disponibilidade? Ou apenas na alienação? E juridicamente adequado que o tributo incida sobre a permuta? E sobre o bem adquirido por preço abaixo do mercado?

E a renda, mesma, seria um acréscimo patrimonial? Ou um mero produto do capital e do trabalho, como defendem alguns?

Recentemente tive a oportunidade de refletir esse tema no meu livro “Curso de IRPF”, lançado em 2019 pela Editora Noeses. Esse pequeno artigo vem discutir algumas reflexões que me detive quando elaborei tal estudo, especialmente, as voltadas ao núcleo da incidência do IRPF, sempre baseado nos pressupostos do constructivismo lógico-semântico.

Para tanto, buscaremos sustentar que é possível indicar o alcance e os limites de um conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”; trabalharemos o critério material do imposto; em seguida o critério temporal; e, finalmente, examinaremos, um pouco, o critério espacial do imposto.

## **2. Algumas palavras sobre método e interpretação.**

Nos últimos anos, houve nítida mudança no modo em que enxergamos a função da interpretação. As obras do constructivismo lógico semântico bem o escancaram: a interpretação não pode mais ser vista como a extração do sentido do texto, no sentido de que o hermeneuta revela um sentido latente e descoberto a partir da aplicação de métodos, mas deve ser encarada como um labor de construção, em que o aplicador normativo, fundindo seus horizontes culturais com aquele

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

conjunto de signos estampados nos suportes físicos jurídicos, atribui sentido ao texto.

Essa mudança de paradigma gera algumas novas indagações àquele que toma o direito positivo como objeto de suas investigações. Se a interpretação é construção, quais os limites do intérprete? E – pensando agora no objeto deste artigo - se interpretar é “construir”, então é possível assinalar que “existe” um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza no texto constitucional, ou se trata de um texto que será “construído” por cada autoridade competente?

A resposta inevitável à última pergunta, de que uma expressão como “renda e proventos de qualquer natureza” – e tantas outras dos textos legislativos - não tem seu sentido “grudado” no texto constitucional, mas uma significação atribuída pelos seus intérpretes gera uma terrível inquietação: estaria o direito condenado a um solipsismo irracional, no sentido de que cada um interpreta como quer?

É esta última pergunta que pretendo me deter no presente item. Quais as armas que em pleno século XXI um estudioso do direito pode utilizar contra um realismo jurídico radical, que outorga poder interpretativo absoluto ao aplicador?

Para responder a essa pergunta, primeiro gostaria de enunciar algumas ponderações.

A primeira é que o direito está no campo do dever-ser. Portanto, o direito cuida de condutas permitidas, proibidas e obrigadas, de modo que essas condutas são prescritas e não, meramente, descritas.

Desta, infere-se uma segunda assertiva: o dever-ser se volta ao campo das condutas possíveis e, portanto, pode haver um abismo entre o que deve ser e o que é. Mas, o abismo entre o que é e o que deve ser não torna inválido aquilo que deve ser. Em outras palavras, se uma norma N é descumprida, isso não significa que tal norma não exista ou perca sua validade.

Da afirmação, acima, ainda pode-se agregar uma terceira: se uma norma jurídica abstrata N dever ser aplicada de determinada maneira, ou seja, se o direito obriga que uma autoridade aplique certa norma N, isso não significa que tal autoridade aplicará tal norma. De fato, estando toda norma no campo da conduta possível, o próprio dever se aplicar certa norma também radica na esfera da possibilidade, não havendo garantias fáticas de que certa norma N geral e abstrata irá se concretizar.

E, por fim, uma quarta afirmação, que é corolário das frases acima: o fato de que uma autoridade deixou de aplicar certa norma N, não significa que N não deva ser aplicada. Em outras palavras, a validade de uma norma N independe de sua aplicação pela autoridade cabível.

As assertivas, acima, se acatadas, afastariam o modo de se ver o direito de um realismo jurídico que funde a norma jurídica geral e abstrata à norma individual e concreta, ou que predica que o direito é aquilo que o aplicador diz que é. A frase “o direito é o que o aplicador diz que é” é dissolvida justamente porque o “direito não é”: o direito “deve ser”. E a raiz do dever-ser, que é o valor, independe de uma realização concreta: o valor não se esgota no objeto.

A título de exemplo, por tal prisma, o fato de uma decisão do Supremo Tribunal Federal deixar de aplicar o princípio da tipicidade fechada, por exemplo, não significa que tal primado deve deixar de ser observado. Significa, apenas, que, em uma situação concreta, um dever ser não se realizou.

É claro que poderemos indagar: qual o sentido prático de se sustentar que uma certa norma jurídica deve ser aplicada em nosso sistema jurídico se tal comando é insistentemente repellido pelos tribunais?

Em um olhar que pensa por dentro da Ciência, o sentido prático de se afirmar que uma norma N deve ser aplicada ainda que sua aplicação venha sendo rejeitada pelos tribunais tem que ver com o método. O cientista possui textos à disposição e sua missão é atribuir-lhes sentidos a partir de

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

um percurso controlável de modo intersubjetivo. Afirmar que certa norma compõe um feixe tido como relevante ao estudo dependerá das regras previamente escolhidas para identificar seu objeto de estudos.

Se o método aplicável é o de acatar, integralmente, as interpretações do Poder Judiciário, então o cientista descreverá, apenas, normas efetivamente concretizadas pelo aplicador.

Do ponto de vista metodológico, sem aspirações axiológicas, não vejo problemas na estratégia científica acima. Haveria nele, pelo contrário, claras vantagens: aproximaria a ciência do campo pragmático, atribuindo-se ao discurso científico uma utilidade clara.

Creio, porém, que outros métodos também são justificáveis.

Por exemplo, se nosso direito positivo parte da ideia de separação de poderes, tal como o artigo 2º da Constituição o prevê, se parte da ideia de autodeterminação do povo, de tal sorte que a legislação – na medida em que é emanada pelo Congresso Nacional que é tido como a Casa do Povo - é um marco a ser observado pelos magistrados - o que é inerente à sintaxe do direito brasileiro - então, um método científico que opte pela interpretação jurídica que considere outros influxos além das decisões judiciais, também tem o seu sentido: implica, apenas, uma delimitação mais abrangente do objeto do que o de um realismo mais radical.

Por esse outro método, o trabalho da ciência não é simplesmente descrever o direito visto a partir dos tribunais, mas também descrever normas que pertencem ao sistema jurídico e *devem ser* aplicadas pelas variadas cortes, do Poder Judiciário e pelo Poder Administrativo.

Para este método, aquelas assertivas (1) o direito está no plano do dever-ser, (2) o dever-ser não se confunde com o existir, (3) o dever ser lida com condutas possíveis, (4) condutas possíveis podem ser violadas, (5) a violação da conduta possível prescrita pelo direito não significa que a norma que prevê

tal conduta perca sua validade (6) há normas que devem ser aplicadas pelos tribunais, (7) o dever de um tribunal aplicar uma norma não significa que tal Corte irá aplicar tal norma e (8) a não aplicação de uma norma por um tribunal não implica que tal norma não deva ser aplicada, ficam totalmente em pé.

Agora, retornemos à questão da interpretação. Se o intérprete e o aplicador constroem o texto, qual o sentido de assinalar quem um tribunal deve aplicar uma norma? Não é o tribunal que cria a própria norma a ser por ele aplicada?

Sobre essa metáfora da construção, gostaria de radicalizar a metáfora comparando a aplicação da norma a uma obra de construção civil. Se há a construção de uma casa, de um prédio, não há dúvida que a concretização do projeto dependerá daqueles que, literalmente, colocam a mão na massa, transformando a abstração de um projeto arquitetônico, ou de cálculos de engenharia, em uma construção concreta.

Mas, os que constroem obras com um mínimo de complexidade não partem de sua própria vontade, sem uma ordenação prévia. Se não se seguir o projeto, intelectualmente, concebido, se não forem observadas as diretrizes dos engenheiros, como levantar um prédio, um estádio de futebol ou uma ponte com um mínimo de segurança?

A metáfora da construção, portanto, se levada a suas últimas consequências, não significa um isolacionismo do aplicador do direito. Em termos de teoria da linguagem, podemos sustentar esse caráter intersubjetivo da interpretação em diferentes vertentes.

No dialogismo, é possível verificar que todo enunciado é uma resposta social a outros enunciados<sup>2</sup>. Há um jogo de refutação e acatamento entre enunciados, que se respondem mutuamente. E o enunciado pretende ser acatado por outros, esse é seu desejo fundamental. Portanto, há um caráter

---

2. FIORIN, José Luiz. *Introdução ao Pensamento de Bakhtin*. São Paulo: Contexto, 2016, p. 27.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

coletivo no ato de se comunicar, no ato de interpretar e responder decisões, que transcendem o próprio sujeito.

Na teoria de Peirce, lembramos, ainda, que o símbolo é caracterizado por exprimir uma lei que associa o *representamen* – suporte físico – ao objeto. Essas leis são compartilhadas de sorte que o símbolo tem uma força motriz sobre o intérprete<sup>3</sup>.

O fenômeno linguístico, em outras palavras, é cultural. Podemos interpretar e construir sentidos aos textos constitucionais, mas assim o fazemos *guiados* por nossa situação hermenêutica, a que estamos culturalmente condicionados.

Se assim é, tenho para mim que o cientista pode buscar atribuir sentidos aos textos constitucionais, observando, entre outros fatores, o aspecto dialógico do direito, demonstrando que certo texto normativo, inserido em determinado contexto cultural, tem a aptidão de comunicar o sentido x ou y, de acordo com uma lei que demarca o aspecto simbólico do signo. É esse nosso esforço no próximo item para tratar do signo “renda e proventos de qualquer natureza”.

### 3. Do Critério Material do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

A premissa que partimos desse item, ancorados nas conclusões estampadas nas reflexões anteriores, é que é possível reivindicar um conceito constitucional da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, indicando certo sentido de seu alcance.

As bases teóricas e linguísticas dessa reivindicação foram expostas no item anterior: o caráter de lei que todo símbolo ostenta e a natureza dialógica de todo enunciado. Dessa associação entre Peirce e Bakhtin pretendemos exprimir: ao utilizar certos símbolos, com uma lei e uso estabelecido, a Constituição fornece uma resposta dialógica à comunidade sobre o alcance

---

3. PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. Trad. José Coelho Neto. 4ª edição. São Paulo: Cultrix, 2004, p. 159.

o imposto que pretendia instituir: era um tributo já instituído, anteriormente, pela legislação, com algum sentido; já previsto no Código Tributário Nacional; já aplicado pela Suprema Corte e pela doutrina. Por isso não vejo como dissociar o emprego do constituinte dos termos “renda e proventos de qualquer natureza” de toda essa tradição. Venho, aliás, designando esse aspecto cultural do jurídico de “língua do direito”.

Vamos refletir um pouco sobre a aplicação do emprego de “renda e proventos de qualquer natureza” quando do advento da Constituição de 1988. A tabela a seguir ilustra tal aspecto:

<b>Suporte Físico</b>	<b>Breve comentário</b>
Lei n. 2.719/12	IR já incidia sobre ganhos como subsídios, vencimentos. Já havia isenção sobre a quantia de \$ 3000,00 demonstrando-se alguma preocupação de não tributar valores necessário para fazer frente a gastos
Lei n. 4.625/22	IR já incidia sobre conjunto líquido de rendimentos, demonstrando a incidência de riqueza nova. já havia previsão de deduções
Decreto-lei 5.884/43	Define a tributação da renda, mencionando a renda bruta e renda líquida que é a primeira, excluindo as deduções.
Doutrina: Gilberto Ulhoa Canto	“Em regra, o tributo terá caráter pessoal. Cada sujeito passivo é tido como uma unidade tributária aferida ao fim de cada ano, quanto aos elementos de seu ativo e de seu passivo, sobre o valor resultante caindo o ônus fiscal”. <sup>4</sup> Portanto, a vem a ideia de variação patrimonial em determinado período.
Rubens Gomes de Sousa	“renda é a soma algébrica itude todos os rendimentos e todas despesas dedutíveis, respectivamente incorridas no espaço de tempo fixados pela lei para sua apuração periódica.” <sup>5</sup>
Código Tributário Nacional	Define no artigo 43 inciso II, proventos como outros acréscimos, do que modo que “renda” como acréscimos (oriundos do capital e do trabalho=.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

RE 117.887-6 – DJ 31 de agosto de 1973.	Nesse julgado do Supremo Tribunal Federal, que julgou a constitucionalidade do IR sobre juros pagos ao exterior, há votos que demonstram a associação de “renda” a “riqueza”, “acréscimo”, “lucro”.
---	---

Note-se, portanto, que quando a Constituição de 1988 foi promulgada já havia uma associação entre a materialidade do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e a ideia de um resultado líquido de entradas e saídas experimentadas em período de tempo.

Penso que pela ideia de dialogismo, ou mesmo pelo caráter simbólico do termo, seja legítimo concluir que “renda e proventos de qualquer natureza” ostente tal significação de aumento patrimonial verificado em um período de tempo.

Agora, de uma análise do próprio Texto Constitucional, em uma dialogia interna do texto cuja identificação costumamos chamar de “interpretação sistemática”, a mesma ideia se firme.

Para se fundamentar tal assertiva, cabe apontar que o inciso III do § 2º do artigo 153 da Constituição pátria prescreve que o imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O que esses três grandes princípios têm a nos dizer? Basicamente, que a hipótese de incidência e base de cálculo do gravame, embora compostas por uma matéria prima fragmentada – riquezas auferidas ao longo do ano – se aglutinam em um todo

---

4. CANTO, Ulhoa. Imposto Sobre a Renda: incidência no caso do prêmio de seguro ou resseguro a empresas estabelecidas fora do Brasil. Territorialidade do tributo. Produção e realização do rendimento, como fatores de fixação de competência impositiva. In *Temas de Direito Tributário* (Pareceres e Estudos. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, S.A., 07-06, 1955, p. 10.

5. SOUSA, Rubens Gomes. Parecer I.2. Imposto de Renda; Despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como lucros distribuídos no que se refere à própria propriedade e a seus sócios e acionistas. In: *Pareceres I: Imposto de Renda*. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1975, p. 67.

unitário, composto por todas as riquezas auferidas pelo contribuinte (universalidade), tributadas uniformemente quanto à sua qualidade, isto é, sem distinção em razão da espécie de riqueza obtida (generalidade), mas com alíquotas crescentes à medida que a riqueza cresce (progressividade). Retenhamos essa noção de unidade que será fundamental adiante.

Claro que o imposto também é regido por outros grandes princípios da esfera constitucional, como capacidade contributiva, estrita legalidade, isonomia, mas não é o propósito deste item tratar de modo exaustivo de tal regime constitucional, senão traçar balizas relevantes para nossas conclusões<sup>6</sup>. Vamos parar, portanto, na singela observação de cima e avançar para as prescrições contidas no Código Tributário Nacional para entender um pouco mais sobre a materialidade ora examinada.

Tomemos, desse modo, a redação do artigo 43 do Código Tributário Nacional que prescreve o seguinte:

“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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

O *caput* do artigo acima transcrito prescreve que o Imposto Sobre a Renda tem como seu fato gerador - hipótese de incidência

---

6. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2015, p. 690 e seguintes.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

- a disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza. No entanto, tal prescrição revela preceito carregado de certa imprecisão, como iremos demonstrar.

Inicialmente, vale assentar que entendemos que grande dificuldade em se determinar a materialidade do Imposto Sobre a Renda se dá em razão da tentativa – frequentemente empregada – de se definir “renda e proventos” a partir das noções de “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica”. Esse tipo de tentativa é plenamente compreensível, pois o próprio texto do artigo 43 do Código Tributário Nacional demarca “disponibilidade jurídica e econômica de renda e proventos de qualquer natureza”, como hipótese de incidência do imposto, atraindo, naturalmente, nossas atenções para o “disponível”. Mas, tal linha pode levar a enganos.

Gostaríamos de sublinhar o seguinte: não se atribui o termo “disponibilidade” a um elemento, mas a uma relação. Se “a” está disponível, então, assim o está, para algo ou para alguém. No caso, em tela, “renda ou proventos” podem estar disponíveis, ou não, para alguém. Neste sentido, o estado de disponibilidade é uma relação entre “uma renda” e “um contribuinte”, mas não uma entidade que tenha significação “per se”.

Se “renda e proventos” podem ser disponíveis jurídica ou economicamente então podemos asseverar que na extensão do gênero “renda e proventos”, há as espécies de rendas e proventos que estão juridicamente disponíveis para um contribuinte e há as espécies de rendas e proventos que estão disponíveis economicamente para algum contribuinte. De sorte que “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica” podem ser tidas como diferenças que demarcam espécies de renda (e proventos) – a renda disponível juridicamente ou a renda disponível economicamente - mas não atributos essenciais ao gênero “renda e proventos”.

Agora, se “renda disponível economicamente” e “renda disponível juridicamente” são espécies do gênero “renda e proventos” é mais recomendável definir o gênero para em

seguida se compreender as espécies do que o inverso. Neste sentido, Aristóteles, tratando sobre o ato de definir, medita:

“Pois o motivo pelo qual se formula a definição é dar a conhecer o termo proposto, e não tornarmos conhecidas as coisas usando termos quaisquer ao acaso e sim termos que sejam anteriores e mais inteligíveis como se faz nas demonstrações (...)

Uma definição correta deve definir o sujeito mediante seu gênero e suas diferenças e estes pertencem à ordem das coisas que são mais inteligíveis do que a espécie e anteriores a esta. Com efeito, anule-se o gênero e a diferença, e a espécie fica anulada com eles, de modo que os primeiros são anteriores à espécie.”<sup>7</sup>

Portanto, não devemos interpretar “renda e proventos”, a partir da noção de disponibilidade. Antes, devemos compreender a disponibilidade econômica ou jurídica a partir da noção de renda e provento, seguindo a máxima aristotélica de que se deve conhecer o gênero antes de se compreender a espécie, sob pena de se explicar o começo pelo final.

Exposto tal método, esclarecemos que estamos com aqueles que enxergam no inciso II do artigo 43 do Código Tributário Nacional a chave para se compreender a extensão do signo “renda e proventos”. Julgamos que, se tal inciso determina que proventos são “outros acréscimos patrimoniais”, então “renda”, mencionada no inciso I, deve ser, também, alguma modalidade de acréscimo patrimonial. E, de fato, “renda” trata-se dos acréscimos patrimoniais oriundos do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos<sup>8</sup>.

Note-se, porém, que o termo acréscimo patrimonial sofre de ambiguidade. Pois é possível tomá-lo tanto como um fenômeno isolado, no sentido de “um acréscimo patrimonial” – por exemplo, um provento obtido de uma pensão – como

7. ARISTÓTELES. Tópico VI. In pp. 107-108. In *Os Pensadores*. Trad. Leonel Valandro e Gerd Bohem. Abril Cultural, 1973.

8. Vide, nesse sentido: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008, p. 284.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

também é possível tomá-lo como o aumento patrimonial incorrido em certo período.

Veja-se, por exemplo, o primeiro sentido de “acréscimo patrimonial” a que nos referimos quando o próprio Código Tributário Nacional distingue “renda” de “proventos”, enunciando que a primeira é “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” e a segunda “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Ora, quando enuncia que proventos são “acréscimos patrimoniais” não está tratando de uma entidade global, única, mas, sim, de fenômenos múltiplos, plurais, isto é, “acréscimos” ou o que se convém chamar de “rendimentos”. Diferente é a acepção de “renda” – e, portanto, acréscimo patrimonial – quando um Rubens Gomes de Sousa enuncia que “renda (na acepção fiscal do termo) é a soma algébrica de todos os rendimentos e de todas as despesas dedutíveis (...)”<sup>9</sup>.

Na definição, acima, renda não é apenas o produto do capital e do trabalho, nem se limita à combinação de ambos, mas é algo unitário, é um resultado aritmético experimentado em um período de tempo. Para não causar embaraços, chamaremos esta “renda” de “renda global”, como sinônimo da soma algébrica de todos os rendimentos e todas as despesas dedutíveis em um determinado ano – incluindo, “renda, em sentido estrito e os próprios proventos.

Abrindo-se parênteses, o mesmo fenômeno ocorre com a palavra “lucro”. É possível assinalar, por exemplo, que a pessoa jurídica X auferiu lucro na operação Y, ao alienar a mercadoria M, querendo exprimir que a receita obtida com a venda da mercadoria M foi superior ao custo para adquiri-la. Como é possível assinalar que X auferiu lucro de Y reais em determinado ano. É claro que, no exemplo, acima, a pessoa jurídica

---

9. SOUSA, Rubens Gomes. Parecer I.2 Imposto de Renda; Despesas não dedutíveis pela pessoa jurídica. Seu tratamento como lucros dedutíveis das pessoas jurídicas no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas.” In: Pareceres I: Imposto de Renda. Editora Resenha Tributária: São Paulo, 1975, p. 67.

X, para apresentar lucro no ano, deve apresentar uma série de operações lucrativas. Mas a lucratividade de uma operação não importa, necessariamente, que o resultado apurado no período tenha sido positivo. Fechamos os parênteses.

Quando o Código Tributário Nacional fala em “disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza” não pode estar se referindo, diretamente, à “renda” nesta última acepção, isto é, da renda global. Eis que “renda global” já é o resultado de uma expressão aritmética que, para ser calculada, depende que se distinga quais os acréscimos e decréscimos devem ser levados em consideração.

Ora, “disponibilidade jurídica ou econômica” deve estar conectada com os elementos que constituem os acréscimos que, computados com os decréscimos, constituem a renda global. No caso da pessoa jurídica X que mencionamos acima, a disponibilidade jurídica ou econômica estaria imediatamente relacionada com aquela operação de vender uma mercadoria com lucro – isto é, se o produto daquela venda já está disponível jurídica ou economicamente – e apenas mediamente relacionada com o resultado positivo auferido no final do ano – eis que tal resultado dependerá, evidentemente, de que todas as operações computadas para sua apuração representem numerários disponíveis econômica ou juridicamente.

Agora, vimos, quando tratamos de certos aspectos constitucionais do imposto, que os primados da universalidade, generalidade e progressividade importam que a base de cálculo do IR seja um todo unitário, isto é, aquilo que vimos designando de “renda global”. Portanto, a hipótese de incidência desse tributo não é exatamente, “ter disponibilidade jurídica ou econômica de renda e proventos de qualquer natureza” como o caput do artigo 43 do Código Tributário Nacional nos induz a concluir, mas, antes, auferir renda anual composta de rendimentos disponíveis jurídica e economicamente.

Mas, pensemos mais sobre “renda global” e sua distinção perante os rendimentos que a compõem.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Se renda global é acréscimo patrimonial verificado no período do exercício, não julgamos que haja grande dificuldade em se compreender o que significa “acrécimo”. Este signo próprio da aritmética significa “adição”, “aumento”. O significado é intuitivo.

Já para o termo “patrimônio”, poderemos, por ora, nos socorrermos ao artigo 91 do Código Civil. Tal dispositivo prescreve que constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas de uma pessoa dotadas de valor econômico. Nesse sentido, patrimônio pode ser tido como o conjunto de relações jurídicas, apreciáveis economicamente, que certo sujeito compõe como sujeito ativo ou passivo.

Uma relação é dotada de um objeto designado de “prestação”. Nesse sentido, enunciar que uma relação é vertida de valor econômico significa exprimir que sua prestação indica um fazer ou um dar passível de ser quantificado em termos pecuniários. Dessa feita, nota-se que a pessoa possui direitos com prestações quantificáveis economicamente – que designaremos, conjuntamente, de ativo - e obrigações com prestações quantificáveis pecuniariamente – cujo conjunto será designado de passivo.

Para fins do presente artigo, chamaremos de patrimônio líquido o valor resultante da subtração do ativo e passivo, isto é, quanto o ativo supera o passivo. E designaremos de “renda global” o aumento do patrimônio líquido incorrido no período de doze meses – ou em outros períodos de apuração - decorrente do advento de novos direitos cujos valores das prestações superam os valores referentes àquelas prestações que sejam objeto de novas obrigações contraídas no mesmo período.

Note-se que os objetos (prestações) de cada direito novo que surge e que será computado na base de cálculo do Imposto Sobre a Renda são justamente os rendimentos (ou receitas no caso das pessoas jurídicas). E os objetos das obrigações a serem incluídas para determinação da base de cálculo do gravame constituem, exatamente, nos abatimentos previstos

pela legislação – no caso da pessoa jurídica, os custos, perdas ou despesas.

Por sua vez, também podemos pensar que quando tais direitos forem originados de fatos jurídicos conectados com o capital, com o trabalho, ou com a combinação de ambos, haverá a renda mencionada pelo inciso I do artigo 43 do Código Tributário Nacional; já quando forem vinculados a fatos jurídicos sem conexão com o capital e o trabalho, haverá provento.

A renda, portanto, mencionada pelo inciso I do artigo 43 do Código Tributário Nacional é o objeto de um direito adquirido por certo contribuinte, cujo fato jurídico que o irradia é vinculado ao capital de tal contribuinte, ao trabalho por ele exercido, ou à combinação de ambos; já os proventos, mencionados pelo inciso II do mesmo dispositivo são os objetos de direitos, irradiados por fatos sem vinculação direta com o trabalho ou o capital.

Nesse sentido, enunciar que “renda” ou proventos está disponível significa asseverar que o objeto de cada direito computado para formação da renda global é disponível de algum modo – jurídica ou economicamente – para o contribuinte. Portanto, a disponibilidade jurídica ou econômica há de ser de rendimentos. Apenas, de modo mediato, a “renda global” pode ser tida como disponível econômica ou juridicamente, no sentido de que os rendimentos computados para sua formação estão, desse modo, disponíveis.

Agora, se renda e proventos são objetos (de relações jurídicas) que denotam riquezas, a disponibilidade jurídica é o sinônimo do nascimento do direito ao objeto (riqueza) computado na base de cálculo do gravame. Para que haja disponibilidade jurídica, portanto, o contribuinte deve praticar o fato jurídico que faz nascer a relação que tenha como núcleo a riqueza obtida pelo contribuinte.

Já, para que haja a disponibilidade econômica, é preciso que a prestação, objeto da relação jurídica, tenha sido cumprido por seu devedor, de modo que o titular do direito receba a

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

posse daquela riqueza (rendimento). Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa esclarece:

“A aquisição de disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam de separação da renda isto é: a sua efetiva percepção em dinheiro ou em outros valores.”<sup>10</sup>

A hipótese de incidência do Imposto Sobre a Renda, deste modo e ao contrário do que veiculado pelo senso comum, dista de ser a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, em uma repetição literal do artigo 43 do Código Tributário Nacional. A hipótese de incidência é o contribuinte, residente no Brasil, auferir renda global, verificada ao término do período de apuração<sup>11</sup>.

Disponibilidade jurídica ou econômica é apenas um requisito, voltado a cada rendimento computado na base de cálculo do IR: ou bem tal rendimento foi recebido pelo contribuinte ou bem o contribuinte tem o direito a recebê-lo. É, portanto, intrinsecamente, mais relacionada aos elementos que ingressam na base de cálculo do gravame do que um aspecto diretamente relacionado à hipótese de incidência do imposto.<sup>12</sup>

Ao mesmo tempo, se disponibilidade é o critério que permite identificar quais os rendimentos (oriundos do capital, trabalho ou outros) que podem ingressar na base de cálculo do gravame, nota-se que, para o cômputo da renda, o legislador ordinário possui certos limites.

---

10. SOUSA, Rubens Gomes. Pareceres 3 – Imposto de Renda. Editora Resenha dos Tribunais. São Paulo: fls. 277.

11. Alternativamente, também seria hipótese de incidência do imposto o contribuinte não residente auferir rendimentos no território nacional. Contudo, já se trata de outra materialidade – que se afasta do que designamos de renda anual – de modo que não vamos considerar tal hipótese, de modo mais detido, no presente artigo.

12. Sobre a relação da “disponibilidade jurídica e econômica” de renda à base de cálculo do IR, vide: PIRES, Cristiane. *O Tempo e o Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2.018. p. 184.

O primeiro deles refere-se ao alcance de renda, enquanto acréscimo patrimonial global: todos os “inputs” – de entrada e saída - devem ter relação com o patrimônio do contribuinte, pois é, em última análise, que deve ser incrementado, ou acrescido. Portanto, não há como se distanciar da noção de renda com o de conjunto de direitos e obrigações (patrimônio) adquiridos e contraídos pelo contribuinte.

O segundo decorre da noção, que julgamos ter demonstrado, que não é a renda global que é econômica ou jurídica, mas a disponibilidade dos rendimentos que a compõem. A disponibilidade, portanto, não é uma característica imediata do que designamos de renda global. É, antes, um atributo relacionado aos diversos rendimentos de serem (a) ou objetos de relações jurídicas já contraídas pelo sujeito de direito ou (b) serem objetos de relações jurídicas contraídas pelo contribuinte e que já foram adimplidas pelo sujeito passivo.

Ademais: se renda é acréscimo patrimonial e patrimônio é um conceito jurídico, renda é um conceito que sempre envolve o cômputo de objetos (riquezas) insertos em novas relações jurídicas (direitos e obrigações). Cogitar, ao contrário, aliás, seria ir de encontro à dicção do artigo 110 do Código Tributário Nacional, pois o conceito de renda – e de acréscimo patrimonial – é definidor da competência da União.

Assim, o critério material do imposto só pode ser verificar um aumento de patrimônio líquido verificado, pautado pelo fato de que certos acréscimos superam determinados decréscimos.

#### **4. Do Critério Temporal do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza**

Vimos, no item anterior, que “disponibilidade jurídica ou econômica de renda” não está conectada, diretamente, à hipótese de incidência do IR, mas, antes, à base de cálculo, eis que se torna um critério que permite identificar *quando* cada

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

elemento que integra a base de cálculo do gravame será computado, ou não.

Poderíamos designar que o IR teria duas espécies de critério temporal: uma, que poderíamos designar de “microcritério temporal”, por estar associado aos rendimentos, isto é, a cada elemento que compõe a materialidade do gravame e outra de “macrocritério temporal” por se vincular à renda global.

O macrocritério na realidade é último instante do período de apuração: (a) 31 de dezembro no caso do IRPF Ajuste Anual, das pessoas físicas e lucro real anual, das pessoas jurídicas; (b) no último dia de cada trimestre, no caso do lucro real trimestral, lucro presumido ou lucro arbitrado.

A existência do macrocritério – último instante de cada período de apuração - demonstra que o IR não é um tributo do tipo complexivo, no sentido de que seja equiparável a um filme que se inicia no início do período de apuração e se encerra no último instante.

Essa sensação de “filme” existe porque os elementos que são computados na base de cálculo do gravame hão de ser configurados nesse intervalo de tempo que a legislação designa de “período de apuração”. No entanto, a hipótese de incidência do gravame que é justamente o aumento patrimonial verificado em tal período de apuração só se perfaz no último instante de cada período, já que não se trata de ganhar “riquezas” ao longo do tempo – destaque o plural – mas se trata de experimentar o aumento patrimonial decorrente do resultado da subtração de rendimentos e abatimentos.

Agora, quando se pensa no microcritério, associado, intrinsecamente, à base de cálculo do IR, deve-se levar em consideração que a disponibilidade econômica ou jurídica voltam-se ao momento que os objetos (riqueza) das relações jurídicas que surgem em determinado período são inseridas na base de cálculo do gravame.

Quanto a este aspecto, deve-se levar em conta que grande parte dessas riquezas que são computadas na base de cálculo

do gravame decorrem de relações que surgem no bojo de negócios jurídicos bilaterais. Trata-se de obrigações em que ambas as partes são dotadas de dever e contradever, de modo que o direito de um só existe em função do direito de outrem, surgindo o que se designa de comutatividade<sup>13</sup>.

A título de exemplo, em uma relação de compra e venda, o vendedor tem o direito ao preço em função de sua obrigação de enviar a mercadoria; o comprador tem o direito à mercadoria em razão de pagar o preço; por sua vez, o comprador tem a obrigação de entregar o dinheiro e o vendedor de entregar a mercadoria. Note-se, portanto, que em ambos os polos da relação há direitos e obrigações para ambos os sujeitos.

Quando se observa, portanto, o negócio jurídico bilateral, se uma parte “a”, integrante de tal negócio, é dotada de certo direito, nota-se que a “a” também será atribuído certa obrigação. Assim, se em tal relação a “a” fosse permitida computar o direito e a obrigação como “rendimento” e “abatimento”, haveria uma impossibilidade ontológica de se aferir “renda”, eis que a obrigação (abatimento ou despesa) sempre iria neutralizar o direito (rendimento ou receita).

Em suma, em cada caso em que há negócios jurídicos de eficácia bilateral, ou bem uma parte “a” registra o rendimento – decorrente de seu direito - e “b”, eventualmente a despesa, caso dedutível – decorrente de sua obrigação – ou bem se dá o inverso. O que não se pode permitir é que uma parte “a” compute a receita oriunda do direito e a despesa oriunda de uma obrigação relativa a uma mesma relação jurídica comutativa.

Assim, por exemplo, em uma relação de empregado, o trabalhador tem o direito a receber um salário, mas tem o dever de trabalhar sob supervisão do empregado; já o empregador tem o direito a gozar do trabalho do empregado, mas a obrigação de pagar o salário.

---

13. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Ed. Bookseller, 1ª ed., 2.000, atualizado por Wilson Rodrigues, Alves. Tomo 3, p. 245.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Ora, bem, se o dever de trabalhar fosse tido como uma despesa do empregado – neutralizando o rendimento – ou o direito a receber o trabalho fosse visto como uma receita do empregador – neutralizando eventual receita – este negócio jurídico teria sempre saldo zero na conformação da renda. É claro que não pode ser assim.

Em casos de negócios jurídicos bilaterais, portanto, há de existir um critério para que se defina quando um detentor do objeto de um direito, inerente a tal negócio, deve computá-lo como receita e quando o detentor de um dever pode registrar o objeto de sua obrigação como uma despesa.

Em nossa visão, o critério plausível a ser adotado é o da liquidez: dado um negócio jurídico NJ, que implique um aumento de liquidez para A e uma perda de liquidez para B, A terá a obrigação de computar a riqueza obtida em tal operação como um “rendimento” – sempre que este rendimento estiver disponível jurídica ou economicamente, conforme escolhido pela legislação – e B poderá computar uma despesa – observado certos requisitos da legislação - se tiver uma perda de liquidez.

Por exemplo, se um médico presta um serviço médico a Tício, não caberá ao último reconhecer como receita o direito que tem de ser atendido pelo médico. Em tal negócio jurídico, Tício reconhecerá o abatimento relativo ao pagamento do médico e o último reconhecerá o rendimento referente ao valor por ele recebido.

Se “a” compra um imóvel de “b”, pagando em dinheiro, “b” deverá eventualmente levar à tributação o ganho de capital – se existir. O aumento patrimonial referente ao imóvel adquirido – vamos supor que o valor de mercado do imóvel seja superior ao dinheiro pago por a! – não é considerado um rendimento para “a”.

Se o mesmo “a” adquire uma roupa com desconto, portanto, dispense um recurso financeiro menor do que o exigido em mercado para comprar um sapado, por exemplo, nem por isso, esse acréscimo patrimonial é tributado em a, já que tal transação implicou um decréscimo de “a” em sua liquidez.

Se esse critério da liquidez estiver correto, não há sentido algum em se tributar a permuta de bens, pelo simples motivo de que ao trocar um bem por outro de mesma natureza, inexistente qualquer aumento de liquidez<sup>14</sup>.

Ao mesmo tempo, também penso que não seria justificada a tributação do empregado que, em um plano de “stock options”, adquire um ativo – ações da empresa, por exemplo - por valor inferior ao que é negociado ao mercado. Essa diferença entre o valor da aquisição e o valor do preço de mercado do ativo não pode ser considerado um “rendimento” por não envolver um aumento de liquidez daquele empregado.

## **5. Do Critério Espacial do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza**

Por fim, o último critério que examinaremos neste artigo é o critério espacial do IR, à luz da Constituição da República Federativa do Brasil e do Código Tributário Nacional.

No caso do IR, o princípio constitucional da universalidade implica que rendimentos e abatimentos incorridos universalmente devem ser computados na base de cálculo. Agora, há que se estabelecer critérios de conexão que são estabelecidos, atualmente, pela legislação ordinária.

Especialmente, para o IRPF, o artigo 1º da Lei n. 4.506/64 indica que a renda auferida pelos residentes no país estão sujeitas à tributação do imposto. Assim, entendemos que haverá a incidência do gravame sobre rendimentos de residentes, independentemente do local em que o rendimento é aferido.

Por outro lado, caso a pessoa não seja residente no país, os rendimentos auferidos no país serão aqui tributados. Que significa ser um rendimento aqui produzido?

---

14. Em que pese ao entendimento distinto do Fisco, especialmente, para pessoas jurídicas.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO  
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Em nossa visão, um rendimento é produzido no país a depender de onde se encontra a fonte do rendimento. Que é fonte? É a origem deste rendimento.

Se um rendimento é o objeto do direito inserto uma relação jurídica, nas relações jurídicas comutativas o direito de uma parte é fruto do cumprimento do objeto da prestação da outra parte. O cumprimento de tal prestação está relacionado ao que se costuma designar de “fonte da renda”. O “local” do rendimento está relacionado ao local em que ocorre tal prestação.

No caso da “renda”, o local da fonte é aquele onde foi realizado o trabalho que originou o rendimento ou onde se encontra bem que gera fruto a ser tributado. No caso dos proventos, o local onde ocorre o fato que dá direito ao recebimento da aposentadoria ou pensão.

## 6. Conclusão.

Onde estamos? O imposto sobre a renda tem como hipótese de incidência o comportamento de auferir renda e proventos de qualquer natureza no último instante do período de apuração, observado os seguintes critérios de conexão: se o contribuinte é residente no país, a renda será tributada de modo universal; se não for residente no país, a tributação incidirá sobre o que for auferido no Brasil.

Demarca-se, assim, em uma simplificação própria da Ciência do Direito, a materialidade do gravame.

Faltaria é claro, tratar sobre o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária para um estudo mais completo sobre o gravame. Um artigo, contudo, não é o espaço mais adequado para tal fim.

Convidamos aos interessados uma consulta ao nosso “Curso de IRPF”, em que tivemos a oportunidade de examinar, um pouco mais de perto, cada um desses critérios da regra-matriz de incidência do IRPF.