

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO DA
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO –
COGEAE-PUC/SP**

FELIPE TEIXEIRA PORTO REIS

A DEFINIÇÃO DE RENDA
– UMA ANÁLISE DA FILOSOFIA DOS CONCEITOS TRIBUTÁRIOS –

SÃO PAULO
2010

**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO DA
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO –
COGEAE-PUC/SP**

FELIPE TEIXEIRA PORTO REIS

**A DEFINIÇÃO DE RENDA
– UMA ANÁLISE DA FILOSOFIA DOS CONCEITOS TRIBUTÁRIOS –**

**Trabalho de Conclusão de
Curso** apresentado ao COGEAE,
como exigência para a obtenção
do título em especialista no Curso
de Direito Tributário: Uma Visão
Constitucional.

Orientadora: Profa. Ms. Valéria
Zotelli

**SÃO PAULO
2010**

Dedicatória:

Aos meus avôs que me mostraram a importância de,

Às minhas avós que sempre incentivaram a,

Aos meus pais que me proporcionaram

Experimentar.

Agradecimentos

À Valéria que muito me auxiliou e me guiou nos estudos.

À Thais que me concedeu uma grande oportunidade.

Resumo

As diversas perspectivas filosóficas que informam os estudos das Ciências Humanas e, concomitantemente, da Ciência do Direito convergiram para algumas formas do preenchimento do conteúdo dos conceitos.

Como fruto dos estudos filosóficos e resultante de diversos embates históricos, a ciência jurídica foi informada por uma alta carga da filosofia positiva, objetiva e *a priori*.

No entanto, assim como ocorreu nas ciências naturais a predominância absoluta de conceituações sob esta filosofia abandonava perspectivas importantes e fundamentais para que os conceitos obtivessem total abrangência.

Neste sentido, buscou-se por meio da verificação das perspectivas objetivas e subjetivas, *a priori* e *a posteriori*, positivistas e jusnaturalistas, a mais abrangente forma de preenchimento do conteúdo dos conceitos, em especial, Renda.

As perspectivas objetivas tendem à delimitar o campo do preenchimento do conteúdo dos conceitos de forma priorística, abrangente, clara e universal. Por outro lado, a perspectiva subjetiva, tende para a definição casuística, convergente e individual.

Ambas as formas, individualmente, estariam incompletas, no entanto, a união das perspectivas aproxima o preenchimento do conteúdo dos conceitos do que de fato ocorre.

Assim, com base nestes instrumentos buscou-se a definição de renda, não só sob a perspectiva objetiva, já amplamente desenvolvida pela doutrina e lei, mas também, introduziu um elemento subjetivo, que consiste na possibilidade de ampliar ou reduzir o conceito de renda casuísticamente.

Abstract

The various philosophical perspectives that inform the study of Human Sciences and Law Science converged to fill some forms of content of the concepts.

As the fruit of philosophical studies has come from various historical shocks, legal science has been informed by a high load of positive, objective and *a priori* philosophy,.

However, as occurred in natural sciences the absolute predominance of conceptualizations under this philosophy left behind important perspective for that fundamental concepts could achieve completeness.

In pursuit of means of verification of objective and subjective, *a priori* and *a posteriori*, positivist and *jusnaturalists* perspectives, in order to find a most comprehensive way to fill content of concepts, in particular, the concept of income.

Objective perspectives tend to delimit the content of concepts in a preliminary way, in order to make it comprehensive, clear and universal. On the other hand, the subjective perspective, tends to define individual-case basis, and convergent.

Both forms, individually, would be incomplete, however, the union of those perspectives approaches the content of the concepts of what actually occurs.

So, based on these instruments attempted to definition of income, not only under the objective perspective, already widely developed by doctrine and law, but also introduces a subjective element, which consists in the possibility to enlarge or reduce the concept of income case by case.

Sumário

1. Introdução	11
2. Considerações Iniciais.....	14
3. Introdução às Metodologias de conceitos	20
3.1. Posição do Observador - Clássica.....	22
3.2. Posição do Observador - Contemporânea	25
3.3. Conceitos <i>a priori</i> e <i>a posteriori</i>	29
3.3. Conceitos Objetivos e Subjetivos	32
4. União de metodologias de conceitos de conceitos	34
5. Conceito de Renda	38
5.1. <i>A priori</i> e Objetivo	41
5.2. <i>A posteriori</i> e Subjetivo	47
5.3. União dos conceitos <i>a priori</i> /objetivo e <i>a posteriori</i> /subjetivo	49
6. Princípios constitucionais que fomentam a conceituação de Renda – Progressividade, Universalidade, Generalidade e Capacidade Contributiva.....	54
6.1. A progressividade e o conceito de Renda	55
6.2. A universalidade e o conceito de Renda	57
6.3. A generalidade e o conceito de Renda.....	58
6.4. A capacidade contributiva e o conceito de Renda.....	59
7. Aspectos da hipótese de incidência do Imposto sobre a renda diante do conceito de Renda.....	64
7.1. Material	64

7.2. Quantitativo – aspecto dimensível	70
7.2.1. Base de cálculo.....	70
7.2.1.1. Considerações sobre a base de cálculo do Imposto sobre Renda das Pessoas Físicas (IRPF)	71
7.2.1.2. Considerações sobre a base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)	74
7.2.2. Alíquota	78
7.3. Temporal	81
7.4. Espacial.....	84
7.5. Pessoal	86
8. Considerações finais	89
9. Referência bibliográfica	95

1. Introdução

O preenchimento do conteúdo dos conceitos tributários é uma eterna batalha dos cientistas do Direito. Muita tinta se gastou para delinear, descrever, contornar os diversos conceitos que circundam a ciência jurídica.

A forma de preenchimento do conteúdo dos conceitos jurídicos segue, invariavelmente, uma filosofia. Esta, por sua vez, tem sido objeto de estudo do homem desde a Antiguidade clássica. Com base nas modernas lições filosóficas, motivadas pelos estudos dos últimos séculos, tanto nas ciências humanas quanto nas ciências jurídicas, inicia-se o presente estudo.

A Doutrina da ciência do Direito se vale de inúmeros métodos para a efetiva delimitação de conceitos jurídicos, em especial, os tributários; não obstante se valha de métodos consolidados, perde-se o foco ao enfrentar com clareza a conceituação de Renda e outros conceitos tributários para fins de delimitação do campo de incidência dos impostos, contribuições, taxas ou das demais espécies tributárias.

Alguns autores, brilhantemente, conceituaram a renda de forma objetiva e clara, mas acabaram por deixar de lado situações importantes, que fazem parte do cotidiano de todos e que um postulado genérico muitas vezes não as alcança. Diante dessa indeterminação, se fez necessária uma nova avaliação da metodologia utilizada e, assim, se busca na filosofia tributária fundamentos suficientes para preencher o conteúdo

dos conceitos jurídicos, no presente caso, os conceitos tributários e em especial a Renda.

Na legislação nacional encontra-se um arcabouço complexo e pouco prático, no qual não se busca mais a tributação da renda, mas a tributação daquilo que as normas infraconstitucionais e muitas vezes infralegais determinam que seja tributado.

Tendo em vista que o Imposto de Renda é fundamental para a consecução dos objetivos da República, por se apresentar como o tributo mais eficiente para atingir a igualdade social, deveria ser o mais simples de se tributar.

Ademais, é um dos poucos, na legislação nacional, que observa expressamente ao princípio da capacidade contributiva, corolário constitucional da mais elevada relevância e importância.

Considerando a importância que a definição de Renda alcança diante da repercussão econômica do Imposto sobre a Renda, da extensa forma pela qual foi tratado pela Constituição Federal e o grande alcance que possui sobre todos os membros da sociedade, o preenchimento adequado do conteúdo do conceito de renda é fundamental para a evolução dos estudos tributários.

O Direito Tributário se vale de inúmeras conceituações para que atinja seus objetivos, ou seja, o interprete se vale de premissas básicas estatuídas em lei e parte para a análise fática embasado em conceitos fixos e muitas vezes imutáveis. Ocorre que, o Direito objetiva a regulação

de uma sociedade que, por natureza, é dinâmica e, conseqüentemente, sujeita a constantes mutações. Desta forma, os conceitos fixos e paradigmáticos que informaram a doutrina jurídica, por muitos anos, acabam por forçar que o aplicador do direito busque novas perspectivas, a fim de ver solucionados os conflitos da vida cotidiana.

Assim, a filosofia que informa o intérprete a fim de fornecer conteúdo aos conceitos jurídicos, em especial, aos tributários, merece uma análise mais adequada dos estudiosos. Portanto, este trabalho objetiva, com base em sedimentos filosóficos e conceitos jurídicos tributários, identificar a forma de conceituação de institutos, tendo como foco principal o fato gerador do Imposto sobre a Renda, ou seja, a conceituação de Renda.

A conceituação do vocábulo “Renda” é fundamental para a verificação da abrangência do dispositivo constitucional. Os efeitos tributários decorrentes da conceituação são conseqüências lógicas, haja vista que, a Constituição Federal delimitou o campo de incidência do tributo.

O método deste trabalho consistirá na análise prévia das formas filosóficas de conceituações, de tal sorte que se depreendam quais métodos filosóficos jurídicos devem ser empregados para a construção de um conceito.

Uma vez determinada a posição filosófica que compreenda a mais completa e útil forma de conceituação de objetos jurídico-tributários, determinar-se-á o conteúdo do conceito Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em especial, o conteúdo do conceito de renda.

2. Considerações Iniciais

O maior de todos os desafios da ciência jurídica tem sido a busca pela certeza, não só a certeza de se estar fazendo algo de forma correta e justa, mas a certeza de que os conceitos adotados estão precisamente delineados. A Ciência travou uma incansável busca por determinar o que é certo e o que é errado.

Durante séculos, o direito foi visto sob uma ótica mecanicista, ou seja, sob os ensinamentos de Jhering e outros, o jurista nada mais fazia do que processar as informações que lhe eram fornecidas e, após a adequada análise, produzia-se a resposta esperada do ordenamento.

Essa foi a forma encontrada por grandes estudiosos, os quais elaboraram um sistema composto por uma pirâmide, cujo cume era isento de valoração, pois, como aponta o consagrado ícone símbolo do direito, a “justiça é cega”. Assim, não há neste sistema qualquer entonação pessoal do aplicador.

Este distanciamento era necessário à ciência, uma vez que o contexto histórico em que foi desenhado levou os doutrinadores a definirem os conceitos informadores do direito de forma objetiva e clara, dando sempre mais valor aos conceitos objetivos.

Isso porque os conceitos objetivos são mais facilmente explicáveis e não comportam exceções; em outras palavras, são conceitos padrões que servem de base para qualquer hipótese.

Esse nível de objetivismo e imparcialidade trouxe aos aplicadores a ideia de suma importância do direito e, portanto, a sua necessidade de estar acima dos homens; conseqüentemente, a regra de que todos, inclusive os monarcas, estariam abaixo da lei.

Nesse sentido, a visão objetiva traduz-se com a imparcialidade das leis e, conseqüentemente, com a necessidade de sua aplicação a todos. Na origem dos movimentos que resultaram na formação do Estado Democrático de Direito, principalmente, depois de movimentos na Inglaterra (Carta Magna) e na França (Revolução Francesa), a visão objetiva, positiva, teve maior receptividade na sociedade, já que até mesmo os nobres e clérigos estariam sujeitos às mesmas leis que os demais membros da sociedade.

Assim revela Renato Lopes Becho ao apontar que

Por motivos históricos (Revolução Gloriosa, Francesa e Industrial) e filosóficos (movimento positivista), as antigas concepções do direito natural foram suplantadas pelo direito positivo na maioria dos países do sistema *Civil Law*, de origem romana. O direito passou a ser um instrumento estatal de controle social. Quem detivesse a função legislativa (o soberano ou o parlamento), controlava o conteúdo do direito¹

É, na visão objetiva e positiva que se baseia o princípio da legalidade e anterioridade, corolários do direito contemporâneo e fundamentais para o direito tributário.

Isso quer dizer, segundo Renato Lopes Becho, que:

(...) o objetivismo entende que os conceitos éticos são dotados de certeza, encontráveis pela razão e em condições de serem atendidos por todas as pessoas dotadas de razoável bom-senso. Para essa corrente que concebe a ética como de natureza objetiva, sua dimensão é universal².

¹ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 203.

² BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 41.

Diante desse contexto, ampliou-se a utilização de leis escritas e da sua estrita interpretação para que se impedisse a ruptura realizada pelos antigos nobres. Esse foi o grande passo para o positivismo.

Logo, a sociedade entra no Século XX com as seguintes ideias de direito e que devem ser observadas por todos os povos: (i) a lei é aplicada a todos; (ii) a lei é clara e objetiva; (iii) não comporta interpretação parcial; e (iv) o positivismo é imperioso para o funcionamento da sociedade.

Apenas para uma análise paralela à evolução do direito, as ciências naturais evoluíram de forma exponencial, acarretando inúmeras revoluções no campo da física e demais ciências, tal como a inauguração de seguimentos da física quântica e atômica.

As ligações entre as revoluções científicas das ciências naturais somente fomentam o presente trabalho a título informativo, tendo em vista que a filosofia utilizada nas ciências naturais é, em um momento histórico, normalmente posterior, aplicada à Ciência do Direito. Assim, a menção é válida, mas não faz parte do objeto do presente estudo.

No que tange à forma filosófica de quebras de paradigmas, a ciência natural somente modificou seus limites e, assim, evoluiu no momento em que a visão filosófica do objeto avaliado se modificou.

Em especial, a Ciência Física somente encontrou verdadeiros contornos científicos com a elaboração das leis de Newton, denominada física mecânica e que estava totalmente de acordo com os parâmetros da época; no entanto, foi totalmente repensado pela classe científica com a

introdução da física moderna, principalmente por Einstein, sob a denominação de física quântica ou nuclear.

Fritjof Capra indica que a ciência física revela sua característica maniqueísta com a introdução no mundo da ciência de teorias trazidas por Isaac Newton, Descartes e outros, verifica-se em observação deste autor sobre o assunto:

Antes de 1500, a visão do mundo dominante na Europa, assim como na maioria das outras civilizações, era orgânica. As pessoas viviam em comunidades pequenas e coesas, e vivenciavam a natureza em termos de relações orgânicas, caracterizadas pela interdependência dos fenômenos espirituais e materiais e pela subordinação das necessidades individuais às da comunidade. A estrutura científica dessa visão de mundo orgânica assentava em duas autoridades: Aristóteles e a Igreja. No século XIII, Tomás de Aquino combinou o abrangente sistema da natureza de Aristóteles com a teologia e a ética cristãs e, assim fazendo, estabeleceu a estrutura conceitual que permaneceu incontestada durante toda a Idade Média. A natureza da ciência medieval era muito diferente daquela da ciência contemporânea. Baseava-se na razão e na fé, e sua principal finalidade era compreender o significado das coisas e não exercer a predição ou o controle. Os cientistas medievais, investigando os desígnios subjacentes nos vários fenômenos naturais, consideravam do mais alto significado as questões referentes a Deus, à alma humana e à ética.

A perspectiva medieval mudou radicalmente nos séculos XVI e XVII. A noção de um universo orgânico, vivo e espiritual foi substituída pela noção do mundo converteu-se na metáfora dominante da era moderna. Esse desenvolvimento foi ocasionado por mudanças revolucionárias na física e na astronomia, culminando nas realizações de Copérnico, Galileu e Newton. A ciência no século XVII baseou-se num novo método de investigação, defendido vigorosamente por Francis Bacon, o qual envolvia a descrição matemática da natureza e o método analítico de raciocínio concebido pelo gênio Descartes. Reconhecendo o papel crucial da ciência na concretização dessas importantes mudanças, os historiadores chamaram os séculos XVI e XVII de a Idade da Revolução Científica.³

Portanto, surge no contexto histórico, em razão das modificações científicas decorrentes das inúmeras revoluções culturais ocorridas,

³ CAPRA, Fritjof, O ponto da mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura emergente. São Paulo. Ed. Cultrix, 25ª Edição, p. 49/50.

momento em que, mais uma vez, se observa na filosofia para o preenchimento do conteúdo das definições de conceitos e para a aplicação de leis; enfim, novos paradigmas devem ser quebrados para que se busque o próximo passo da evolução do direito.

Observa-se, ainda, que o tributo como concebido hoje, ou seja, sob a noção de obrigação tributária, ou melhor um dever (*duty*), decorre da conceituação do Estado moderno que considerou o tributo como uma “honrosa obrigação”, nos dizeres de Reinaldo Andrade Lima Rocha.⁴

O conteúdo do conceito de imposto já transcorreu inúmeras perspectivas, desde penalidade por derrota em guerra até a ideia de presente, ou prestação de homenagem; hoje, aparentemente consiste naquilo descrito nos dizeres de Orlando Soares:

Nos tempos modernos, entretanto, tributo passou a designar as contribuições exigidas dos próprios cidadãos, para o custeio das atividades essenciais do Estado. (...)

(...) O sistema tributário desempenha destacado papel, pelas suas implicações de ordem econômica, social, filosófica, jurídica, e outras, com profundos reflexos, quer na economia interna, quer internacional, pois se relaciona com os sistemas protecionistas e da liberdade ou livre-cambista, em matéria de comércio exterior (sob os aspectos da importação e da exportação), envolvendo gigantescos interesses públicos e privados, sobretudo por parte dos poderosos grupos econômicos transnacionais ou multinacionais⁵

Neste trabalho, objetiva-se buscar, com base nas evoluções das perspectivas humanas das ciências naturais, a modificação do preenchimento do conteúdo das definições dos institutos jurídicos e, se possível, uma definição ou uma explicação da potencial definição de

⁴ SOARES, Orlando, Comentários à Constituição da República Federativa do Brasil, 11^a Edição, Editora Forense, 2002, Rio de Janeiro, p. 545.

⁵ SOARES, Orlando, Comentários à Constituição da República Federativa do Brasil, 11^a Edição, Editora Forense, 2002, Rio de Janeiro, p. 545.

renda para o direito tributário. Para auxiliar em nosso escopo, transcreve-se lição de José Artur Lima Gonçalves que aponta:

(...) o direito sob a ótica de fenômeno sociocultural concebe-o mesclados aos acontecimentos e movimentos do mundo fenomênico, no mundo do ser. E daí traça paralelos necessários para demonstrar que as manifestações descritivas da doutrina acompanham as tendências ditadas por essa movimentação cultural, fenomênica⁶.

A partir destas considerações, é possível adentrar um pouco no contexto histórico do Imposto de Renda, e conseqüentemente, do conceito de Renda.

O imposto sobre a renda (IR) é um tributo centenário. Dessa forma, aponta Roque Antonio Carrazza que “segundo uma das versões mais autorizadas, o IR, com as características atuais, surgiu na Prússia, no século XIX, com o escopo, um tanto quanto simplista, ‘de fazer justiça’ – ou seja, ‘obrigar a pagar mais a quem ganha mais’”⁷. Apenas para situar o leitor, no Brasil a renda é tributada de uma forma um pouco diversa desde 1843, por meio do Imposto sobre subsídios e vencimentos e do Imposto sobre dividendos.

Portanto, a análise deste tributo é secular; os conceitos que o informam são há muito estudados e mais, diante da sua relevância econômica, a busca doutrinária por suas particularidades são extensas.

Uma vez concluída a análise filosófica da forma na qual o aplicador do direito se valerá para o preenchimento do conteúdo dos conceitos jurídicos, iniciar-se-á uma busca pelo preenchimento do conteúdo de renda que informa o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

⁶ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda, 1ª Edição, Malheiros, 2002. p. 14

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, 2ª Ed. Malheiros, 2006, p. 21.

3. Introdução às Metodologias de Conceitos

Para que se atinja o objetivo do presente estudo é imperioso iniciá-lo com algumas premissas que servirão de suporte; para tanto, deve-se ter em mente a noção de sistema trazida pela doutrina, uma vez que é a análise conjuntural de perspectivas e conceitos que poderão fomentar qualquer filosofia que o interprete queira seguir.

Para tanto, transcreve-se a lição de José Artur Lima Gonçalves, que inaugura a sua obra denominada *Imposto sobre a Renda* o Capítulo “sistema constitucional brasileiro” com a noção de sistema da seguinte forma:

(...) sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante. Esse conceito aglutinante serve de critério unificador, na linguagem de Geraldo Ataliba, atraindo e harmonizando, em um só sistema, os vários elementos que se compõe⁸.

Apesar das inúmeras lições doutrinárias acerca da noção de sistema, é importante ter em mente que a maior parte delas trata o sistema de forma única, coerente, consequente e lógica, assim, ensina o Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho:

O exame concreto de vários sistemas de direito positivo chama a atenção para a existência de lacunas e contradições entre as unidades do conjunto. É bem verdade que os sistema costuma trazer a estipulação de critérios com o fim de eliminar tais deficiências, no instante da aplicação da norma jurídica. Todavia, em face de dois preceitos contraditórios, ainda que o aplicador escolha uma das alternativas, com base na primazia hierárquica (norma constitucional e norma infraconstitucional)

⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda*, 1ª Edição, Malheiros, 2002. p. 40/41

ou na preferência cronológica (a lei posterior revoga a anterior), remanesce contradição, que somente cessará de haver, quando uma das duas regras tiver sua validade cortada por outra norma editada por fonte legítima do ordenamento.

Agora, se isso de fato ocorre nos diversos sistemas de direito positivo, não acontece no quadro sistemático da Ciência do Direito. Toda ciência requer a observância estrita da lei lógica da não contradição, de modo que a permanência de dois enunciados contraditórios – A é B e A é não B – destrói a consistência interior do conjunto, esfacelando o sistema. Logo, no plano científico, não devemos encontrar contradição entre as múltiplas proposições descritivas, a despeito de tais enunciados relatarem normas jurídicas algumas vezes antagônicas. O sistema da Ciência do Direito é isento de contradições. Por seu turno, o sistema do direito positivo abriga antinomias entre as unidades normativas, as quais somente desaparecem com a expedição de outras regras.⁹ (grifos desse subscritor)

Considerando que o sistema é o âmbito de solução de todas as crises jurídicas, seja a referente ao preenchimento do conteúdo de conceitos, seja a contenciosa, jurisprudencial, legislativa ou qualquer que seja, a solução estará contida no Sistema.

A evolução da ciência do direito passa por transições de perspectivas filosóficas, sendo certo que nas décadas de 1960 e 1970, durante o regime militar, estava em forte vigor a perspectiva positiva. Com o advento da Constituição Federal de 1988, uma quebra de paradigma se sobrepôs à sociedade, ou seja, uma grande mudança filosófica alcançou o universo jurídico com a transição de um período extremamente positivista para uma nova perspectiva que objetivava um Estado Social Democrático de Direito.

Marco Aurélio Greco indica, quando diante da mudança de paradigmas de análises, que:

Um período de transição como este pode gerar dois tipos de tendências que – apesar de fenômeno compreensível – devem

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21ª Edição, Editora Saraiva, 2009. p. 11/12

ser objeto de redobrados cuidados, pois, se ampliado excessivamente seu espaço, tornam-se extremos que acabam por distorcer a função da análise, colocando tonalidades onde elas não existem e retirando-as onde estão presentes¹⁰.

Com base na lição acima, é fundamental a percepção das diversas formas de conceituação a seguir indicadas.

Diante dessa premissa, as percepções filosóficas do preenchimento do conteúdo dos conceitos devem estar embasadas, por uma questão de existência, no sistema jurídico. Nesse sentido, podem ser identificadas as seguintes possibilidades de percepção filosófica:

- a. Posição do Observador (cientista) Clássica;
- b. Posição do Observador (cientista) Contemporânea;
- c. Conceitos *a priori* e *a posteriori*;
- d. Conceitos Objetivos e Subjetivos.

3.1. Posição do Observador (cientista) Clássica

Isaac Newton é considerado um dos maiores físicos de todos os tempos; através de seus estudos foi possível a quebra de paradigmas e a adoção das famosas leis da física.

O Estudo Newtoniano parte da premissa que a física deve ser descrita por um observador, até porque, por meio do clássico episódio da maçã que cai sobre a cabeça de Newton, foi possível a este estudioso descrever inúmeros eventos físicos pela simples observação.

Assim, revela Capra ao indicar que:

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, 2ª Edição, Editora Dialética, 2008, p. 353.

O palco do universo Newtoniano, no qual todos os fenômenos físicos aconteciam, era o espaço tridimensional da geometria euclidiana clássica. Era um espaço absoluto, um recipiente vazio, independente dos fenômenos físicos que nele ocorriam. Nas próprias palavras de Newton, 'o espaço absoluto, em sua própria natureza, sem levar em conta qualquer coisa que lhe seja externa, permanece sempre inalterado e imóvel'. Todas as mudanças no mundo físico eram descritas em função de uma dimensão à parte, o tempo, também absoluto, sem ligação alguma com o mundo material, e que fluía de maneira uniforme do passado para o futuro através do presente. Escreveu Newton o tempo absoluto, verdadeiro e matemático, de si mesmo e por sua própria natureza, flui uniformemente, sem depender de qualquer coisa externa¹¹

O sistema utilizado por Newton era tido como revolucionário e partia da premissa que o observador em nada influenciava o objeto observado. Na física, portanto, sua presença deveria ser desconsiderada.

Essa mesma lógica foi utilizada no século XVIII, conforme constata referido autor:

(...) Os pensadores do século XVIII levaram esse programa ainda mais longe, aplicando os princípios da mecânica newtoniana às ciências da natureza e da sociedade humana. As recém-criadas ciências sociais geraram grande entusiasmo, e alguns de seus proponentes proclamaram terem descoberto uma 'física social'¹²

Foi com base na ciência newtoniana que John Locke desenvolveu a concepção atomística da sociedade, tendo descrito toda a sociedade a partir de seu elemento básico: o homem.

Mais tarde, nas ciências sociais, introduziu-se na sociedade a ideia de que os aplicadores do direito, os legisladores e os componentes da sociedade em nada podiam influenciar na elaboração das leis e seus

¹¹ CAPRA, Fritjof, O ponto da mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura emergente. São Paulo. Ed. Cultrix, 25ª Edição, p. 60.

¹² CAPRA, Fritjof, O ponto da mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura emergente. São Paulo. Ed. Cultrix, 25ª Edição, p. 63.

consequentes, ou seja, uma vez criadas as leis, estas deveriam ser aplicadas indiscriminadamente, não importando sobre quem suas consequências recairiam. Essas ideias influenciaram fortemente o movimento iluminista.

Este fato é largamente difundido no Direito. A supremacia das Leis e o força do Direito Positivo impõem que a lei deve ser aplicada a todos de forma indistinta; as leis estariam acima de todos. Assim, demonstra Renato Lopes Becho que:

No positivismo jurídico, o direito é o conjunto das normas jurídicas válidas em um certo território em dada época. A fonte do direito é apenas a legislação. Como o direito é reduzido à lei, dizer que a fonte da lei é a legislação confunde o intérprete.

Nesses casos (na concepção juspositivista mais extrema), é melhor considerar como fonte os fatos sociais que deram origem à legislação. A principal fonte do direito passa a ser as decisões dos parlamentares¹³.

Ora, o fato acima explanado é perfeitamente razoável. A sociedade de forma democrática criou leis que continham, na sua maioria, um enunciado descritivo de um fato e um consequente jurídico que implicava uma sanção. Sendo assim, a constatação fática de que ocorreu a subsunção da premissa ao fato implica a consequência prevista em lei, independente de ser o infrator, no caso, homem, mulher, criança, nobre, rico, pobre ou religioso, a título de exemplo.

O contexto histórico permitia essa absoluta frieza da legislação criada, já que decorre de uma resposta social ao absolutismo monárquico e clérigo. Portanto, o papel do juiz nesta situação “é meramente funcional, mecanicista. Ele busca na lei o comando do legislador e aplica ao caso concreto (...)”¹⁴.

¹³ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 203/204.

¹⁴ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 204.

O Direito evoluiu desde a Antiguidade mas, no entanto, o Ramo do Direito Tributário é, pelo menos, científica e didaticamente mais recente. Assim, é fundamental perceber que na esfera tributária a ótica mecanicista como acima descrita prevalece, principalmente, porque o “juspositivismo sustenta a abstração valorativa do intérprete, que deve se ater a descrever a norma e aplicá-la, sem realizar qualquer juízo de valor”¹⁵. No mesmo sentido, “(...) a atuação judicial, para o direito positivo, deve ser de subsunção, ou seja, o juiz deve aplicar a norma jurídica ao fato do mundo real (...)”¹⁶.

A análise conjunta da evolução filosófica e histórica da Ciência do Direito com a forma de aplicação do Direito Tributário remete à conclusão que, neste ramo, a aplicação das normas é de posição extremamente positiva, *a priori* e objetiva.

Tal decorre do momento histórico e evolucionário que ciência do Direito e, em especial, onde o Direito Tributário se encontra. Assim como a resposta ao Absolutismo monárquico no passado foi a positividade das leis, a resposta à Ditadura nos países latinos se deu pela adoração à legalidade.

3.2. Posição do Observador (cientista) Contemporânea

Para se verificar a posição do Observador atualmente, é fundamental fazer referência à evolução das ciências naturais. Neste campo de Estudo verificou-se que as posições pretéritas que fundamentaram a

¹⁵ BECHO, Renato Lopes, Filosofia do Direito Tributário, Editora Saraiva, 2009, p. 204.

¹⁶ BECHO, Renato Lopes, Filosofia do Direito Tributário, Editora Saraiva, 2009, p. 204.

física clássica estavam sob um novo ponto de vista equivocadas. A física mecanicista e isenta de interferência não subsistia à uma análise quântica e atômica. Nesse ponto, Capra afirma que:

A crença na certeza do conhecimento científico está na própria base da filosofia cartesiana e na visão de mundo dela derivada, e foi aí, nessa premissa essencial, que Descartes errou. A física do século XX mostrou-nos de maneira convincente que não existe verdade absoluta em ciência, que todos os conceitos e teorias são limitados e aproximados. A crença cartesiana na verdade científica é, ainda hoje, muito difundida e reflete-se no cientificismo que se tornou típico de nossa cultura ocidental. Muitas pessoas em nossa sociedade, tanto cientistas como não-cientistas, estão convencidas que o método científico é o único meio válido de compreensão do universo. O método de pensamento de Descartes e sua concepção de natureza influenciaram todos os ramos da ciência moderna e podem ser ainda hoje muito úteis. Mas só o serão se suas limitações forem reconhecidas. A aceitação do ponto de vista cartesiano como verdade absoluta e do método de Descartes como o único meio válido para se chegar ao conhecimento desempenhou um importante papel na instauração de nosso atual desequilíbrio natural.¹⁷

Portanto, no universo físico avaliado no Século XX iniciou-se uma nova posição filosófica, sob a qual o Observador não só interfere no objeto analisado, como também é causa e consequência deste. As explicações físicas fogem à compreensão do ser humano normal, no entanto, tem se demonstrado por meio de experiências, que as mais modernas teorias devem levar em conta o meio observado e o Observador.

Observa-se que até mesmo na física, a introdução de novos elementos para a avaliação de determinado fenômeno teve restrição por parte de teóricos e algumas vezes, o tempo, foi fundamental para a sua comprovação.

¹⁷ CAPRA, Fritjof, O ponto de mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura emergente. São Paulo. Ed. Cultrix, 25ª Edição. p. 53.

Assim, como na Ciência Física, na Ciência do Direito, a ciência necessita de maturação empírica, científica e teórica. Nesse sentido Werner Heisenberg ensina que:

Durante o século passado, alguns conceitos novos foram introduzidos em física e, em certos casos, muito tempo levou até que os cientistas os assimilassem. O conceito de “campo eletromagnético”, por exemplo, que já estivera, dentro de certos limites, presente no trabalho experimental de Faraday e que, posteriormente, se tornou a base da teoria de Maxwell, não foi facilmente aceito pela maioria dos físicos que nesses tempos concentravam-se, em primeiro lugar, no estudo do movimento mecânico dos corpos materiais. A introdução daquele conceito envolveu, de fato, também uma mudança nas ideias científicas correspondentes. E transições desse tipo jamais são conseguidas facilmente. (...) ¹⁸

Feita as considerações iniciais, o presente trabalho busca traçar um paralelo com o chamado realismo jurídico que deve ser verificado sob a seguinte ótica:

Por realismo jurídico temos uma variação do direito positivo que considera como direito o que é decidido pelos juízes. Para essa dissidência filosófica do direito positivo, o Poder Judiciário ou a jurisprudência é verdadeira fonte do direito. (...) ¹⁹

Em outras palavras, para a constatação de que uma determinada lei ou postulado é válido perante a sociedade, Esta deve ser posta à prova da jurisprudência que terá como função primordial a convalidação do enunciado ou não, que no caso do Brasil é feito em última instância pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Assim, o observador do direito, neste ponto, deve se ater ao positivismo trazido pela jurisprudência, bem como às premissas trazidas pelas leis. Da mesma forma que ocorreu nas ciências naturais, a evolução natural

¹⁸ HEISENBERG, Werner. Física e Filosofia, 2ª Edição, Editora Universidade de Brasília, 1990, p. 15.

¹⁹ BECHO, Renato Lopes, Filosofia do Direito Tributário, Editora Saraiva, 2009 p. 204.

do direito impõe que a análise positiva das leis deve ser feita tanto sob uma ótica legislativa como sob a ótica jurisprudencial.

Um novo elemento introduzido na Ciência do Direito traduz claramente aquela que deve ser a posição do observador (cientista) atualmente, conforme esclarece a lição de Renato Lopes Becho:

Os direitos humanos colocam o homem no centro do direito, este deixa de ser visto como um conjunto de normas ou de relações jurídicas. Ou, sob outro giro verbal, conjugando a definição humanista com a juspositivista (direito como conjunto de normas jurídicas), temos que, para os direitos humanos, o direito é o conjunto de normas que visam, primordialmente, a proteção universal do homem. Esta é, também, a finalidade do direito.

Os direitos humanos sintetizam o direito natural e o direito positivo, unindo-os e aproveitando o que cada doutrina ou escola tem de melhor: busca o valor no direito natural e a técnica no direito positivo. Os princípios jurídicos explícitos e a técnica no direito positivo. Os princípios jurídicos explícitos ou implícitos veiculam, no âmbito do direito positivado, os valores mais elevados desde o direito natural. Os princípios jurídicos são, pois, textos normativos que integram os valores ao sistema jurídico.

A doutrina dos direitos humanos aproveita o melhor do direito natural valorativo. Ela resgata a afirmação de Kant de que o primeiro princípio jurídico universal é a liberdade do homem. As demais escolas do direito natural, notadamente a de raiz racional e de linha religiosa, não são necessariamente compatíveis com os direitos humanos.

A dogmática dos direitos humanos não nega o positivismo jurídico. Pelo contrário. Há um avanço no entendimento do que seja a positivação da norma jurídica, alcançável pela interpretação das diversas fontes do direito. Dentre as várias possibilidades interpretativas, os direitos humanos exigem que o operador do direito escolha aquela que melhor cumpra os valores protetivos do homem.

A escola dos direitos humanos também aproveita o que o realismo jurídico tem de melhor: o destaque para o papel ativo dos juízes na criação do direito. A dogmática dos direitos humanos reconhece nos magistrados e nos tribunais operadores efetivos dos direitos da pessoa humana, notadamente conferindo-lhes instrumentos de interpretação condizentes com suas atividades pró-ativas na construção de uma sociedade plural e respeitosa. Por essa concepção, o

Poder Judiciário ocupa posição de destaque, em tudo ombreando com o Poder legislativo ou com o detentor da função legislativa, independentemente de quem o seja²⁰.

Dessa forma, o autor acima transcrito denominou que a nova posição do Observador decorre da união das posições filosóficas e estaria contemplada pela moderna ciência do Direito ao estudar e conceituar os Direitos Humanos.

Para o nosso estudo, essa questão de junção de posicionamentos pode ser avaliada pela conjugação das conceituações *a priori* e *a posteriori*.

3.3. Conceituações *a priori* e *a posteriori*

A conceituação *a priori* decorre da noção de conhecimento que o indivíduo possui. Neste ponto, para Renato Lopes Becho, “conhecimento *a priori* é aquele que pode ser apreendido exclusivamente por raciocínios, prescindindo da experiência do sujeito que investiga”²¹. No mesmo sentido, discorre sobre “conhecimento *a posteriori*”, pois este “imprescinde da experiência, pois não é alcançável apenas por raciocínios lógicos”²².

No mesmo sentido, os juízos analíticos decorrem da análise inexperiente de quem os analisa. Para a melhor clareza, pressupõe-se que nos juízos analíticos, o cientista do Direito é equiparado a um observador de fenômenos sociais, ou seja, aquele que simplesmente e a distância avalia as questões jurídicas, realizando para tanto uma averiguação dos fatos de forma imparcial.

²⁰ BECHO, Renato Lopes, Filosofia do Direito Tributário, Editora Saraiva, 2009, p. 262/263.

²¹ BECHO, Renato Lopes, Filosofia do Direito Tributário, Editora Saraiva, 2009, p. 418.

²² BECHO, Renato Lopes, Filosofia do Direito Tributário, Editora Saraiva, 2009, p. 418.

Para exemplificar, o relato de um fato descrito por um narrador jornalístico de um jogo de futebol ou de uma corrida de automobilismo é feito na segurança da cabine de imprensa e, portanto: a análise é fria e distante, o que permite ao Observador que discorra sobre os eventos no mundo fático imparcialmente. Nesse sentido, caso o narrador seja um profundo conhecedor de futebol ou corridas indicará em sua análise seu ponto de vista de forma absolutamente isenta de tendências fáticas, utilizando apenas tendências ideológicas e teóricas.

Em outros dizeres, o conhecimento *a priori* é, por excelência, decorrente da inteligência humana, ou seja, decorre da racionalidade intrínseca de cada um que, ao verificar determinado enunciado, elabora uma ilação lógica de seu significado e confere ao enunciado conteúdo, com base nos conhecimentos prévios do observador ou cientista.

Por essa razão, o juízo analítico irá propor à mente de cada um, a possibilidade de compreensão, com base no conhecimento de individual. Assim como no exemplo do narrador, todo o conhecimento que ele possui poderá, ao narrar determinado evento, ser incorporado à narração, informando o destinatário da informação. No caso do aplicador do direito, o destinatário do conteúdo narrado pode ser a população e o objeto narrado a legislação e os princípios gerais de direito.

Nesse ponto, Renato Lopes Becho aponta que “a atuação judicial, para o direito positivo, deve ser de subsunção, ou seja, o juiz deve aplicar a norma jurídica ao fato do mundo real”²³.

Da mesma forma que a ciência buscou a descrição do conhecimento *a priori*, por meio dos juízos analíticos, esta descreveu como paralelo ao

²³ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 204.

conhecimento *a posteriori*, os juízos sintéticos, que “por veicularem informações do predicado que não estão contidas no sujeito, são *a posteriori*, ou seja, é necessário que o interprete lance mão de sua experiência para verificar a verdade contida no juízo”²⁴. Assim, busca-se na lição do mesmo Autor a sua compreensão de que:

(...) 5. Por realismo jurídico temos uma variação do direito positivo que considera como direito o que é decidido pelos juízes. Para essa dissidência filosófica do direito positivo, o Poder Judiciário ou a jurisprudência é a verdadeira fonte do direito.

5.1. O realismo jurídico é uma dissidência do direito positivo tradicional apenas enquanto defende a sublimação dos valores do intérprete, ao manipular a legislação. O realismo defende a mesma postura avaliativa, desde que o intérprete fundamente suas decisões jurídicas usando como fonte principal a jurisprudência, não às leis.

5.2. O realismo jurídico destaca a eficácia da legislação, apurada no efetivo uso de uma dada lei pelo Poder Judiciário, enquanto o positivismo jurídico realça a validade de uma lei, vale dizer, o fato de ela ter sido incorporada ao ordenamento jurídico de acordo com as normas de estrutura. Os positivistas mais radicais dirão que verificar a eficácia das leis é papel da sociologia jurídica, não da ciência do direito²⁵.

Diante das duas formas de conhecimento, analítico ou sintético, é possível afirmar que o conhecimento analítico é decorrente da inteligência humana prévia, que sem a devida experimentação, impede o adequado conhecimento do fato; já o conhecimento sintético decorre, eminentemente, da experimentação.

Assim, é fundamental a interiorização do conteúdo, para que o fato seja plenamente conhecido pelo usuário e, conseqüentemente aplicado pelo interprete.

²⁴ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 418.

²⁵ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 204/205

3.4. Conceitos Objetivos e Subjetivos.

Inicial consideração feita por Pontes de Miranda em sua colossal Obra Tratado de Direito Privado, onde discorre sobre direito objetivo e subjetivo da seguinte forma:

Aqueles juristas (e são tantos) que discutem a distinção entre direito objetivo e direito subjetivo procedem como se discutissem a distinção entre fogo e cinza, entre a corrente do rio e a erosão das margens. Direito objetivo é a regra jurídica, antes, pois, de todo direito subjetivo e não-subjetivo. Só após a incidência da regra jurídica é que os suportes fáticos entram no mundo jurídico, tornando-se fatos jurídicos. Os direitos subjetivos e todos os demais efeitos são eficácia do fato jurídico; portanto, posterius. Direito objetivo é fato do mundo político, que leva às fronteiras do mundo jurídico e o causa, compõe, - pois que da incidência do direito objetivo (= regras jurídicas) é que resultam os fatos jurídicos, o mundo jurídico. Direito subjetivo já é efeito dos fatos jurídicos. Quando se fala de direitos subjetivos antes de leis é porque houve outra lei, antes deles, que, incidindo, produziu os fatos jurídicos de que esses direitos subjetivos emanaram. Os homens dos séculos XVIII e XIX, que falavam de direitos que as Constituições tinham de respeitar, ou aludiam a algum sistema jurídico, acima das Constituições ou antes delas (pré-constitucionais), de que derivaria muitos direitos subjetivos, ou falavam de direitos subjetivos em sentido político, e não jurídico. Sabe-se bem a que lamentáveis obscurecimentos levaram tais confusões.²⁶

O conceito de direito subjetivo e objetivo trazido pelo aclamado Autor não se enquadra na visão objetiva ou subjetiva dos conceitos. Transcreve se trecho da aclamada obra Ponteana com este exato intuito.

O sentido dos conceitos objetivos trazidos pela doutrina consiste na existência de certeza e que nas palavras de Renato Lopes Becho indica:

O objetivismo entende que os conceitos éticos são dotados de certeza, encontráveis pela razão em condições de serem identificados e atendidos por todas as pessoas dotadas de razoável bom-senso. Para essa corrente que concebe a ética como de natureza objetiva, sua dimensão é universal.

²⁶ MIRANDA, Pontes de, Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Tomo I, Rio de Janeiro, Editora Borsoi, 1954, p. 4/5.

Pela ótica objetiva, as condutas ou os padrões morais compõem uma seara de certeza , devem levar a um único sentido, invariável.²⁷

Em outro sentido, o subjetivismo indica uma lógica oposta aos conceitos objetivos, isso porque trazem em si uma mutação de conceitos ao longo do tempo.

Assim, é verificado no ponto de vista de Renato Lopes Becho a seguinte ideia:

O ponto de vista subjetivo sustenta que os valores morais são variáveis ao longo do tempo, são distintos dependendo da sociedade analisada, alteram entre grupos do mesmo conjunto e são diversos até dentro de uma família.²⁸

Toda sociedade possui valores subjetivos que se adéquam à realidade ao longo do tempo, são mais fluídos, consequentemente mais próximos dos valores e perspectivas das sociedades contemporâneas.

²⁷ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 41

²⁸ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 39

4. União de metodologias e de conceitos

Nos capítulos anteriores foi elaborada uma dissertação sobre os temas relativos à posição do observador, os conceitos analíticos e sintéticos, a priorização do objetivismo ou subjetivismo aplicados ao Direito.

As correntes defensoras de uma ou outra posição relevam um ou outro ponto que deve, para uma análise completa, ser necessariamente, considerado.

Os conceitos demonstrados discorrem sobre a necessária completude da adoção de pontos de vista. Para a melhor conceituação de institutos ou objetos jurídicos, a adoção de todos os métodos e pontos de vista, assim como de filosofias, é necessária.

Portanto, os conceitos devem ser estudados sob o ponto de vista analítico e sintético. Isso porque, assim como ocorreu com a evolução das ciências naturais, onde o observador deixou de simplesmente considerar os fenômenos de forma isolada e distante, passou a verificar a interferência do meio avaliado, inclusive, o efeito do próprio observador. Assim, na ciência jurídica o preenchimento do conteúdo dos conceitos jurídicos deve, necessariamente, levar em consideração o sujeito que os analisa e o sujeito que está analisando, bem como o objeto analisado.

A ciência jurídica deve, para que seja analisado o fenômeno de forma adequada, ou seja, o adequado preenchimento do conteúdo do objeto analisado, ter uma perspectiva filosófica distinta, onde se englobe conceitos *a posteriori* e *a priori*.

A simples presença do observador altera substancialmente o fenômeno; a avaliação sob as perspectivas objetiva e subjetiva devem ser concomitantes; o juízo sintético e analítico não podem ser segregados e, por fim, o positivismo jurídico deve ser conciliado com o realismo jurídico.

Os pontos de vista subjetivos e objetivos devem ser conjugados de tal sorte que o fenômeno jurídico, a análise legislativa e aplicação do direito encontrem sua máxima efetividade, fundada na legislação, no direito natural e na constante evolução da sociedade.

Desta forma, com base em conceitos *a priori*, ou seja, aqueles que já são inatos aos aplicadores do direito, identifica-se um ponto de partida para o preenchimento do conteúdo dos conceitos jurídicos.

Além disso, de forma crucial, será realizada a análise dos conceitos com base no conhecimento *a posteriori*, decorrentes de uma situação empírica do direito, que somente ganha forma, após vivenciada determinadas situações que, apesar de jurídicas, necessitam de experimentação para que sejam delineados em cada caso concreto os conceitos jurídicos.

Em especial no Direito Tributário, os conceitos jurídicos devem decorrer de uma análise *a priori*, que a nosso ver se aproxima dos conceitos trazidos pela doutrina e pelo direito posto, de tal sorte que a ciência pura atinge o seu objetivo ao conceituá-lo.

No mesmo tomo, os conceitos devem guardar consonância com a evolução social e, por consequência, se aproximar de métodos trazidos pelo realismo jurídico; assim, os conceitos subjetivos, que se aproximam do sujeito do direito, bem como a sintonia trazida pelo conhecimento *a*

posteriori, são de fundamental importância para as conceituações jurídico-tributárias.

Tais considerações são relevantes diante do radicalismo introduzido por alguns ao aplicar estritamente a norma jurídica. Nesse sentido, Renato Lopes Becho ensina ao apontar a crítica estrutural do direito:

(...) advém do fato de que os operadores jurídicos não são meros cientistas que, vestidos de jaleco branco, investigam a norma como se não pudessem com ela ter qualquer contato. Os parlamentares, assim como os juízes, não estão afastados do mundo real. Pelo contrário. Os parlamentares recebem uma enorme carga de influências (política partidária, políticas públicas, pressões sociais e econômicas etc.), assim como se espera que os juízes sejam sensíveis aos acontecimentos do mundo real. Não se aplica o adágio *dura Lex, sed Lex* indiscriminadamente, como os conflitos pela posse da terra no Brasil demonstram à saciedade.²⁹

Portanto, o conceito *a priori*, que fornece a estrutura ao cientista do direito, ou melhor, a dogmática jurídica posta secularmente pelos bancos da faculdade de direito³⁰, deve servir de base para fundamentar uma análise *a posteriori*, mas não deve ser a fronteira final da análise dos conceitos. E assim ensina Fábio Konder Comparato:

É claro que o Direito é uma técnica, uma das mais delicadas, das mais complexas que o homem já criou. É evidente que não se pode tráfegar no campo do Direito sem uma competência técnica, mas a técnica é mero instrumento; ela é neutra quanto aos valores, ela pode servir à vida, como pode servir à morte. É impossível tentar reduzir o direito a uma mera técnica, pois dessa forma ele fica completamente desbussolado³¹.

²⁹ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 95.

³⁰ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p. 94. Renato Lopes Becho aponta que “aprendemos e ensinamos nas faculdades de direito que o intérprete deve abstrair seus pré-conceitos, sua ética, sua moral, sua religião, suas crenças, suas convicções, seus desejos, seus anseios, seus gostos, suas vontades, para interpretar a lei de acordo com o sistema jurídico e não com seus subjetivismos...”

³¹ Fábio Konder Comparato em BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2009, p 95

Nesse ponto, a perspectiva filosófica serve de técnica para o preenchimento dos conceitos tributários e, conseqüentemente, para uma adequada compreensão do Direito Tributário como um todo.

Tendo em vista o complexo sistema que é o direito, sequer sua perspectiva filosófica deve ser utilizada isoladamente; é necessária a sua composição, ou seja, a união das diversas perspectivas para o início do preenchimento do conteúdo dos conceitos tributários.

Diante das perspectivas explanadas acima, o preenchimento do conteúdo dos conceitos tributários deve ser avaliado sob as perspectivas indicadas.

Ou seja, para que se conceitue adequadamente Renda é necessário preencher o conteúdo de renda sob as perspectivas filosóficas de tal sorte que se atinja sua maior amplitude conceitual possível.

5. Conceito de Renda

Com base nas inúmeras perspectivas filosóficas e com o intuito de preencher o conteúdo do conceito de renda, verifica-se a posição doutrinária sobre o vocábulo renda e a posição conceitual mais abrangente possível.

Para tanto, verifica-se, inicialmente, a observação de Regina Helena Costa ao apontar que é o imposto de renda é o “... imposto de disciplina mais complexa do sistema tributário nacional, resultante de numerosas leis e atos administrativos normativos (...)”³².

Marco Aurélio Greco revela que:

(...) o interesse arrecadatário é secundário e instrumental em relação aos interesses da sociedade civil; portanto, o crivo da análise a ser adotado deve levar em conta estes e não apenas aquele.

Em suma, duas diretrizes emanam desta abordagem:

- a) Liberdade individual com função social da propriedade; e
- b) Predomínio do interesse público da sociedade civil face ao interesse arrecadatário do Fisco.

Essas diretrizes, como exposto, devem, porém, emanar das circunstâncias de cada caso concreto, pois é no plano delas que cabe a respectiva ponderação³³;

A Constituição Federal de 1988 trouxe em seu artigo 153, III, a delimitação da competência tributária da União Federal para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:

³² COSTA, Regina Helena, Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional, 1ª Edição, Editora Saraiva, 2009. P. 341.

³³ GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, 2ª Edição, Editora Dialética, 2008, p. 357/358.

Art. 153. Compete a União instituir Impostos sobre:

(...)

III – renda e proventos de qualquer natureza”

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios de generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei

O Código Tributário Nacional, diploma recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal, atentou em seu artigo 43 e seguintes que:

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.

Com base nas normas positivadas pelo ordenamento jurídico brasileiro há de ser construído o conceito *a priori* e *a posteriori* de renda.

A Constituição determinou uma ampla possibilidade para a formação do conceito de renda, tendo em vista que a legislação infraconstitucional abordou apenas parte deste conceito, deixando à doutrina e à jurisprudência a possibilidade de preencher o conteúdo faltante.

Assim, graficamente, é possível ilustrar a abrangência do conceito de renda da seguinte forma, sendo o centro do círculo o conteúdo mais claro e objetivo e a medida que se distancia do centro, o conteúdo se torna mais esvoaçante e, eventualmente, mais subjetivo, possibilitando, de acordo com o caso um deslocamento do centro circular:

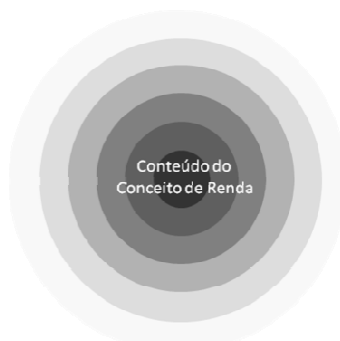


Figura 1

A jurisprudência já se posicionou inúmeras vezes sobre o referido conceito, deixando sempre a certeza de que renda consiste em um aumento patrimonial. Nesse sentido, colaciona-se alguns trechos de julgados que revelam tal posicionamento:

(...) Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo patrimonial (...) (Min. Cunha Peixoto)³⁴

(...) Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (...) (Min. Oswaldo Trigueiro)³⁵

(...) 8. Quando a Constituição Federal (no caso, a de 1946, art. 15, IV) autoriza o legislador a tributar a renda e proventos de qualquer natureza, não lhe confere um cheque em branco que ele pode preencher a seu talante. Por maiores que sejam as divergências doutrinárias sobre o conceito de renda, há um elemento de sua composição sobre o qual não pairam dúvidas: o de que ela envolve necessariamente a ideia de GANHO, DE ACRÉSCIMO (...) (Min. Carlos Veloso)³⁶

Diante dos julgamentos prolatados pelo Supremo Tribunal Federal, verifica-se que o ponto unânime se refere à necessidade de aumento

³⁴ Trecho do voto do Min. Cunha Peixoto no RE nº 89791-7-RJ, 1ª Turma do STF, transcrito por Ricardo Mariz de Oliveira em Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 42.

³⁵ Trecho do voto do Min. Oswaldo Trigueiro no RE nº 71758-GB, Tribunal Pleno do STF, transcrito por Ricardo Mariz de Oliveira em Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 42.

³⁶ Trecho do voto do Min. Carlos Veloso quando se refere a passagem de Bulhões Pereira no RE nº 117887-6-SP, Tribunal Pleno do STF, transcrito por Ricardo Mariz de Oliveira em Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 42/43.

patrimonial; no entanto, a definição de qual tipo de aumento patrimonial será reverenciado pelo conceito de renda consiste em eterna disputa doutrinária.

5.1. *A priori* e objetivo

A partir das normas positivadas, o primeiro conceito que o aplicador do direito deve estruturar logicamente, é o conceito *a priori*, que deverá partir das positivações legislativas e da doutrina específica para tanto.

Como apontado acima, a Constituição Federal deu claros contornos do que poderia ser tributável pela União a título do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Desta forma, é impossível, diante da lógica positiva do sistema jurídico brasileiro que a União tribute qualquer valor excedente àquele descrito na norma posta contida no artigo 153, III, deste diploma.

A conceituação de De Plácido e Silva é ponto de partida para o preenchimento do conteúdo de renda, este renomado autor escreve em seu dicionário de vocabulário jurídico que:

Renda. Formado do verbo render (produzir, pagar, restituir), do verbo latino *reddere* (render), donde a origem de *redito* (juro), é aplicado na linguagem jurídica e financeira em várias significações.

Originariamente, *renda*, geralmente empregado no plural *rendas*, quer, propriamente, exprimir ou *juros* ou *interesses*, recebidos ou pagos pela *inversão* ou *aplicação* de capitais ou pela *exploração* de bens de natureza imobiliária.

Assim, *rendas* significam *rendimentos* ou *frutos produzidos* pelo capital utilizado. São as *remunerações* pela ocupação dos prédios.

E, nesta acepção, têm-se as expressões: *rendas imobiliárias* ou *rendas de títulos*, *rendas de capitais*, *rendas constituídas* (constituição de rendas).

O sentido etimológico e corrente de rendas, como *juros* ou *interesses* produzidos pelo capital, ou pelos prédios arrendados, não se modifica, seja em relação a quem os recebe como a quem os paga.

Quem recebe, aufere *rendas*. E quem as paga, seja qual for o motivo, paga *rendas*.

Desse modo, *rendas* também se denominam os *juros* ou *interesses* pagos pelos Estados às pessoas que adquiriram os títulos por eles emitidos, em suas operações de crédito.

Renda. Extensivamente, porém, na terminologia do Direito Público e das Finanças, é empregado para designar o próprio título, que produz esses juros ou que representa estes mesmos juros.

E, desse modo, é que se entendem as locuções: *rendas nominais*, *rendas ao portador*, *rendas resgatadas*, *rendas amortizáveis*, *rendas francesas*, *rendas brasileiras*.

Rendas, aí, designam os *títulos de rendas*, assim exprimindo não somente os juros que os títulos ou os *fundos aplicados* produzem como os próprios *papéis*, em que eles se materializam, para fixar o *direito*, sobre os juros devidos pela soma mutuada ou emprestada.

Renda. Afinal, temos renda, na terminologia financeira, na significação de *receita* ou *quantia recebida*.

Nesta acepção, pois, tudo que é recebido pelo erário público, provenha de onde provier, de impostos, taxas, emolumentos, multas, juros ou rendimentos de ordem industrial, é *renda*, é *receita*.

E outra significação não tem as expressões: *renda pública*, *renda nacional*, *renda federal*, *renda estadual*, *renda aduaneira*, *renda fiscal*, *renda tributária*, etc., quando aludem ao *dinheiro*, recebido pelos cofres públicos.

Mesmo na linguagem vulgar, é o vocábulo empregado no sentido de receita: a *renda mensal* ou a *renda semanal* é o que se recebe no mês ou semanalmente, produto do trabalho remunerado ou do vencimento do cargo ou emprego.

Aliás, o Direito Fiscal, no capítulo em que regulamenta o *imposto sobre a renda*, aplica-o nesta significação: é o rendimento, é a receita auferida pela pessoa, física ou jurídica, sem importar a sua fonte ou origem.

E destarte, como renda se entendem os honorários do profissional liberal, os ordenados e salários dos empregados, os alugueres dos prédios locados, os juros ou lucros oriundos da aplicação de capital ou de sociedades civis ou comerciais, ou qualquer espécie de *recebimento em dinheiro* como retribuição ou compensação a serviço de qualquer natureza. É, portanto, qualquer *receita*³⁷.

A partir deste conceito, a Doutrina, diante das inúmeras possibilidades do preenchimento do conceito de renda, se debruçou sobre a Constituição Federal para conceituar, objetivamente, o objeto do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Concluiu-se, de uma forma ou de outra que, segundo os dizeres de Leandro Paulsen: “A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou”^{38 39} e continua:

“Acréscimo patrimonial, pois, é o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e de proventos, ressaltado pelo próprio art. 43 do CTN na definição do fato gerador de tal imposto (...)”⁴⁰

Complementando o conceito de renda, é prudente a análise dos ensinamentos de João Dácio Rolim:

³⁷ DE PLÁCIDO E SILVA, Vocabulário Jurídico, Vol. IV, 11ª Edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1991, p. 91/92.

³⁸ PAULSEN, Leandro e DE MELO, José Eduardo Soares, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 2ª Edição, Livraria do Advogado, 2006. p. 48

³⁹ Neste mesmo sentido: Henry Tilbery: {a definição do “rendimento bruto, em cada cédula”, já constando, por muitos anos da legislação ordinária como sendo “os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, foi encampada pelo Código para caracterizar figura deste imposto, fiel ao critério de observar na fixação dos conceitos de muitos impostos direito positivo vigente.

Esta redação evidentemente considera a renda como fluxo de bens, provenientes de uma fonte produtora, que abrange tantos bens materiais como também a capacidade individual, isso é, a habilitação da pessoa de trabalhar e produzir. É pelo esforço da pessoa aplicando essa fonte produtora que se obtém, durante o período base, a renda – “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”. Esta definição está perfeitamente alinhada com o conceito da renda tributável correspondente à “teoria da fonte”} – Em MARTINS, Ives Gandra, Comentários ao Código Tributário Nacional. 3ª Edição, Saraiva, São Paulo, 2002. P. 325/326.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro e DE MELO, José Eduardo Soares, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 2ª Edição, Livraria do Advogado, 2006. p. 48

(...) 1ª o conceito jurídico mais adequado de renda é o de acréscimo patrimonial, englobando os ganhos de capital, exceto as transferências de renda, tais como doações e heranças, segundo o ordenamento jurídico constitucional de 1988. 2ª o conceito legalista (fiscalista) de renda, no sentido de ser considerado aquilo que a lei ordinária do imposto estabelecer que é, está ultrapassado e superado pela jurisprudência do STF, como nos *leading cases* de desapropriação (não incidência do imposto), da não-tributação das variações monetárias (ganho nominal e não real) e da não-tributação adicional pelo Imposto de Renda com relação aos lucros distribuídos

(...)

7ª Quaisquer limitações temporais ou quantitativas com relação às despesas e provisões devem guardar estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte, sob pena de serem inconstitucionais, por violarem o conceito jurídico de renda, por implicarem tributação direta ou indireta do capital e não do seu efetivo acréscimo e por afrontarem a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, além de mitigarem ou anularem a rígida discriminação da competência tributária entre União, Estado e Municípios⁴¹

Eduardo Marcial Ferreira Jardim indica em seu Dicionário Jurídico Tributário que renda:

(...) reveste o significado de acréscimo financeiro ou patrimonial líquido apurado periodicamente, assim compreendido aquele resultante do cotejo entre entradas e saídas, incluídos os valores consumidos e excluídas as perdas e as deduções necessárias à percepção dos rendimentos.⁴²

Roque Antonio Carrazza, adotando uma definição por negativa inicia sua conceituação de renda da seguinte forma:

(...) podemos afirmar que renda não é nem importação, nem exportação, nem operação financeira, nem propriedade

⁴¹ ROLIM, João Dácio. O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza alguns casos concretos adições e exclusões ao lucro real. Revista de Direito Tributário nº 67. São Paulo. Malheiros, p. 223/224. Em JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, Dicionário Jurídico Tributário.

⁴² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, Dicionário Jurídico Tributário, 6ª Edição, Dialética, São Paulo, 2008. P. 177.

territorial rural, nem patrimônio, nem propriedade predial e territorial urbana e etc.⁴³

Continua

(...) renda não é, juridicamente o mesmo que rendimento. Este é qualquer ganho, isoladamente considerado; ao passo que aquela é o excedente de riqueza obtido num dado período de tempo. Deduzidos os gastos necessários à sua obtenção e manutenção⁴⁴,

E conclui então que

(...) rendas e proventos de qualquer natureza 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 (...) ⁴⁵

Na mesma linha, Regina Helena Costa escreve que para se conceituar renda deve se:

(...) lembrar que o conceito de renda encontra-se delimitado constitucionalmente. Traduz acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo. Constitui sempre um *plus*, não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte.

Proventos, por seu turno, é a denominação dada aos rendimentos recebidos em função da inatividade.⁴⁶

Assim, diante do posicionamento de inúmeros autores sobre o conceito possível de extração da Constituição Federal, o que em outras palavras, pode ser tido como o conceito positivo, objetivo do conteúdo do Imposto sobre a Renda, renda consiste no aumento de riqueza, ou seja, no ganho

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio, Imposto sobre a Renda, 2ª Edição, Malheiros, 2006, p. 36.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, Imposto sobre a Renda, 2ª Edição, Malheiros, 2006, p. 37.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, Imposto sobre a Renda, 2ª Edição, Malheiros, 2006, p. 37.

⁴⁶ COSTA, Regina Helena, Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional, 1ª Edição, Editora Saraiva, 2009. P. 340

patrimonial ocorrido em um dado período de tempo, o que, por definição contempla o confronto das despesas e receitas de determinada pessoa.

Com base no conhecimento *a priori* que os aplicadores do direito possuem da legislação vigente e na ciência jurídica é possível formular o enunciado acima; portanto, é possível afirmar que o conteúdo do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza é *a priori* e de forma objetiva o quanto demonstrado acima.

Corroborando este entendimento, a aclamada lição do Professor José Artur Lima Gonçalves em brilhante trabalho sobre o tema em referência onde aponta sob a denominação de “conceito pressuposto” para Renda:

Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração -, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda.

E traduzimos esse conteúdo da seguinte maneira: (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.⁴⁷

No mesmo sentido que o ilustre professor indica que este é apenas um conceito pressuposto, ou seja, um ponto de partida, não seria prudente, neste estudo, a análise apenas do antecedente fático, sem que fosse verificado o consequente, que consiste na determinação empírica, *a posteriori*, subjetiva do conceito acima descrito.

Graficamente poderíamos indicar que os conceitos objetivos tendem a manter o cerne do conteúdo do conceito de renda inalterável:

⁴⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda, 1ª Edição, Malheiros, 2002. p. 179

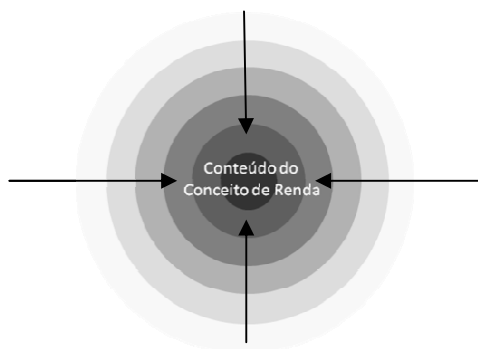


Figura 2

5.2. *A posteriori e subjetivo*

A conceituação *a posteriori* deve ser decorrência de situações empíricas, ou seja, o conceito subjetivo, que leva em consideração as características do indivíduo tributado somente poderá ser preenchido após a longa análise empírica das mais diversas situações e, ainda sim, não seria possível o seu pleno preenchimento.

O objetivo desta forma de conceituação é tão somente a demonstração da impossibilidade da formulação de uma regra objetiva para a determinação do conteúdo do imposto sobre a renda, haja vista que para alguns há a incidência do imposto sobre a renda em determinadas verbas e para outros não há.

Para ilustrar, são indicadas duas situações em que, objetivamente, há aumento patrimonial no curso de um ano.

Na primeira situação a ser citada como exemplo, o sujeito obteve receitas ao longo do ano e teria sido diagnosticado com doença grave e de improvável cura e numa segunda situação, o mesmo volume de receita foi percebido, no entanto, o sujeito goza de plena saúde física e mental.

Sob a ótica objetiva, o primeiro, independente de ser posto a salvo da tributação de seus proventos pelo imposto de renda (casos específicos de isenção para algumas doenças graves previstas na legislação), estaria, ainda sim, sujeito à tributação ampla de suas receitas, da mesma forma que ocorre no segundo.

Isso porque a legislação expressamente indica que os proventos percebidos por aqueles detentores de doença grave (somente aquelas previstas na legislação) estariam isentos do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, no entanto, tal benefício legislativo somente atingiria os proventos oriundos de aposentadoria específica e não a todas as formas receita, que posteriormente, se converteriam em renda, sob a ótica da lei, obtidas pelo doente.

Essas duas situações, apesar de objetivamente estarem consideradas como auferimento de renda, não poderia ser friamente analisada, de tal sorte a ser desconsiderada a situação individual do contribuinte. Tal premissa é comprovada pelo fato da legislação por a salvo da tributação os proventos da aposentadoria no caso de doença grave por meio de isenção.

A tributação tem como fim máximo a manutenção do estado e o bem estar de todos. Assim, ganância estatal não poderia por em risco todo o as instituições públicas, portanto, é, sob uma ótica empírica e *a posteriori*, improvável considerar que o sujeito da primeira situação auferiu qualquer tipo de renda. Seja porque a situação calamitosa em que se encontra impede que seja de fato constatado o aumento patrimonial (físico ou virtual), seja porque o Estado, sob uma forma de atuação específica, e com o intuito de atingir os objetivos constitucionalmente previstos deva subtraia das suas receitas os valores

que eventualmente perceberia de tal contribuinte, sob o argumento que uma vez menos tributado, mais recursos teria para despende com sua doença e, portanto, em menos oneraria o Estado.

Tal conclusão somente é possível na hipótese da análise do caso concreto, ou seja, diante da formulação da hipótese descrita e com base na fluidez do conceito de renda trazido pela ótica empírica tem se que a constatação do aferimento de renda decorre, necessariamente, da análise do caso concreto e para tanto é fundamental a valoração por parte do interprete.

Graficamente poderíamos indicar que os conceitos subjetivos tendem a deslocar o cerne do conteúdo do conceito de renda, aproximando-o das características subjetivas.:

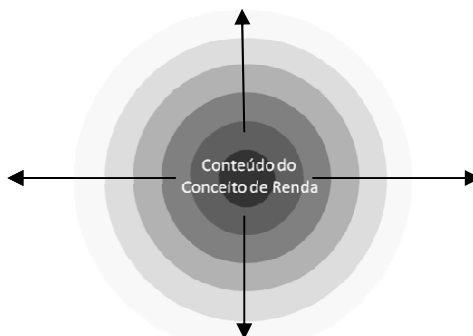


Figura 3

5.3. União dos conceitos *a priori*/objetivo e *a posteriori*/subjetivo

A forma de conceituação de renda para fins tributários deve ser a união de das duas indicadas anteriormente, ou seja, a união dos conceitos *a posteriori* e *a priori*, simultaneamente, de tal sorte que a regra geral válida para todos seja o conteúdo objetivo e positivo.

Os conceitos *a posteriori*, somente poderiam ser verificados em momentos em que o contribuinte, não conformado com a regra positiva, informasse a sua condição diferenciada ao Estado e indicasse na *lide* a ser posta sob o manto do judiciário, a necessidade de seu caso ser valorado sob as características especiais de cada situação

Portanto, o conceito de renda é composto de dois enunciados: (i) o primeiro longamente elaborado pela Doutrina e pela legislação que consiste no conceito *a priori* e (ii) um segundo, impossível de limitação doutrinária pois decorre estritamente da relação que se formará entre o Juiz, o Estado e o Contribuinte, ou seja, empiricamente, também passível de denominação de conceito *a posteriori*.

A análise puramente positiva deve ser posta com veemência e, ao mesmo tempo, a análise natural, ponderada e valorada, deve ser trazida a efeito quando for o caso.

Marco Aurélio Greco trouxe em algumas palestras o exemplo de julgados dos Superior Tribunal de Justiça nos quais os Ministros abandonavam um pouco o Positivismo Jurídico, para, na análise do caso concreto, introduzir formas de análise do Realismo Jurídico.

Nesse sentido, transcreve-se trecho do mencionado Professor sobre o assunto:

A leitura da jurisprudência administrativa e da doutrina produzida nos últimos anos mostra nitidamente o surgimento de temas que até pouco tempo caminhavam na sombra dos argumentos, como se fossem dados inequívocos que, segundo parte significativa da doutrina, podiam ser assumidos acriticamente como inaplicáveis ao Direito Tributário Brasileiro. Hoje, os operadores do Direito Tributário passaram a reconhecer relevância mais acentuada a certas qualidades dos fatos (das quais aliás, eles sempre puderam se revestir) o que

faz com que passando de uma foto em preto e branco para um filme colorido (...) ⁴⁸

Uma das formas mais claras de percepção da alternância do preenchimento do conteúdo de conceitos tem se verificado na mudança de percepção da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça ⁴⁹, onde já foi possível a constatação da predominância do conteúdo sobre a forma.

No que tange ao planejamento tributário indica o Mestre que :

Cumpre adotar um modelo funcional em que, além do perfil legal de cada operação, seja verificado seu perfil jurídico em sentido amplo, de modo a situar o caso no âmbito de seu respectivo contexto, identificando não apenas da perspectiva estática e à luz do momento em que realizada, mas dinamicamente, mediante sua inserção na linha de tempo em que se encontravam as partes e o próprio meio circundante em que as decisões foram tomadas.

Por isso, não há soluções prévias, genericamente aplicáveis a um número indeterminado de situações, mas respostas construídas individualmente, à luz de cada caso concreto. ⁵⁰

E conclui que:

Analisar determinada questão apenas da perspectiva econômica ou dos efeitos tributários é continuar um modelo estrutural (por categorias abstratas) e deixar na penumbra a vida tal como ela é.

Tão relevantes quanto as normas e os fatos, são os valores envolvidos nas e efetuados pelas situações concretas, pois além de indicarem a direção positiva da conduta a seguir na interpretação, também servem de parâmetro para justificar a ação do contribuinte ou desprotegê-la, posto que dizem respeito à sua legitimidade. ⁵¹

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, 2ª Edição, Editora Dialética, 2008, p. 352.

⁴⁹ RE. Nº 268.586. Rel. Min. Marco Aurélio Mello, 1ª Turma, DJ de 18.11.2005 e REsp nº 610.893, Rel. Min Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 28.06.2004.

⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, 2ª Edição, Editora Dialética, 2008, p. 354/355.

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, 2ª Edição, Editora Dialética, 2008, p. 354/355.

A união das percepções filosóficas permitem aos aplicadores do direito a verdadeira análise do fato *sub examine*, ou seja, concretiza a subsunção da norma ao fato e verifica o fato no mundo fenomênico na forma em que realmente ocorreu. Nesta junção não deve ser abandonado a verificação *a priori*, objetiva e positiva dos fatos, como também deve ser avaliada de forma *a posteriori*, subjetiva e natural dos elementos componentes do evento.

A título de exemplo de fatos que, *a priori*, configurariam renda, mas sob uma ótica *a posteriori*, não, colaciona-se algumas jurisprudências:

IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. VENDA DE VEÍCULO AUTOMOTOR. HABITUALIDADE. AUSÊNCIA. AQUISIÇÃO. FINANCIAMENTO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INEXISTÊNCIA. I – a venda de veículo por pessoa física, em operação isolada não é tributável, posto que ausente a habitualidade e a tipificação da mais-valia como hipótese de incidência do Imposto de Renda. II – Da mesma forma, a aquisição de um bem mediante financiamento, por não se configurar acréscimo patrimonial, não está sujeito ao Imposto de renda. III – Recurso especial a que se nega provimento.⁵²

INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA – IMPOSSIBILIDADE – CARATER INDENIZATÓRIO DA VERBA RECEBIDA. As verbas indenizatórias que apenas recompõem o patrimônio do indenizado, físico ou moral, tornam infensas à incidência do imposto de renda. Aplicação do brocardo *ubi eade ratio ibi eadem* dispositivo. 2. Precedentes. 3. Recurso improvido” (STJ, 1ª T., un., REsp 410.347/SC, Rel. Min. Luiz Fux, nov;02)⁵³.

DESAPROPRIAÇÃO. JUROS COMPENSATÓRIOS. IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA. (...) 3. Os juros compensatórios e moratórios integram a indenização por expropriação, não constituindo renda; portanto, não podem ser tributáveis. Precedentes. 4. Recurso ordinário provido” (STJ, 2ª T., un., ROMS 11;392/RJ, Rel. Min. Paulo Medina, out/03)⁵⁴.

⁵² PAULSEN, Leandro, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10ª Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre-RS, 2008, p. 731.

⁵³ PAULSEN, Leandro, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10ª Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre-RS, 2008, p. 735.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10ª Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre-RS, 2008, p. 736.

IMPOSTO DE RENDA. FÉRIAS E LICENÇA PRÊMIO PAGOS EM PECÚNIA. I. Férias e licença-prêmio em pecúnia: não-incidência do imposto de renda, dado o seu caráter indenizatório (TRF 5ª Reg. AC. 329725 Se Terceira Turma 17/06/04).⁵⁵

IMPOSTO DE RENDA. PROGRAMA DE INCENTIVO À APOSENTADORIA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. (...) 2. O Programa de Incentivo à Aposentadoria – PIA objetiva incentivar a rescisão do contrato de trabalho mediante indenização, do mesmo modo que o PDV. Assim, as respectivas verbas rescisórias não geram acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda, não caracterizado a ocorrência do fato gerador para efeito de incidência do imposto de renda. Aplicação analógica da Súmula 251 do col. STJ. Precedentes do col. STJ⁵⁶ (TRF 5ª REG. AC 339491 PE Primeira Turma 30/09/2004)

Súmula 215 do STJ: A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.

Todos os fatos descritos na jurisprudência acima transcrita revelam, a princípio, signo presuntivo de renda, no entanto, sob análise casuística dos tribunais superiores, constatou-se que não havia a ocorrência de renda, o que impedia a incidência da norma jurídica.

Com o intuito de alcançar exatamente o que a Constituição Federal dispôs sobre o Imposto sobre a Renda, o Constituinte Originário estabeleceu alguns princípios constitucionais que devem sempre estar presentes na delimitação da matéria tributável pelo referido imposto; são eles os princípios da generalidade, universalidade, progressividade e, evidentemente, da capacidade contributiva.

⁵⁵ MAZZA, Alexandre e PINTO, Tatiana Freire, Dicionário de Jurisprudência Tributária, Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 72/73.

⁵⁶ MAZZA, Alexandre e PINTO, Tatiana Freire, Dicionário de Jurisprudência Tributária, Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 72/73.

6. Princípios Constitucionais que fomentam a conceituação de Renda (Generalidade, Universalidade e Progressividade)

Todo e qualquer conceito que se pretenda formular para a expressão renda ao se referir-se ao Imposto sobre a Renda, deve, necessariamente levar em consideração os princípios constitucionais que o permeiam.

A Generalidade, Universalidade e Progressividade são decorrência máxima do Princípio da Igualdade (isonomia) e Democracia, haja vista que tais enunciados, buscam, essencialmente, a limitação do poder de tributar com o intuito de manutenção dos objetivos constitucionais, ou seja, uma sociedade livre, justa e solidária⁵⁷, dentre outros.

Portanto, a Universalidade, Generalidade e Progressividade são princípios⁵⁸ na medida em que integram a forma de interpretação da Constituição e constituem limites ao poder constitucional de tributar.

Em outros dizeres, o Constituinte indicou os princípios informadores do aspecto pessoal (generalidade)⁵⁹, material - base de cálculo (universalidade) e quantitativo (progressividade)

⁵⁷ CF - Art. 3º; Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – Construir uma sociedade livre, justa e solidária.

II – Garantir o desenvolvimento nacional.

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

IV – promover o bem de todos sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁵⁸ Princípios, na acepção contida no Título I da Constituição Federal, são normas fundamentais de função ordenadora e ação imediata, devendo funcionar como critério de interpretação e integração, já que promovem a coerência geral do sistema. Vale dizer, os princípios fundamentais exprimem a noção de mandamentos nucleares de um sistema, ou núcleos de condensações nos quais confluem valores e bens constitucionais. Em SOUZA, Hamilton Dias de, RDDT 27/31, em DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz, Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 217.

⁵⁹ Leandro Paulsen sintetiza Generalidade como “... critério que diz respeito ao campo subjetivo, mas especificamente, à sujeição passiva ao tributo”⁵⁹, em sentido diverso, ensina Ricardo Mariz de Oliveira, onde indica que tal conceito se aplica à Universalidade, indiferente o que um ou outro entende como Generalidade ou Universalidade, no entanto, pois, todos os

6.1. A Generalidade e o conceito de renda:

Por generalidade⁶⁰ tem-se que o IR deve alcançar todos os ganhos ou lucros, de quaisquer espécies ou gêneros, obtidos pelo contribuinte no território brasileiro e - desde que respeitados os acordos que visam a evitar a bitributação internacional - também no exterior. Em linha de princípio, nada deve escapar à sua incidência, pouco importando a denominação dos rendimentos, sua origem, a condição jurídica de quem os auferir ou a nacionalidade da fonte. Tal avaliação global conecta o tributo aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

Ricardo Mariz de Oliveira traduz este princípio da seguinte forma: “generalidade significa tratar todas as situações sob uma norma geral, no sentido de ser aplicável a todos os contribuintes e em contraposição à seletividade.”⁶¹ Assim, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza deve alcançar todos os tipos de rendas que contribuam para a sua formação. Neste ponto, interessante ressaltar que devem ser consideradas todas as rendas, ou seja, o resultado entre todas as receitas e todas as despesas (inclusive dívidas).

O referido autor indica ainda que:

Enfim, ressalta destas explicações do conceito de “generalidade” a exigência de que não haja discriminação entre fatores de produção de acréscimo patrimonial de um patrimônio, quando considerado isoladamente, bem como entre

autores, acordam a Generalidade e Universalidade tratam de dois conjuntos de princípios, um referente à sujeição passiva e outro referente à materialidade.

⁶⁰ Qualidade do que é geral. Advém de Geral: 1. Comum à maior parte, genérico. 2. Total. 3. Universal.

⁶¹ DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz, Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 253.

esse patrimônio e outro patrimônios de um mesmo agrupamento racionalmente determinado (entre os patrimônios de todas as pessoas físicas ou entre todos os patrimônios de pessoas jurídicas)⁶²

Diante deste princípio, qualquer aumento patrimonial deve ser considerado. Ocorre que o aumento é fruto da seguinte equação:

RECEITAS – DESPESAS = AUMENTO OU DIMINUIÇÃO PATRIMONIAL
--

Logo, toda e qualquer receita deve ser considerada para atender o princípio da generalidade, assim como toda e qualquer despesa também deve ser levada a efeito.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira indica que:

Para o imposto de renda, o que importa é ter havido aumento patrimonial, e pouco contam outros fatores que sejam o próprio resultado verificado, consistente no aumento do patrimônio, motivo pelo qual a carga tributária deve ser igual sobre dois patrimônios que tenham tido o mesmo montante de aumento, embora por fontes diversas⁶³

É nesse ponto que o conceito de renda deve ser informado por este princípio; ora, os aumentos patrimoniais são sempre decorrentes da mesma equação matemática, trata-se de um princípio limitador do poder de tributar, haja vista que objetiva a tributação de todas as rendas, ou seja, todas as receitas deduzidas de todas as despesas.

Relacionando tal princípio com os conceitos indicados nos capítulos anteriores, verifica-se que se trata da tradução positiva, ou seja, a priori e objetiva da forma de conceituação da renda.

⁶² DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz, Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 254.

⁶³ DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz, Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008, p. 254.

Renato Romeu Renck revela que

A base calculada além de ser informada pela generalidade, terá de ter natureza universal. Ser universal é ser total. Logo, de nada adianta apurar a base impositiva dividindo-a em espécies de renda quando, no final, se deve apurar o valor informado pela universalidade. Desta forma, para que a renda seja informada pelo critério da universalidade, os elementos integrados no processo de sua produção devem estar dispostos de forma tal que atendam a este critério. Ou seja, todos devem ser submetidos à tributação de forma absolutamente igual. Não há receita diferente de outra, como não há despesa diferente de outra.⁶⁴

Tais princípios são informadores do imposto sobre a renda seja para ampliar o seu conceito ou para restringir.

6.2. A Universalidade e o conceito de renda:

Por universalidade⁶⁵ entende-se que o imposto há de alcançar todas as pessoas que realizam seu fato imponible. E isto independente de raça, sexo, convicções políticas, credo religioso, cargos ocupados etc. Noutros falares, este critério veda discriminações e privilégios entre os contribuintes.

Originalmente, os membros do clero e da realeza não estavam sujeitos aos tributos sob o entendimento de que, por uma questão racional, não haveria sentido, que aqueles, que são integrantes essenciais do Estado, contribuíssem para sua manutenção.

⁶⁴ RENCK, Renato Romeu, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica/Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo. Liv do Advogado, 2001, p. 161 em PAULSEN, Leandro, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10ª Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre-RS, 2008, p. 312.

⁶⁵ Advém de Universal. 1. Relativo ao Universo. 2. Que abarca toda a Terra; mundial. 3. Comum a todos os homens ou a um grupo dado. 4. Que advém de todos, geral.

Com a evolução da sociedade e o distanciamento do Estado da Igreja e o abandono dos estados totalitários, o alcance da tributação foi estendido para todos, inclusive os mais altos membros do poder executivo.

O mesmo ocorre no que tange à raça, sexo, credo e etc., a lei, sob o primado da igualdade não distingue as pessoas, levando em conta apenas aspectos relevantes que objetivam o alcance da isonomia.

6.3. A Progressividade e o conceito de renda:

Por progressividade depreende-se que, quanto maior a base de cálculo do IR (renda líquida auferida ou lucro obtido), tanto maior terá que ser a alíquota aplicável na determinação do quantum debeatur. Noutros falares, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo.

Nesse sentido, é solar a lição de Leandro Paulsen que, em poucas palavras, revela que:

“a progressividade é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. De fato, tem-se progressividade quando há diversas alíquotas graduadas progressivamente em função do aumento da base de cálculo: maior a base, maior a alíquota”⁶⁶.

⁶⁶ PAULSEN, Leandro, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10ª Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre-RS, 2008, p. 312.

Deste conceito, obtém-se verdadeira aplicação do princípio da igualdade ao tratar, nos dizeres de Rui Barbosa, reportando-se à Aristóteles, os iguais igualmente e os desiguais na medida de suas desigualdades.

6.4. A Capacidade contributiva e o conceito de renda:

Inúmeras Constituições imbuíram em seu corpo o Princípio da Capacidade Contributiva. Em especial no Brasil, a Constituição de 1824, 1934 e finalmente a 1946 consagraram em nível constitucional o princípio. Em 1967, a Carta Magna não reproduziu o princípio, mas inúmeros doutrinadores afirmavam a sua permanência em razão do seu caráter essencial.

Em 1988, o texto preliminar da Constituição ressuscitava o tema para o seu corpo, com a seguinte redação: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar (...)”, o texto aprovado foi: “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)” (art. 145, § 1º⁶⁷)

A constante presença deste princípio nas mais diversas constituições decorre da necessidade latente que o Constituinte possui em deixar claro o princípio da igualdade e republicano. Ou seja, na esfera tributária o princípio da capacidade contributiva é a tradução quantitativa da isonomia, que por sua vez é decorrência direta do princípio republicano.

⁶⁷ Art. 145, § 1. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Tal tendência foi, mais uma vez, reafirmada e consagrada nos projetos e no texto final da Constituição Federal que merece verdadeiro apreço pela doutrina, uma vez que, resgata a literalidade do princípio no âmbito constitucional.

Diante do caráter constitucional do princípio, com aplicabilidade imediata, não se tratando de mera norma programática, tem-se que o tributo que não o observar, arcará com a sanção da inconstitucionalidade, sendo assim, extirpado do ordenamento jurídico.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado impõe de forma contumaz que:

Hoje, então, é indiscutível a presença do princípio da capacidade contributiva, como norma realizadora da Justiça Federal, nas constituições de um grande número de países. Vejamos alguns exemplos. Na Constituição da República Portuguesa, texto de 1967, está dito que o sistema fiscal será estruturado por lei, com vistas à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos (art. 106º). A Constituição da República da Nicarágua, de 19 de novembro de 1986, estabelece que *El sistema tributário debe tomar en consideración La distribución de La riqueza y de las rendas* (art. 114). A Constituição da Espanha, de 27 de dezembro de 1978, é mais direta, afirmando que *todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que, caso algum terá alcance confiscatório* (art. 31). A Constituição da República Italiana estabelece expressamente que *todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva*.⁶⁸

A difusão do princípio da capacidade contributiva nas diversas constituições do mundo contemporâneo revela um preceito sem igual do constituinte, onde por meio de um enunciado constitucional positivo introduziu de forma expressa o principado da capacidade contributiva no capítulo tributário.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito, Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, 5ª Edição, Dialética, 2004. P. 71.

Tal princípio é, por muitos, dito como uma norma de justiça tributária. Nesse sentido, transcreve-se lição de Kiyoshi Harada:

O princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte.

(...)

A graduação só se refere a impostos e não a tributos⁶⁹ como estava na Constituição Federal de 1946, mesmo porque são a espécie responsável pela maior parte da arrecadação tributária, consistente na retirada da parcela de riqueza dos particulares. Personalizar, pressupõe graduar impostos segundo a capacidade contributiva de cada um. Por isso, o texto supratranscrito, que se decompõe em três princípios consociados – pode-se dizer –, abriga o princípio da personalização dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte”, sempre que possível.⁷⁰

No entanto, a ideia esboçada pelo referido Autor estava contextualizada em momento que a arrecadação era balizada pelos impostos e não pelas contribuições. O aumento da importância econômica que as contribuições e os demais tributos ganharam ao longo da década de 1990 e 2000, impõe que a relevância econômica das demais espécies tributárias seja reavaliada.

Assim, é patente que o princípio da capacidade contributiva deveria ser aplicável a todas as espécies tributárias, não havendo distinção entre as espécies. Evidente é esta interpretação, uma vez que, mesmo ausente a literalidade do princípio, já existia sua prática aplicação, não havendo

⁶⁹ Observa-se que a posição do autor se baseia na importância econômica que os impostos possuem frente às demais espécies tributárias, à época tal posicionamento não poderia estar mais correto. No entanto, o recente aumento da quantidade das demais espécies tributárias e sua crescente alíquota deve ser levado em consideração. É claro que as alíquotas presentes na CIDE, PIS, COFINS, CSLL e INSS são de grande monta e, somadas representam montante equivalente ou igual ao dos impostos. Em recente legislação aplicada às empresas tributadas pelo simples revelou que as alíquotas de IRPJ são inferiores às de PIS, COFINS, CSLL e INSS, aplicáveis sobre a mesma base. Portanto, sendo o critério aplicação do princípio a representatividade econômica, a consequência é a aplicação do princípio às demais espécies tributárias.

⁷⁰ HARADA, Kiyoshi, *Direito Financeiro e Tributário*, 4ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 1998. P. 223.

qualquer necessidade de positivação do tipo de tributo a que seria aplicável o princípio.

Outra razão de igual importância é a afirmação de que este princípio deriva, também, do princípio da isonomia, logo não poder-se-ia afirmar que a aplicação do princípio da isonomia trataria desigualmente os tributos.

O texto utilizado pelo Constituinte foi infeliz ao utilizar no lugar da palavra tributo, a palavra imposto; justificam alguns que o imposto é o único tributo passível de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, haja vista que somente ele grava um fato econômico relevante.

Tendo em vista que o imposto decorre de uma “situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, é fatal que a única razão para tributar alguém por meio de imposto seja a presunção de existência e a constatação fática de sua capacidade contributiva.

Com base neste princípio, observa-se mais fortemente a necessidade da adoção das perspectivas filosóficas, ou seja, é necessário que o norte de interpretação seja veiculado pela Constituição Federal, com a introdução de princípios e ditames legais. Da mesma forma, é fundamental que a legislação, balizada pela Constituição Federal, também o faça, ou descreva ao máximo possível as situações fáticas que irão subsumir os fatos impositivos às hipóteses de incidência. Portanto, o postulado da Capacidade Contributiva deve informar o legislador de forma peremptória.

No entanto, a sua não observância pelo legislador infraconstitucional não invalida a necessidade/possibilidade do julgador, diante da análise do caso concreto, aplicar o referido princípio em sua plenitude.

É exatamente sob essa perspectiva que se verifica que a legislação, por meio de alíquotas progressivas, dedutibilidade de despesas da base de cálculo, e outros mecanismos, busca alcançar, na medida do possível e positivamente, a obediência do princípio, cabendo ao julgador ou ao contribuinte, por meio do direito de ação, invocar a aplicação do postulado na hipótese de verificar que determinado tributo, no caso, o imposto de renda, estaria ofendendo sua capacidade contributiva.

Somente com a conjugação da análise *a priori* e *a posteriori*, o princípio da capacidade contributiva será plenamente aplicável e, conseqüentemente, informará de forma substancial o conceito de renda.

Indica-se que o próprio preceito constitucional (art. 145, § 1º) indica a possibilidade de avaliação individual, por meio da verificação do patrimônio, rendimentos e avaliação pessoal, do contribuinte para que a tributação seja feita de forma à atender o primado da capacidade contributiva.

7. Aspectos da Hipótese de incidência do Imposto de Renda diante do conceito de renda

Diante da alteração da percepção filosófica do conteúdo dos conceitos tributários, percebe-se a necessidade de avaliação dos aspectos da Hipótese de Incidência Tributária, ou seja, é fundamental que seja possível a identificação dos diversos aspectos.

Veja-se, nesse sentido, o conteúdo da hipótese de incidência tributária para a adequada conceituação do imposto sobre a renda.

7.1. Aspecto material da Hipótese de Incidência

A Constituição Federal é a origem do Direito Tributário Nacional, sendo a tributação o principal meio de o Estado financiar-se. Os tributos devem respeitar a extensa gama de direitos do contribuinte exatamente pelo fato destes terem que arcar com os tributos.

A Carta Magna, matriz de todas as manifestações normativas estatais, contém grande número de normas tributárias. Estas, além de apontarem os fatos que podem ser alvo de tributação, estabelecem as condições ao regular exercício da chamada competência tributárias.

Para maior garantia e segurança dos contribuintes, a Carta indicou os nortes e limites da tributação, retirando do legislador (federal, estadual, municipal e do Distrito Federal) a possibilidade de livremente definir o

alcance das normas jurídicas tributárias (normas que criam *in abstracto* tributos).

O constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras das várias exações. Eles formam o domínio mínimo necessário à tributação, ou seja, o ponto de partida inafastável do processo de gênese dos tributos.

Em relação aos impostos, a Lei Magna traçou a regra matriz de todos os impostos que podem ser criados, seja pela União, pelos Estados-membros, pelos Municípios e pelo Distrito Federal procurando evitar, desta forma, qualquer conflito entre as pessoas políticas.

Todos os contribuintes, sob a perspectiva constitucional, possuem o direito subjetivo de serem tributados somente pela pessoa jurídica competente e observados os ditames constitucionalmente previstos.

Estabelecido que, no caso do imposto sobre a renda a competência tributária é da União na medida dos ditames constitucionais, busca-se a caracterização do aspecto material da hipótese de incidência do referido imposto.

Inicialmente, pode-se afirmar, por uma questão lógica, que o aspecto material do imposto sobre a renda não configura quaisquer dos aspectos materiais dos demais tributos delineados na Lei Maior, ou seja, não é operação financeira (IOF), circulação de mercadoria (ICMS), transferência de imóvel *inter-vivos* (ITBI), ou qualquer outra materialidade aqui não descrita.

A Lei Fundamental traça o conteúdo do conceito de renda e proventos de qualquer natureza como acréscimo patrimonial; assim, pode-se afirmar que auferir renda consiste no resultado positivo existente entre a comparação do patrimônio de uma determinada pessoa (jurídica ou física) em um determinado momento com outro momento.

Por consequência, sempre que se falar de IR deve-se ter dois momentos temporais, sendo inconstitucional a cobrança de qualquer espécie ou subespécie de imposto de renda sem a comparação de dois momentos, uma vez que a ausência de marcos temporais importaria uma constante tributação, ou seja, a cada segundo seria possível auferir a renda de cada indivíduo e, portanto, tributá-lo. Por outro lado, poderia indicar uma eterna ausência de tributação, uma vez que poderia se afirmar que somente no momento da morte do indivíduo ou da falência da pessoa jurídica que haveria a incidência do referido tributo. Tendo em vista que o Direito é, antes de qualquer coisa, bom senso, as duas afirmações pretéritas não procedem. Portanto, os marcos temporais são inerentes à conceituação de renda sob pena de contaminá-la pela inconstitucionalidade.

Ademais, verifica-se que não é suficiente apenas a comparação de dois momentos do patrimônio de determinada pessoa, é necessário que sejam deduzidas as despesas ou custos que essa pessoa teve para a obtenção daquele aumento patrimonial.

É evidente que, no final, se, ao comparar um momento com o outro, o efeito dos custos e despesas já estariam demonstrados, mas há necessidade de evidenciar a necessidade destas deduções, pois poderia haver interpretação que despesas e custos poderiam ser parte integrante do patrimônio de alguém, o que não merece acolhimento.

Tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valia, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só quando há realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica), é que possível aludir à renda ou a proventos de qualquer natureza. Apenas as alterações patrimoniais positivas havidas durante certo período de tempo podem ser alvo de IR. Reforçam este entendimento os princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco.

Roque Antonio Carrazza pontifica que:

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza só pode alcançar os acréscimos patrimoniais (das pessoas físicas ou jurídicas), obtidos durante certo lapso de tempo, em decorrência de uma relação jurídica que tenha por origem o capital do contribuinte, seu trabalho ou a combinação de ambos. Nasce sempre de uma ação, ou seja, da situação dinâmica de uma pessoa auferir rendimentos (...).

(...) Por injunção constitucional, o IR deve ter por hipótese de incidência o fato de uma pessoa (física ou jurídica), em razão do seu trabalho, do seu capital ou da combinação de ambos, obter, ao cabo de certo período, rendimentos líquidos (acréscimos patrimoniais). Tais rendimentos líquidos, no caso da pessoa jurídica, têm o nome técnico de "lucro".⁷¹

Ao largo do tributo deve passar tudo aquilo que não for renda nem provento. Assim, apenas para exemplificar, as receitas sem que sejam deduzidas as despesas necessárias para sua geração não devem ser tributadas pelo Imposto sobre a Renda, salvo na hipótese de verdadeiro resultado positivo, após tal confronto.

Na ausência da aferição de riqueza, ou seja, se o patrimônio de determinada pessoa, seja ela física ou jurídica, permanecer estagnado ou for reduzido entre dois momentos temporais, evidentemente, sob a perspectiva objetiva, não houve renda.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, 2ª Ed. Malheiros, 2006., p.47/48

No entanto, o patrimônio de determinada pessoa pode ser o mesmo e todos os valores auferidos ao longo do tempo terem sido gastos com a aquisição de bens de consumo; neste caso, seria possível a constatação de renda, desde que sob a perspectiva subjetiva do conceito de renda.

Assim, o IR caracteriza-se objetivamente, por: (a) seu aspecto material ser o acréscimo de patrimônio (a disponibilidade de riqueza nova) do contribuinte; e (b) seu aspecto temporal exigir um termo inicial e um termo final. Ademais, em relação a ele ganham relevo os critérios da progressividade, da universalidade e da generalidade (art. 153, § 2º, I, da CF), que, conjugados, imprimem-lhe caráter pessoal, graduando-o, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º, da CF) - circunstância que, melhorando a distribuição da carga fiscal entre eles, torna-o mais justo.

Tais perspectivas, ou seja, a objetiva e subjetiva se tornam necessárias para que seja verificada a verdadeira constatação de renda e o preenchimento dos objetivos constitucionais previstos no art. 3º da Constituição Federal. Nesse sentido Elizabeth Nazar Carrazza discorre que:

O Estado não pode, portanto, omitir-se diante das desigualdades socioeconômicas existentes. Tem o dever de atuar no sentido de corrigi-las ou, quando pouco, diminuí-las, garantindo a todos a igualdade de possibilidades. Para este fim, inúmeros são os dispositivos constitucionais relativos à ordem econômica e social. Tais dispositivos não constituem meros conselhos aos detentores do Poder Estatal. São normas cogentes, que contêm em seu bojo verdadeiros princípios constitucionais. (...) Estes preceitos visam a garantir a todos uma existência digna, afastando-se a miséria e a marginalização. Sem tais garantias, que decorrem da igualdade, não há falar em direitos individuais, tais como a liberdade de pensamento, a segurança jurídica etc.⁷².

⁷² CARRAZZA, Elizabeth Nazar, IPTU e Progressividade em CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, 2ª Ed. Malheiros, 2006., p.51

De acordo com Roberto Quiroga Mosquera:

Nas dobras dos princípios fundamentais e basilares acima comentados é que se revela a necessidade de se dar ao cidadão brasileiro condições mínimas de existência, isto é, supri-lo de bens materiais que atendam às suas necessidades básicas e que lhe permitam assegurar a vida, a saúde, o bem-estar, a dignidade e a liberdade. Dar condições mínimas de existência consiste, outrossim, em não tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo vital, portanto, é insuscetível de tributação.⁷³

Qualquer que seja o conceito de renda a ser observado, este deve estar em consonância com os princípios constitucionais.

Em sentido oposto aos objetivos constitucionais e ao conceito de renda é realizada a interpretação dos órgãos fiscalizatórios que diante da potencialização da eficácia arrecadatória do IR ampliam seu conceito para englobar receitas exageradas e desconsideram a existência de despesas necessárias.

A simples força econômica do Imposto sobre a Renda não tem força jurídica bastante para justificar o uso indiscriminado de ficções, presunções e equiparações.

Neste sentido, Lei Federal alguma poderia validamente "equiparar" o recebimento de uma indenização ou um reembolso de despesas, à obtenção de renda, nem que por meio de interpretação.

O ato de submeter à tributação por meio de IR a distribuição disfarçada de lucros (DDL), sinais exteriores de riqueza e depósitos bancários não contabilizados, ainda que legalmente previstos, só podem prosperar na

⁷³ MOSQUERA, Roberto Quiroga, Rendas e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional, p. 127 em CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, 2ª Ed. Malheiros, 2006., p. 53

hipótese de demonstração probatória a cargo da Fiscalização, somente a título de exemplo.

7.2. Quantitativo – Aspecto dimensível:

A Doutrina tende a inserir no aspecto material da Hipótese de Incidência a perspectiva dimensional, ou seja, o aspecto quantitativo; assim, o divide em duas parcelas, a primeira consistente na Base de Cálculo do Tributo e a segunda indicada, normalmente, pela alíquota⁷⁴.

7.2.1. Base de Cálculo

Entende-se que a base de cálculo consiste na expressão econômica do aspecto material do tributo, estando intimamente relacionada com a respectiva hipótese de incidência, ou, como pregado por Geraldo Ataliba, é a “perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência tributária”⁷⁵.

Sob a perspectiva matemática, trata-se do *quantum debeatur* a ser calculado sobre parte da base de cálculo.

Assim ensina Aires Barreto:

Base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na

⁷⁴ Há casos excepcionais que a legislação determina o valor do tributo com base em valor específico e não em alíquota.

⁷⁵ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª Ed. 7ª tir. P. 108 em CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto Sobre a Renda*, 2ª Ed. Malheiros, 2006., p. 71.

quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugados à alíquota, permite obter a 'dívida' tributária⁷⁶.

Nesta perspectiva, a base de cálculo consiste exatamente no “o que” tributar, ou seja, a quantificação da ação ou estado em que o contribuinte se encontra, sobre o qual será aplicado uma alíquota. No caso do imposto de renda, se confunde com a própria materialidade do imposto.

7.2.1.1. Considerações sobre a Base de Cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

Sendo a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) auferir renda ou proventos de qualquer natureza, sua base de cálculo só pode ser o montante líquido de tais acréscimos de riqueza. É só na hipótese de existência de montante líquido é que se pode falar em existência de riqueza nova no patrimônio do contribuinte.

O montante líquido é calculado abatendo-se da receita bruta os gastos necessários para sua obtenção acrescida do chamado mínimo vital; em outros dizeres, a quantidade financeira essencial para a sobrevivência, haja vista tratar-se de fundamental para a produção dos frutos do trabalho.

De forma objetiva, e sob essa perspectiva, pode-se afirmar que a Base de Cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, ou o aspecto material, consiste, segundo alguns autores, na soma de todos os valores positivos, deduzidos dos valores autorizados em lei.

⁷⁶ BARRETO, Aires, Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, 2ª Ed. P. 52/53 em CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, 2ª Ed. Malheiros, 2006., p. 72.

Com base no demonstrado nos capítulos anteriores, é possível afirmar que o conceito de renda disposto em lei, ou seja, as receitas deduzidas das despesas, ambas previstas na legislação traduzem apenas uma noção superficial do conceito de renda, em outro verbo, uma visão *a priori*, ou objetiva e, de certa forma, até mesmo analítica.

Considerando que para a completa conceituação de renda é necessária análise individual de cada sujeito, pode-se se afirmar que a base de cálculo possível do IRPF não é a renda bruta do contribuinte; tampouco seu rendimento alcançado num dado instante, como, por exemplo, numa única operação financeira. É, sim, o valor dos rendimentos ou proventos líquidos por ele obtidos ao longo do período de apuração.

Tal evento, em muitas vezes pode ser alcançado por meio da Declaração de Rendimentos anual.

Nos termos da Constituição Federal, a base de cálculo do IRPF deve ser o aumento patrimonial do contribuinte, vale dizer, as receitas deduzidas das despesas, ou seja, a renda líquida, durante um determinado período (em regra um ano). Na hipótese de desconsideração deste pressuposto, haverá ofensa direta ao conceito objetivo de renda.

Não se pode deixar ao ar a livre interpretação do art. 44⁷⁷ do CTN que, necessariamente, deve guardar consonância com o conceito de renda e com as disposições da Constituição Federal.

Logo, ao estipular que a base de cálculo do imposto é “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”⁷⁸. Tal

⁷⁷ Art. 44. A Base de Cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

disposição deve ser vista com ressalvas. Nem mesmo Lei Complementar pode determinar a existência de renda ou proventos por ficção ou presunção absoluta, ou seja, excluindo a possibilidade de o contribuinte demonstrar que nenhuma riqueza nova auferiu e que, portanto, não tem tributo a recolher.

Assim, diante da experimentação e análise dos casos concretos, o conceito da base de cálculo do imposto sobre a renda é composto de duas fases, a primeira, com base na legislação legal e infralegal posta, onde são identificadas as receitas e despesas preliminarmente autorizadas pela lei como componentes da base de cálculo e um segundo momento em que devem ser avaliadas as particularidades de cada contribuinte, onde será verificada a capacidade contributiva de cada um.

Portanto, diante de um caso prático, os rendimentos percebidos pelo contribuinte *in natura* ou não, tais como alugueres, pagamento de educação dos filhos, alimentação e outras, são tributáveis. No entanto, as respectivas despesas com alimentação, educação de filho e alugueres devem ser despesas integralmente dedutíveis do valor percebido, o que acarreta em tributação equivalente a zero.

Para tanto, apresenta-se exemplo hipotético: trabalhador percebe R\$ 1.000,00 por ano a título de pagamento da escola de seus filhos e ao mesmo tempo, pode indicar como despesa dedutível os mesmos R\$ 1.000,00, logo a base tributável é de $R\$ 1.000,00 - R\$ 1.000,00 = R\$ 0,00$.

⁷⁸ Vide nota 77.

Em outro verbo, o trabalhador ou empregado que perceba salários *in natura* deve oferecê-los à tributação e ao mesmo tempo, as despesas decorrentes dos valores percebidos são integralmente dedutíveis.

Logo, não só rendimentos em espécie (dinheiro) integram a base de cálculo do Imposto sobre a Renda. As prestações *in natura* são também alcançáveis pelo tributo, ainda que a legislação não indique expressamente a sua inclusão. No entanto, é necessária a verificação real do aumento patrimonial. Da mesma forma que se computa a receita, deve ser incluída como dedutível a despesa correspondente.

Os valores percebidos pelo empregado não se confunde com doações⁷⁹ recebidas que, por expressa disposição legal, são isentas.

7.2.1.2. Considerações sobre a Base de Cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica:

Sistematicamente interpretada, a Constituição Federal sinaliza que a base de cálculo possível do IRPJ⁸⁰ é o lucro (receitas menos custos e

⁷⁹ Doação é o contrato pelo qual uma pessoa (o doador), por espírito de liberalidade e à custa de seu patrimônio dispõe gratuitamente de uma coisa ou direito ou assume uma obrigação em benefício de outra (o donatário). Logo a doação de dinheiro entre pessoas físicas, mesmo quando feita com encargo é uma hipótese de não-incidência do IRPF. As hipóteses de não-incidência, sejam quais forem, independem de lei para serem reconhecidas, já que não se enquadram na regra-matriz constitucional do tributo que está sendo considerado. E positivamente, não há por que isentar hipóteses de não-incidência, já que delas não podem nascer obrigações tributárias, ainda que a lei ou a Administração Fazendária assim o desejem.

Para que a doação fique bem caracterizada é mister que: (a) não haja contraprestação por parte do donatário (a hipótese contrária caracteriza remuneração por serviços prestados, esta tributável por meio de IRPF); (b) haja adequada comprovação da operação, tanto por parte do doador quanto do donatário (tal comprovação pode dar-se por meio de escritura pública ou instrumento particular, bem assim de outros meios de prova em Direito admitidos - caso, por exemplo, de documentos que atestem depósitos bancários); e (c) a operação de doação conste nas Declarações de Rendimentos de ambas as partes (justamente para que não parem dúvidas de que de fato ocorreu o negócio jurídico bilateral gratuito de que aqui se cogita).

despesas) obtido durante o exercício financeiro (ou período de apuração menor, desde que previsto em lei). Tal lucro é revelado pela contabilidade da empresa. Deveras, são os princípios contábeis geralmente aceitos que o indicam e, mais do que isso, que, quando consubstanciados em registros idôneos, devem ser aceitos, protegendo o contribuinte contra eventuais excessos fazendários.

Pode-se dizer que, em nosso ordenamento constitucional, o IRPJ incide fundamentalmente sobre o rendimento real da empresa, representado pelo lucro. O tributo encontra-se, pois, numa relação direta com o lucro que ela obtém: quanto maior ele for, tanto maior a carga fiscal a ser suportada. Em contrapartida, a empresa fica dispensada do recolhimento do tributo se não obter, num determinado exercício, qualquer lucro - o que poderá suceder, por exemplo, quando está em formação, ou atravessa período de baixa conjuntura econômica. Nunca deve perder de vista que o lucro é o mais exato índice da capacidade contributiva da empresa.

Logo, é possível deixar assentado que o conceito de lucro da empresa parte das mutações patrimoniais positivas (ou mutações contábeis positivas) que ela teve durante certo período de tempo. Pouco importa o processo de formação do lucro - ou seja, se adveio de renda operacional, de ganhos de capital, de dividendos etc.; em qualquer destas hipóteses o tratamento tributário a ser dispensado à pessoa jurídica deverá ser o mesmo.

Em regra, a Base de Cálculo é o Lucro Real que é apurado efetuando-se as adições (acréscimos) e exclusões (deduções) previstas na legislação, para que se chegue ao verdadeiro acréscimo patrimonial. Só o

⁸⁰ IRPJ: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

patrimônio novo da empresa, isto é, que se agregou ao já existente - pode integrar a base de cálculo *in concreto* do IRPJ. Nesse sentido, verifica-se a lição de Recktenvald e Ávila:

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período-base com observância das disposições das leis comerciais e fiscais. O lucro líquido do exercício referido no conceito acima é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não-operacionais e das participações. (...) a determinação da base real exige demonstrações financeiras, ajustando-se o lucro líquido apurado no Demonstrativo de Resultados, após a provisão para a CSLL e antes da provisão para o IR, pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação. As adições, fundamentalmente, são representadas por despesas contabilizadas e indedutíveis para a apuração do Lucro Real; a tributação de resultados contábeis, anteriormente diferidos, também ensejam adições. (...) o segundo tipo de ajustes, dentre os ajustes para a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda pelo Lucro Real, são as exclusões. (...) As exclusões, em parte, são representadas pelas receitas não tributáveis, contabilizadas; excluem-se, também, os valores cuja tributação pode ser diferida, entre outras. (...) além das adições e exclusões, referidas no conceito do lucro real, há um terceiro ajuste, denominado compensação. Este refere-se unicamente ao prejuízo fiscal ('Lucro Real' negativo dos períodos anteriores), que diminui a base de cálculo do IR – Lucro Real em períodos futuros até se esgotar.⁸¹

Não pode haver tributação sobre renda "fictícia" ou apurada por meio de presunções, ficções ou "pseudocorreções monetárias", que, longe de refletirem os índices efetivos de depreciação da moeda, mascaram a realidade, em detrimento do contribuinte. É o que, de resto, leciona o festejado jurista Ives Gandra da Silva Martins:

O imposto só pode incidir sobre uma renda 'real'. O adjetivo é empregado como sinônimo de efetiva, tactável, visível, concreta, palpável. 'Renda' fictícia, por manipulações de índices, por presunção ou ficção jurídica, em face do princípio

⁸¹ RECKTENDENVALD, Gervásio; ÁVILA, René Bergmann, Manual de Auditoria Fiscal, Teoria e Prática, Porto Alegre; Síntese, 2002, p. 110/117 em PAULSEN, Leandro e DE MELO, José Eduardo Soares, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 2ª Edição, Livraria do Advogado, 2006. p. 70.

da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta da lei formal, não existe no universo impositivo.⁸².

Esta base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica está em sua grande parte prevista na própria legislação tributária, o que implica, diante do contexto ora estudado, o conceito *a priori*.

Neste caso, a legislação do imposto de renda foi mais abrangente, abarcando, assim, mais adequadamente as diversas situações patrimoniais. No entanto, o fato deste conceito se aproximar da realidade em nada afasta a necessidade de avaliação do conceito *a posteriori*, ou seja, é ainda necessária a real verificação, no caso prático da ocorrência do aumento patrimonial, ou seja, renda.

Para tanto, é necessário à verificação não só fiscal das movimentações contábeis da empresa, é necessário também a avaliação do conceito de renda sob o ponto de vista prático.

Ou seja, a avaliação do real aumento patrimonial, ou seja, a verificação efetiva do auferimento de renda, deve, sob determinadas circunstâncias, contemplar receitas e despesas que não são, sob o ponto de vista objetivo e *a priori*, integrantes da base de cálculo do imposto.

A título de exemplo é facultado apontar que a indedutibilidade de multas punitivas não necessariamente, estaria de acordo com o conceito em tese de renda, haja vista que determinada multa poderia estar efetivamente ligada à obtenção de determinada receita ou não.

⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva, O princípio da moralidade pública e o fato gerador do imposto sobre a renda, Imposto de renda – Conceitos, princípios e Comentários, p. 18. em CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, 2ª Ed. Malheiros, 2006., p. 96.

7.2.2. Alíquota

A alíquota decorre do postulado da razoabilidade e este, por sua vez, decorre da própria racionalidade que deve estar presente no Direito; no mesmo tomo, o postulado da proporcionalidade, que corresponde, via de regra, à forma de tributação por alíquotas, é inerente à positividade dos princípios, especialmente àqueles dotados de estrutura de mandamento de otimização.

Roque Antonio Carraza indica que:

Alíquota é o critério legal, normalmente expresso em porcentagem (v.g., 10%), que, conjugado à base de cálculo, permite que se chegue ao *quantum debeatur*, ou seja, à quantia que o contribuinte deve pagar, ao Fisco ou a quem lhe faça as vezes, a título de tributo. Forma, com a base de cálculo, o elemento quantitativo do tributo e, de certo modo, também está predefinida na Constituição.

De fato, embora o legislador, ao criar *in abstracto* o tributo, tenha alguma liberdade para fazê-la variar, não a pode elevar ad infinitum. Isto fatalmente imprimiria ao tributo o proibido caráter de confisco (art. 150, IV, da CF), vulnerando, por via reflexa, o direito de propriedade, constitucionalmente protegido (arts. 5º, XXII, e 170, II)⁸³.

Segundo Alexandre Barros Castro, verbis:

As alíquotas progressivas presentes pela sistemática em vigor praticamente igualam as cotas das diferentes classes de contribuintes, contrariando o ideal preconizado pelo legislador constitucional de redistribuição de renda, e propiciando, ao revés, ainda maior concentração de riqueza no país. Um modelo verdadeiramente injusto e inconstitucional, por burlar não só a universalidade e a progressividade próprias do IR, mas também o princípio da capacidade contributiva.⁸⁴

⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, 2ª Ed. Malheiros, 2006., p. 90.

⁸⁴ Castro, Alexandre de Barros, Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda, p. 158 em CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, 2ª Ed. Malheiros, 2006., p. 92.

A alíquota é a expressão legislativa que mais praticamente atinge o contribuinte, a sua aplicação, consiste na verdadeira caracterização da obrigação tributária e, por consequência, a subsunção da norma ao fato impositivo, configurando a hipótese de incidência tributária, que culminará na obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos.

Assim, a obediência dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, principalmente pelas alíquotas são inafastáveis. Isso porque o princípio da proporcionalidade realiza o controle da realização entre meios e os fins pela ponderação dos valores constitucionalmente positivados inerentes ao problema. Caso o meio seja adequado e necessário, tem-se ainda de ponderar-se se o valor por ele prestigiado não está sendo demasiadamente sobreposto a outros, igualmente nobres.

Com relação à razoabilidade das alíquotas, aponta-se que em, sentido estrito, o ato deve ser compatível com o senso comum, o que conduz a uma ideia de consenso, de legitimidade, de compatibilidade com os valores prevalentes naquela comunidade na qual o princípio será aplicado.

No sentido de limitação do poder estatal, indica Helenilson Cunha Pontes que o Princípio da Proporcionalidade:

Como *ubermassverbot*, o princípio da proporcionalidade constitui norma jurídica com indisfarçável função de bloqueio, segundo a classificação construída por Tércio Sampaio Ferraz Júnior para as funções eficaciais que podem assumir as normas jurídicas. Este autor acentua que no plano da realização a saber, uma função de bloqueio, em que o objetivo da norma é impedir ou cercear a ocorrência de comportamentos contrários ao seu preceito; uma função de resguardo, através da qual a norma objetiva assegurar a concretização de uma conduta desejada; uma função de

programa, cujo conteúdo normativo consubstancia um programa, um objetivo, um fim a ser concretizado.⁸⁵

A alíquota deve, portanto, guardar proporcionalidade e razoabilidade para resguardar o contribuinte de abusos estatais. No entanto, tendo por base as perspectivas conceituais já descritas, a alíquota, como manifestação prática do princípio da proporcionalidade deve ser avaliada juntamente com o sujeito objeto da incidência normativa, ou seja, é necessário o sopesar as normas incidentes sobre o sujeito, para que se verifique a existência de proporcionalidade e adequação da alíquota.

Atualmente, por exemplo, a alíquota do Imposto de Renda varia de acordo com espécie do sujeito passivo, assim, se diante de pessoa física, aplica-se a denominada tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física⁸⁶. Trata-se da mais próxima aplicação no campo prático da teoria que envolve o princípio da proporcionalidade e o princípio da progressividade.

⁸⁵ PONTES, Helenilson Cunha, O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, São Paulo, Editora Dialética, 2000.

⁸⁶ Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto de Renda de Pessoa Física a partir do exercício de 2011, ano-calendário de 2010.

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 17.989,80	-	
De 17.989,81 até 26.961,00	7,5	1.349,24
De 26.961,01 até 35.948,40	15,0	3.371,31
De 35.948,41 até 44.918,28	22,5	6.067,44
Acima de 44.918,28	27,5	8.313,35

Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2010, ano-calendário de 2009. **

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 17.215,08	-	-
De 17.215,09 até 25.800,00	7,5	1.291,13
De 25.800,01 até 34.400,40	15,0	3.226,13
De 34.400,41 até 42.984,00	22,5	5.806,16
Acima de 42.984,00	27,5	7.955,36

Fonte: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Y99XfQs6Y88J:www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/TabProgressiva20022011.htm+tabela+do+IRPF&cd=2&hl=ptBR&ct=clnk&gl=br>

Com relação à pessoa jurídica, a alíquota do imposto de renda vigente é a de 15% sobre a renda da pessoa jurídica; no entanto, a legislação introduziu adicional de 10%⁸⁷ sobre a parcela do Lucro que superar R\$ 240.000,00 ao ano, ou R\$ 20.000,00 ao mês.

Com a pretensão de observar o princípio da progressividade inerente ao Imposto sobre a Renda, alguns doutrinadores indicam que a sistemática de apuração da base de cálculo da pessoa jurídica acabaria por proporcionar a progressividade constitucionalmente prevista. Isso quer dizer que a possibilidade de opção entre Lucro Presumido⁸⁸ e Lucro Real para as Pessoas Jurídica com Receita até R\$ 48.000.000,00 seria a forma adotada pelo legislador para a observância dos referidos princípios, o mesmo ocorreria com as pequenas e microempresas que possuem regime de tributação mais simplificado e em menor alíquota.

Porém a forma de observância do princípio da progressividade é pela alíquota e não pela base de cálculo, haja vista que a Base Cálculo compõe a própria materialidade do tributo e assim, é informada pelos princípios da universalidade e generalidade das rendas.

7.3. Temporal

O Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza é tributo cujo fato gerador é complexo, ou seja, ocorre em inúmeros eventos ao longo de um determinado período que compõem sua hipótese de incidência. Portanto, para que seja adequadamente identificado, é necessário que a lei identifique o adequado momento de incidência tributária.

⁸⁷ Nos termos do artigo 3º, § 3º da Lei 9.249/95.

⁸⁸ Lucro Presumido consiste em forma de tributação na qual a lucratividade da Pessoa Jurídica é arbitrada pela lei.

Assim, a lei para as pessoas jurídicas identificou a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda seria a cada trimestre ou anualmente, sendo certo que em ambas as hipóteses há antecipações mensais. Com relação às pessoas físicas, tal ocorrência se daria anualmente, também com antecipações mensais.

O aspecto temporal, apesar de simples, ou seja, em regra anual, verifica-se inúmeras inconsistências nas chamadas hipóteses em que há tributação exclusiva na fonte.

Outra característica peculiar ao aspecto temporal do Imposto sobre a Renda consiste nos eventos em que há interrupção da continuidade do fato complexo do tributo, ou seja, a morte da pessoa física ou extinção da pessoa jurídica.

Com base nas lições de Roque Antonio Carrazza, clara é a regra matriz do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza descrita na Constituição Federal que incide sobre a ação de auferir renda, ou seja, aumentar o patrimônio. Assim, tem-se que, o aumento de patrimônio, implica, necessariamente, na comparação de dois momentos temporais.

Tal análise é fundamental para determinar com exatidão o aspecto temporal, pois se trata de característica inafastável do tributo, já que faz parte da própria materialidade, ou seja, a comparação do patrimônio no momento 1 com o patrimônio do momento 2, e somente assim, poderia verificar a ocorrência do fato gerador.

Há casos em que o imposto de renda incide em momento temporal imensurável, como o caso das tributações exclusivas na fonte, pois a comparação do patrimônio é pontual e momentânea.

Nessas hipóteses, a legislação atribui a determinado evento a característica exclusiva, ou seja, presume-se que o fato gerador de renda ocorreu em determinado evento, abandonando o fato complexo identificado pela doutrina, passando a se tornar um fato simples, haja vista que somente é analisado determinado evento, desconsiderando os demais.

E há casos em que a comparação temporal obedece à frequência curta demais para a verificação da incidência do imposto.

Neste ponto, a legislação indica que o período de apuração do referido tributo é reduzido para o interstício existente entre o momento do início do fato gerador, em regra o primeiro dia do exercício, ou seja, 1º de janeiro de um ano qualquer e o evento terminativo da pessoa física ou pessoa jurídica, ou seja, o último dia de vida ou existência.

Assim, busca-se no dispositivo constitucional que confere a competência da instituição dessa exação para verificar a existência de rubrica que indique a unidade temporal, a qual se deve verificar a obtenção de renda.

No entanto, a esperança é esvaziada, uma vez que o disposto no inciso III do artigo 153 da Constituição Federal não indica qualquer medida temporal, sequer um advérbio. Adiciona-se, à ausência de indicação a necessidade do imposto de renda, por ser caracterizado pelos princípios da universalidade e generalidade, possuir unidade de tempo uniforme.

Nesse ponto do nosso estudo, seria possível determinar que a ocorrência de renda é verificada: (i) diariamente, (ii) semanalmente, (iii) mensalmente ou até mesmo (iv) anualmente e, em alguns casos, em frequência maior do que anual.

Porém, partir do princípio que todas as regras tributárias estão expressas explicitamente ou implicitamente na Constituição e não será com base na simples análise do dispositivo que confere a competência para a instituição que se esvaziará as análises.

Vale, neste ponto, algumas ponderações. É sabido em nossa sociedade que a maioria das verificações patrimoniais, de dados e quaisquer outras análises são feitas em bases anuais.

Mas, não é só do dia-a-dia que se busca força no referido raciocínio, é a própria Lei Maior fomentadora de tal fundamentação. A Constituição Federal introduz no sistema tributário bases anuais, por meio do princípio da anualidade e por meio da obrigatoriedade dos orçamentos públicos que devem ser feitos anualmente.

Portanto, senão por causa das razões ordinárias, por causa de razões constitucionais, todo e qualquer tributo que não contiver em sua regra matriz a descrição, ainda que de forma implícita, do aspecto temporal, deverá ser apurado anualmente, são exceções à esta regra: IPI, ICMS, Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportações, ISS etc.

7.4. Espacial

O Aspecto Espacial estaria relacionado ao âmbito geográfico de incidência de determinado tributo, no entanto, diante dos princípios, informadores do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, da Universalidade e Generalidade, a sua definição é

efetivamente reduzida e a doutrina se esforça para justificar as exceções que lhe afetam.

Em tese, tal aspecto é definido pelo âmbito de competência do ente tributante, ou seja, se Federal, o território nacional, se Estadual, o território estadual, e se municipal, o âmbito municipal.

No entanto, o Imposto sobre a Renda possui característica distinta. Leandro Paulsen indica:

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza caracteriza-se pela extraterritorialidade, ou seja, por alcançar fatos geradores ocorridos não apenas no território nacional como fora dele. Trata-se de imposto da União, e não há vedação constitucional alguma a que o legislador estabeleça tal tributação. Pelo contrário, há quem defenda que o critério da universalidade, previsto no art. 153, § 2º, I, da CRFB, a impõe.⁸⁹

Por fim, o mesmo autor cita Marcílio Tocano Franca Filho, que demonstra que:

(...) o princípio da territorialidade significa que todas as situações jurídicas que deem origem à produção de renda, por nacionais ou residentes, localizadas dentro do território do Estado, geram uma obrigação tributária (...). Segundo o princípio da base global do imposto de renda, passa a ser tributada a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos (nos mercados doméstico e exterior) por pessoas jurídicas domiciliadas no país. (...) O Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, até recentemente, adotava o princípio da territorialidade (art. 337 do RIR/93) (...) Com a vigência da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, entretanto, passou-se a tributar, a partir de 1996, a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por pessoas jurídicas aqui sediadas.⁹⁰

⁸⁹ PAULSEN, Leandro e DE MELO, José Eduardo Soares, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 2ª Edição, Livraria do Advogado, 2006. p. 59.

⁹⁰ PAULSEN, Leandro e DE MELO, José Eduardo Soares, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 2ª Edição, Livraria do Advogado, 2006. p. 59 em FRANCA FILHO, Marcílio Tocano. Princípio da Tributação Internacional sobre a renda. Revista Dialética de Direito Tributário nº 30, 1998, p. 75.

Nesse sentido, diante da característica do Imposto sobre a Renda, é claro que o aspecto territorial é extenso o suficiente para atingir rendas (receitas – despesas e demais considerações) de qualquer contribuinte que no território brasileiro mantenha residência.

Qualquer tentativa de atingir renda de pessoa fiscalmente não residente estaria desbordando a característica do aspecto espacial do imposto de renda, haja vista que a amplitude de seu alcance está relacionada à residência do ente tributado e não à localidade do aferimento da renda.

Observa-se que aquele que auferir receita em território nacional, ainda que não-residente, não necessariamente obtém renda, razão pela qual a simples percepção de receita, em tese, não poderia ser passível de tributação. Os princípios da generalidade e universalidade são aplicáveis de forma ampla, logo deve ser considerado todas as despesas e receitas do indivíduo. No mais, pactos de reciprocidade e para evitar dupla-tributação são incentivados e devem ser respeitados. Não se poderia por ineficiência do Estado tributar alguém de forma simplificada.

7.5. Pessoal

O aspecto pessoal consiste na identificação das pessoas envolvidas na construção da Obrigação Tributária do Imposto sobre a Renda. Ou seja, decorre da identificação do sujeito ativo da obrigação tributária e do sujeito passivo.

Neste caso específico, a Constituição Federal outorgou à União Federal a competência para a instituição do Imposto sobre a Renda, portanto, é a

União o Sujeito Ativo da Obrigação Tributária envolvendo o Imposto sobre a Renda.

A descrição do Sujeito Ativo é simples e objetiva, no entanto, apenas para demonstrar a complexidade do assunto, traz-se à tona a instituição do Adicional do Imposto de Renda Estadual criado por lei federal, a qual instituiu em favor dos Estados Imposto de Renda de competência da União Federal.

Nesse ponto, o Supremo Tribunal Federal, pacificamente, entendeu que tal instituição estaria maculada pela inconstitucionalidade e, portanto, a característica da sujeição ativa não está atrelada apenas à competência legislativa, mas também à capacidade de cobrar, instituir e reverter o produto na forma prevista constitucionalmente.

A ausência desta característica, nos termos previstos na Constituição Federal, introduziria a descaracterização de um dos aspectos da hipótese de incidência e, portanto, desconstituiria o Imposto sobre a Renda.

Em contrapartida, o sujeito passivo consiste basicamente na demonstração das pessoas que seriam consideradas contribuintes pelo Imposto sobre a Renda, ou seja, as pessoas físicas⁹¹ e as pessoas jurídicas⁹².

⁹¹ Art. 1º da Lei 7.713/88: Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

⁹² Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto:
I – as pessoas jurídicas;
II – as empresas individuais

Com relação às pessoas físicas, é importante apontar que duas são as formas mais comuns de tributação, a saber, os rendimentos percebidos por pessoas físicas decorrentes de pagamentos efetuados por pessoas físicas e os rendimentos percebidos por pessoas físicas decorrentes de pagamentos efetuados por pessoas jurídicas.

No caso de pessoas físicas que perceberem rendimentos de outras pessoas físicas, aquelas devem efetuar o recolhimento do imposto por meio do pagamento mensal, denominado carnê-leão⁹³.

Em outro sentido, o pagamento efetuado por pessoas jurídicas implica a obrigação de estas efetuarem a denominada retenção na fonte do imposto de renda.

Por fim, diante do arcabouço constitucional, verifica-se que as pessoas jurídicas e as pessoas físicas são os sujeitos passivos do Imposto sobre a Renda.

⁹³ Carnê-leão: consiste na forma de recolhimento do Imposto sobre a renda incidente sobre rendimentos percebidos por pessoas físicas oriundos de pessoas físicas.

8. Considerações Finais

As perspectivas filosóficas informam todo o sistema jurídico e a partir delas inicia-se um processo intelectual e científico para o preenchimento do conteúdo de conceitos jurídicos, assim, diante de determinada premissa filosófica preenche-se o conteúdo dos conceitos jurídicos.

A filosofia é ciência que não só informa o Direito, mas também todos os ramos científicos, em regra, não há nenhum campo científico em que a filosofia não possua grande influência. É exatamente nesse sentido que se observa a migração de filosofias de campos das ciências naturais para as ciências humanas e vice-versa.

Observa-se que nos eventos ocorridos no campo das ciências naturais as perspectivas filosóficas tendem a ser inicialmente constatadas e estudadas e, uma vez verificadas, a migração para as demais ciências é inevitável.

Diante dessa característica, verificou-se a importância de se estudar os conceitos jurídicos tributários sob as diversas óticas filosóficas existentes.

As perspectivas filosóficas mais características demonstram como forma de preenchimento do conteúdo de conceitos jurídicos a visão objetiva ou subjetiva, bem como de forma *a priori* ou *a posteriori*.

Nesse sentido, a perspectiva objetiva e *a priori* tendem a descrever o conteúdo do conceito de forma estanque, mais simplificada sob o ponto

de vista da sociedade, ou seja, de forma perene e constante e, portanto, relevando características mutantes, intrínsecas à sociedade.

Consiste efetivamente na descrição fria e objetiva do conceito avaliado; em outro verbo, é dizer o que é a simplicidade desta perspectiva conjectura sua ampla aplicabilidade nas diversas áreas do conhecimento humano.

Assim, a formação intelectual da qual os interpretes extraem os instrumentos para preencher o conteúdo dos conceitos dos institutos jurídicos, em especial, os tributários, devem ser orientados pela filosofia. A filosofia é um mapa no qual o estudioso do direito se escora com o intuito de buscar as bases das instituições do direito e as razões dos conceitos. As diversas formas de encarar os institutos, muitas vezes decorrem de filosofias distintas, sendo certo que Kant estabelece que filosofia é “um sistema de conhecimento racional a partir de conceitos”

No entanto, a forma objetiva de descrição do preenchimento dos conceitos não atinge a infinidade de aplicabilidades existentes ou que possam vir a existir, o que gera, naturalmente, uma limitação nas sua conceituação.

No mesmo sentido, as descrições *a priori* só podem ser realizadas de forma simplificada e ampla, sob pena de adentrar no campo das afirmações falaciosas. Seria impossível a descrição casuística de forma priorística. Isso porque o conteúdo a ser preenchido é sem sombra de dúvida preliminar e superficial.

Em outro vetor, as descrições subjetivas e *a posteriori* se encontram. Ou seja, enquanto que as descrições objetivas cuidam de preencher o

conteúdo dos conceitos de forma ampla e simplificada, as descrições subjetivas avaliam a forma de preenchimento do conteúdo dos conceitos de forma relativa ao sujeito, assim, diante de cada evento, é construída, com base em premissas gerais a forma de preenchimento do conteúdo.

A perspectiva objetiva teve grande influência sob a construção do positivismo jurídico, principalmente em razão do contexto histórico da Idade Média. Já a perspectiva subjetiva tem como fruto do seu uso o Realismo Jurídico.

Tanto uma perspectiva quanto a outra quando utilizadas de forma isolada abandonam importantes aspectos do conteúdo jurídico dos conceitos, seja por serem “distantes” demais da realidade ou por serem “próximas” demais.

Assim, a utilização das duas perspectivas combinadas guarda verdadeira inteligência jurídica, pois unem visões objetivas e subjetivas guardando uma perspectiva equilibrada da forma de preencher o conteúdo dos conceitos.

Neste contexto, iniciou-se o estudo conceito de renda para fins do Imposto sobre a Renda.

A doutrina se debruçou na esperança de atingir uma máxima jurídica que conceituasse renda objetivamente. No Brasil, tal estudo se iniciou após 1966, com o advento do Código Tributário Nacional.

As afirmações doutrinárias concluíram, em geral, que renda consiste no aumento patrimonial ocorrido entre dois períodos. No entanto, tal conceito foi traduzido simplesmente de forma objetiva, ou seja, de forma simples e ampla obtêm-se o conteúdo do conceito de renda.

No entanto, inúmeros questionamentos surgiram, principalmente, em razão da infundável descrição de exceções à máxima acima descrita.

Alguns juristas chegaram à afirmar, ao contrário do que disposto anteriormente, que renda seria o que a lei dispusesse.

Nesse tomo, verifica-se que o preenchimento dos conceitos de forma objetiva, ou seja, pela lei, encontram limite no seu alcance, por sua própria natureza, ou seja, é impossível prever todas as situações passíveis de ocorrência.

E mais, a lei, não pode, por uma questão estrutural conceituar de forma distinta daquela exposta pela Constituição Federal, que por sua natureza é tradução legislativa da vontade da Assembleia Constituinte.

Assim, a Constituição Federal é fruto da perspectiva objetiva, logo, somente desta poderá tratar. Em outros dizeres, a Magna Carta conceitua renda de forma objetiva e se o produto da sua análise consiste na máxima descrita acima, a legislação infraconstitucional não poderá jamais alongá-lo, sob a ótica objetiva.

Portanto, os limites do conceito de renda estão, necessária e primordialmente, expostos na Constituição Federal e secundariamente na legislação infraconstitucional.

Considerando que renda é, sob o ponto de vista objetivo, o aumento patrimonial entre um momento e outro e que este é o limite máximo do conceito de renda, nenhuma outra poderia ser o objeto da tributação.

No entanto, se a própria Constituição Federal traduz um conceito objetivo de renda, este necessariamente deve ser aceito sob esta perspectiva e portanto, é conteúdo máximo passível de tributação.

Porém, deve-se acrescentar à avaliação míope do preenchimento do conteúdo do conceito objetivo, os aspectos decorrentes de uma interpretação sistemática que deságua na alternância de perspectivas filosóficas.

Considerando que se deve ter sob a lupa da cientista do Direito todos os demais aspectos dos preenchimentos do conteúdo dos conceitos, isso porque, a própria lei magna indica no artigo 3º seus objetivos, onde estatuí que a sociedade brasileira deve se perseguir a igualdade, por meio de diminuição das diferenças sociais e culturais, é evidente que esta somente é plenamente atingida quando as avaliação são individuais.

Portanto, os conceitos devem, evidentemente ser preenchidos sob a perspectiva objetiva, mas somente serão plenas se também preenchidos sob a perspectiva subjetiva, haja vista que somente há isonomia se os sujeitos forem avaliados em conjunto com o objeto.

Logo, os limites constitucionais são objetivos, ou seja, a lei não poderá transpô-los, no entanto, a interpretação das leis e dos conceitos como um todo deve necessariamente ser também subjetiva e *a posteriori*. Ou seja, a aplicação da lei, seja, pelos agentes da ciência do direito, seja pelo legislador, deve sempre levar em consideração as particularidades de cada sujeito, de sorte a maximizar a plenitude do conceito de renda.

Assim, traçaram-se dois limites, o primeiro objetivo, ampla, ponto de partida para o preenchimento do conteúdo de conceitos, o segundo,

subjetivo, somente avaliável casuisticamente, ou seja, sempre *a posteriori*.

Não seria outra a função do Poder Judiciário senão a avaliação dos conceitos subjetivos; isso porque, ao considerar um Estado perfeito, não passível de cometer erros, sempre haveria a adequada conceituação objetiva, ou seja, não haveria erros por parte do Estado.

No entanto, a imperfeição do Estado contaminou as perspectivas filosóficas, ao trazer para o Judiciário a obrigação de simplesmente corrigir os erros de aplicação objetiva da lei; logo, se o Estado erra sob o ponto de vista objetivo, cabe ao judiciário tal correção.

Ao mesmo tempo, cabe ao Judiciário a avaliação dos conceitos subjetivos.

Neste trabalho se traduziu, em grande, parte, os limites do preenchimento do conteúdo dos conceitos sob a perspectiva objetiva e trouxe algumas situações em que em tese seria possível o preenchimento dos conceitos sob a perspectiva subjetiva de forma distinta da objetiva.

É assim possível afirmar que Renda é passível de dupla conceituação; a primeira já amplamente estudada e descrita pela doutrina e que consiste na máxima já exposta no início destas considerações; e a segunda, também já explorada, mas não pela doutrina, mas como força resultante dos casos práticos apresentados aos tribunais administrativos e judiciais, em outros dizeres, como resultante da jurisprudência, e consiste basicamente na análise casuística dos eventos ensejadores ou não de renda.

9. Referência Bibliográfica

ATALIBA, Geraldo, Hipótese de Incidência Tributária, 6ª Edição, 7ª Tiragem, Editora Malheiros, São Paulo, 2005.

BECHO, Renato Lopes, Filosofia do Direito Tributário, Editora Saraiva, 2009.

CAPRA, Fritjof, O ponto da mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura emergente. São Paulo. Ed. Cultrix, 25ª Edição.

CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto Sobre a Renda, 2ª Ed. Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 23ª Ed. Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21ª Edição, Editora Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena, Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional, 1ª Edição, Editora Saraiva, 2009.

DE PLÁCIDO E SILVA, Vocabulário Jurídico, Vol. IV, 11ª Edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1991.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto Sobre a Renda, 1ª Edição, Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, 2ª Edição, Editora Dialética, 2008.

HARADA, Kiyoshi, Direito Financeiro e Tributário, 4ª Edição, Editora Atlas, São Paulo, 1998.

HEISENBERG, Werner. Física e Filosofia, 2ª Edição, Editora Universidade de Brasília, 1990.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, Dicionário Jurídico Tributário, 6ª Edição, Dialética, São Paulo, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito, Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, 5ª Edição, Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra, Comentários ao Código Tributário Nacional. 3ª Edição, Saraiva, São Paulo, 2002.

MIRANDA, Pontes de, Tratado de Direito Privado, Parte Geral, Tomo I, Rio de Janeiro, Editora Borsoi, 1954.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de Oliveira, Capacidade Contributiva, Editora Renovar, 1988.

PAULSEN, Leandro e DE MELO, José Eduardo Soares, Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 2ª Edição, Livraria do Advogado, 2006.

PAULSEN, Leandro, Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10ª Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre-RS, 2008

PONTES, Helenilson Cunha, O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, São Paulo, Editora Dialética, 2000.

SOARES, Orlando, Comentários à Constituição da República Federativa do Brasil, 11ª Edição, Editora Forense, 2002, Rio de Janeiro.