

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

39



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA CESSÃO GRATUITA DE USO DE IMÓVEIS, PREVISTA NO ART. 23, INCISO VI, DA LEI N. 4.506/1964: RENDA IMPUTADA OU CLÁUSULA ESPECIAL ANTIABUSO?

*TAXATION OF GRATUITOUS ASSIGNMENT OF THE RIGHT TO
USE REAL PROPERTIES, ESTABLISHED BY ART. 23, SEC. VI, OF
BRAZILIAN LAW 4,506: IS THIS A CASE OF IMPUTED INCOME
OR A SPECIAL ANTI-AVOIDANCE RULE?*

Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva

Graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela PUC/SP. Mestranda em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela GVLaw. LLM em Direito Societário pelo Insper/IBMEC. Professora convidada nos Cursos de Especialização e Atualização do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada em São Paulo. E-mail: fabiana.carsoni@marizadvogados.com.br

Resumo

Este artigo tem por objetivo analisar a validade do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506, o qual determina a incidência do imposto de renda sobre o valor locativo do prédio urbano cujo uso seja cedido gratuitamente. O artigo examina a compatibilidade do referido dispositivo com o princípio da realização da renda. O artigo igualmente examina se o dispositivo possui natureza de cláusula especial antiabuso.

PALAVRAS-CHAVE: CESSÃO GRATUITA DE USO DE IMÓVEL, RENDA IMPUTADA, PRINCÍPIO DA REALIZAÇÃO DA RENDA, CLÁUSULA ESPECIAL ANTIABUSO

ABSTRACT

This paper aims to examine the validity of art. 23, sec. VI, of Brazilian Law 4,506, which establishes that income tax is levied on gratuitous assignment of the right to use real properties. This paper analyses if art. 23, sec. VI, is in accordance with realization principle. This paper also analyses whether art. 23, inc. VI, can be considered as a special anti-avoidance rule, or not.

KEYWORDS: GRATUITOUS ASSIGNMENT OF THE RIGHT TO USE REAL PROPERTIES, IMPUTED INCOME, REALIZATION PRINCIPLE, SPECIAL ANTI-AVOIDANCE RULE

1. INTRODUÇÃO

Ao delimitar a tributação da renda das pessoas físicas, o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, determinou a incidência do imposto de renda sobre o valor locativo do prédio urbano cujo uso seja cedido gratuitamente.

O dispositivo legal, como se nota, estabelece que, se o proprietário ceder seu imóvel gratuitamente a outrem, não cobrando aluguéis, ainda assim, submete-se à tributação pelo imposto de renda, tal como se houvesse a efetiva percepção de rendimentos de aluguel. Autoriza-se a cobrança de imposto de renda sobre um ganho presumido, ou melhor, o art. 23, inciso VI, permite que o imposto recaia sobre renda imputada ao contribuinte que cede, gratuitamente, imóvel de sua propriedade a terceiro.

Assim, mesmo nas cessões não onerosas, é dizer, mesmo sem a percepção de aluguel, admite-se a incidência do imposto, o qual deve ser apurado, na declaração de rendimentos, pelo equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração (art. 49, § 1º, do Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, que instituiu o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999).

Com a edição da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o alcance do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 foi reduzido. Isto porque o art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713 declarou ser isento do imposto de renda o rendimento percebido por pessoas físicas em relação ao valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau.

Apesar da limitação introduzida pelo art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713, a norma do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 continua a ser dotada de um espectro muito amplo de aplicação, abrangendo múltiplas situações, algumas delas reveladoras de aparente abuso ou favorecimento – como na hipótese de imóvel cedido a pessoa jurídica da qual o proprietário é sócio –, enquanto diversas outras, não – como na hipótese de imóvel cedido a parente de segundo grau sem recursos financeiros para prover seu sustento.

O propósito do presente estudo é examinar se o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 é compatível com as normas que disciplinam o imposto de renda no Brasil. Para isto, investigaremos o conceito de renda, partindo de uma de suas acepções econômicas e analisando, em seguida, a delimitação que ele ganhou no ordenamento jurídico brasileiro. Firmadas essas premissas, será possível detectar a compatibilidade do referido dispositivo com as normas que delimitam a tributação sobre a renda. Ainda, como aquele dispositivo legal alcança situações de abuso ou favorecimento,

verificaremos, também, se ele foi concebido como uma cláusula especial antiabuso e, em caso positivo, se atendeu às balizas necessárias para uma norma desta natureza.

Iniciemos nosso estudo pela análise do conceito econômico de renda, fornecido por uma das múltiplas teorias que buscaram defini-lo.

2. O CONCEITO ECONÔMICO DE RENDA: A TEORIA SHS

Economistas, juristas, contabilistas e financistas estudam há décadas o conceito de renda. Não há consenso sobre o tema. Em que pese a falta de uniformidade, três estudiosos apresentaram importantes contribuições sobre a matéria, datadas de séculos anteriores, que são utilizadas até os dias atuais na identificação, formulação ou delimitação do conceito de renda. Realmente, George von Schanz, Robert Haig e Henry Simons, entre 1890 e 1950, apresentaram, cada um, suas propostas sobre a matéria, o que resultou no chamado conceito “SHS” de renda, o qual, em linhas gerais, traduz a ideia de renda como acréscimo de valor ou de poder econômico em determinado período. Esta ideia foi primeiramente defendida por Schanz, na Alemanha, desde 1896, sendo introduzida no sistema norte-americano na Lei do Imposto de Renda Federal por Haig em 1921 e, depois, foi sistematicamente desenvolvida por Simons, também nos Estados Unidos da América, entre 1938 e 1950¹.

O conceito SHS considera a renda como algo indissociável do bem-estar do indivíduo. A noção de bem-estar é subjetiva, abstrata e complexa, na medida em que as percepções sobre ele podem variar de indivíduo para indivíduo à luz do que cada um qualifica como consumo necessário para manutenção de padrões de qualidade de vida². Na tentativa de expurgar o subjetivismo, a abstração e a complexidade inerentes à noção de bem-estar, a teoria SHS buscou estabelecer um conceito de renda passível de mensuração, eliminando, assim, as dificuldades decorrentes das teorias que tentavam definir renda de acordo com a satisfação de cada indivíduo ou a utilidade a ele gerada no consumo de bens e serviços, teorias essas que se valiam de uma perspectiva psíquica da renda (“psychic income”)³.

A teoria SHS, distanciando-se dos ideais meramente psíquicos de renda, qualificou-a como o resultado líquido do aumento patrimonial do indivíduo, somado ao valor correspondente ao consumo de bens e serviços em determinado período⁴. Incluem-se neste conceito as valorizações e desvalorizações de bens de direitos, mesmo que não realizadas, assim como a renda imputada. Explica-se.

Como alguns bens detidos pelo indivíduo podem, ao longo do tempo, sofrer oscilações em seu valor econômico, positivas ou negativas, refletidas no mercado, o que ocorre, por exemplo, com imóveis, bens duráveis e intangíveis, a respectiva avaliação deve ser

1 DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio de cautela ou não paridade de tratamento entre lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria A. M. (coord.). Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 257.

2 HOLMES, Kevin. The concept of income. A multi-disciplinary analysis. The Netherlands: IBFD, 2000, p. 6.

3 Idem, p. 35-36.

4 ROXAN, Ian. Imputed income (including deductible costs). In: ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie (org.). The notion of income from capital. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 249.

considerada, na perspectiva SHS, para efeito da delimitação da renda auferida pelo indivíduo, apurando-se renda mesmo antes de sua efetiva realização, é dizer, antes de sua alienação em uma transação de mercado⁵.

Além disso, como alguns bens podem prover ao seu titular determinadas utilidades, ou facilidades, o valor correspondente a elas também deve compor a renda, de acordo com o conceito SHS. Assim, enquanto o titular de uma máquina de lavar-roupa não necessita, como regra, de serviços de lavanderia, aqueles que não possuem bens daquela natureza contratam os referidos serviços, apurando, como decorrência, um acréscimo líquido de riqueza inferior àquele que detém o bem, tendo em vista serem mais elevados seus gastos relacionados ao consumo de serviços. Para assegurar que a renda de ambos os indivíduos seja medida da mesma maneira e, dessa forma, para promover a equidade, a teoria SHS propõe a imputação de renda⁶ conforme as utilidades que os bens têm o potencial de gerar ao seu titular⁷. A renda imputada é compatível com o modelo SHS, não apenas por sua vinculação às sensações ou utilidades do indivíduo, mas principalmente por ser suscetível de avaliação⁸.

Nos regimes fiscais que admitem incidência tributária sobre a renda imputada, a imputação geralmente alcança apenas as propriedades imobiliárias. Nestas situações, o bem-estar do indivíduo é aferido a partir da identificação do valor do aluguel que ele pagaria, caso optasse pela locação, e não pela aquisição do imóvel⁹. Em 2005, Ian Roxan afirmou que países como Noruega, Luxemburgo, Itália, Bélgica e Espanha admitiam tal tributação. Mas, como destacou o autor, a arrecadação tributária atrelada à renda imputada passou a ser inexpressiva em alguns destes países, a demonstrar sua gradual abolição, em decorrência das dificuldades vinculadas à avaliação do imóvel e, de conseguinte, do aluguel ficto¹⁰.

Não obstante o principal fundamento da teoria SHS para justificar a tributação da renda imputada seja a equidade, o fato é que sua mensuração bem como a identificação dos benefícios econômicos derivados de propriedade própria ou de serviços próprios são muito difíceis, o que põe em xeque o alcance da equidade. Daí que, como apontado por Joachim Lang, a própria equidade recomenda a abolição dessa forma de tributação¹¹.

5 Henry Simons afirmou que, na definição de renda, considera-se tanto o consumo, como o acúmulo. Assim, renda é o resultado da soma (i) do valor de mercado dos direitos consumidos em determinado período; e (ii) da alteração no valor dos direitos detidos pelo indivíduo, ocorrida entre o início e o fim do período (SIMONS, Henry C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press, 1955, p. 49-50). A renda, quando associada ao acúmulo de riqueza em determinado período, na definição proposta por Simons, inclui os ganhos não realizados em transações de mercado (ANDREWS, William D. *The Achilles' heel of the comprehensive income tax. New directions in federal tax policy for the 1980s 278* (Charles E. Walker & Mark A. Bloomfield eds., 1983. Reproduzido em: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; e McCOUCH, Grayson M. P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2ª tiragem, 2003, p. 206).

6 Para outras considerações sobre a renda imputada, vide: GUTIERREZ, Miguel Delgado. Da renda imputada. *Revista Direito Tributário Atual* v. 23. São Paulo: Dialética e IBDT, 2009, p. 356-365.

7 ROXAN, Ian. *Imputed income (including deductible costs)*. In: ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie (org.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 249.

8 HOLMES, Kevin. *The concept of income. A multi-disciplinary analysis*. The Netherlands: IBFD, 2000, p. 81.

9 ROXAN, Ian. *Imputed income (including deductible costs)*. In: ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie (org.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 250.

10 *Idem*, p. 253-254.

11 LANG, Joachim. *The influence of tax principles on the taxation of income from capital*. In: ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie (org.). *The*

Como se nota, a teoria SHS teve a preocupação – e a virtude – de buscar afastar as abstrações e os subjetivismos de teorias que lhe antecederam, relacionadas, por exemplo, à identificação do bem-estar e da satisfação de cada indivíduo no consumo. A renda, assim, passou a ser analisada por um viés objetivo, consistindo em uma expressão monetária – passível, ao menos em tese, de mensuração.

Contudo, ao menos duas questões propostas pela referida teoria restaram total ou parcialmente abandonadas na evolução do estudo da tributação da renda, quais sejam: a tributação da renda imputada e da renda não realizada. De um modo geral, os principais inconvenientes da tributação da renda imputada e da renda não realizada são: (i) a mensuração periódica dos ativos, além de custosa, pode gerar controvérsias, já que, em determinadas situações, são múltiplos os fatores ou as métricas de avaliação; (ii) problemas de liquidez, que podem obrigar o contribuinte a liquidar ativos com o único fim de pagar o tributo; (iii) problemas atrelados a flutuações no valor de ativos, as quais podem gerar inconvenientes para o contribuinte – quem teria que pleitear ao Fisco a devolução de eventuais valores pagos a maior, ou acumular perdas passíveis de compensação futura – e para o Fisco – que precisaria controlar ditas oscilações, acatando a dedução periódica de perdas, que lhe poderia ser danosa, em termos de arrecadação tributária¹².

Vejamos como essas questões foram tratadas no Brasil pela legislação tributária.

3. O CONCEITO DE RENDA NO BRASIL PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO

A primeira Constituição que tratou do imposto de renda foi a de 1934. Todas as Constituições que lhe sucederam também autorizaram a instituição do imposto, adotando, todas elas, inclusive a de 1988 (art. 153, inciso III), a mesma fórmula, ou seja, outorgando competência à União para instituir imposto sobre: “renda e proventos de qualquer natureza”¹³.

Essa fórmula foi delineada, em 25 de outubro de 1966, pela Lei n. 5.172, isto é, pelo Código Tributário Nacional (CTN), de modo a mitigar a fluidez inerente ao conceito de renda. O CTN acabou recepcionado pela Constituição de 1988, e também pela que lhe antecedeu, com *status* de lei complementar, responsável por estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 19, § 1º, da Constituição de 1967; art. 146, inciso III, “a”, da Constituição de 1988), é dizer, responsável por estabelecer o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do imposto de renda.

notion of income from capital. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 20.

12 Sobre as dificuldades da tributação da renda imputada e da renda não realizada, são valiosas as considerações encontradas em: HOLMES, Kevin. The concept of income. A multi-disciplinary analysis. The Netherlands: IBFD, 2000, p. 381; ROXAN, Ian. Imputed income (including deductible costs). In: ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie (org.). The notion of income from capital. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 249-261; FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie (org.). The notion of income from capital. Amsterdam: IBFD, 2005, p. 191-215.

13 COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017, p. 54.

O art. 43 do CTN, cumprindo esse mister, dispôs que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, assim entendida como o produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos; ou dos proventos de qualquer natureza, isto é, os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (art. 43, *caput* e incisos I e II). Contribuinte do imposto é o titular da referida disponibilidade, podendo a lei atribuir essa condição, inclusive, ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis (art. 45, *caput*, do CTN).

Em que pese o art. 43 tenha estabelecido importantes diretrizes sobre a incidência do imposto, ainda assim, a delimitação do conceito de renda suscita dúvidas. Prova disto é a existência de diferentes teorias sobre o campo de incidência do imposto de renda. As três principais teorias são: (a) teoria da renda-produto, de viés econômico, segundo a qual a renda consiste no produto ou resultado de uma fonte econômica permanente, desde que oriundo do patrimônio ou de seu titular¹⁴; (b) teoria da renda-acréscimo, igualmente de viés econômico, mas pela qual a renda é aferida por meio da comparação da situação patrimonial do contribuinte em dois momentos distintos¹⁵, originando-se de qualquer fonte, seja interna ou externa ao patrimônio do contribuinte, englobando, assim, as meras transferências patrimoniais, como as doações¹⁶; e (c) teoria legalista, consoante a qual renda é aquilo que a lei declarar como tal¹⁷.

A despeito das divergências em torno da delimitação do fato gerador do imposto de renda, trazida pelo CTN, o art. 43 contém vestígios da teoria renda-produto (inciso I) e da renda-acréscimo¹⁸ (inciso II, o qual admite a tributação, por exemplo, de ganhos de capital oriundos de fontes não permanentes).

Por outro lado, e em que pese a divergência sobre o tema, para nós, a teoria legalista de renda não tem espaço em nosso ordenamento. É que o texto constitucional, ao tratar da competência da União para instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, contém o que Ricardo Mariz de Oliveira chamou de “limites semânticos mínimos” sobre o que seja renda, os quais são intransponíveis, significando dizer, assim, no feliz exemplo do autor, que “a lei não pode determinar que o fato de alguém andar a pé na Rua Direita seja considerado como renda para efeito da incidência do imposto de renda”¹⁹⁻²⁰.

14 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 176.

15 SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 243.

16 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 176.

17 No Recurso Extraordinário n. 201.465-6/MG, de 2 de maio de 2002, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), o Ministro Nelson Jobim, encampando a teoria legalista, afirmou que o conceito de lucro real tributável “é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica de enumeração taxativa”, não existindo, segundo o Ministro, “um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de ‘LUCRO REAL’”.

18 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 200.

19 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 177.

20 No mesmo sentido, vide: MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

Também acenando para a existência de um “núcleo semântico mínimo” na Constituição Federal acerca do conceito de renda, que somente permite a tributação de ganhos ou acréscimos, assim se manifestou o Ministro Cezar Peluso, em voto proferido no Recurso Extraordinário n. 256.304/RS, de 20 de novembro de 2013:

“4. Embora a existência de um ‘conceito constitucional de renda’ seja deveras controversa, divergindo, a respeito das notas que o caracterizariam, teorias de renda-produto, de renda-acréscimo e concepções legalistas de renda, estou em que nenhuma delas merecerá crédito, se não reverenciar ideia de que ‘as palavras são utilizadas na Constituição com o fim de transmitir uma *mensagem com sentido*, com o propósito de designar algum *conceito*, mesmo sendo um conceito do tipo indeterminado [...]. Contudo, se existe um conceito, há *características definitórias* que informam seus *limites*, que permite identificá-lo e diferenciá-lo de outros conceitos”.

Parece-me indiscutível, portanto, que os sentidos licitamente atribuíveis à expressão ‘renda’ são limitados, não podendo transpor aquilo que se denomina o ‘conteúdo semântico mínimo’, cuja ideia norteou, aliás, o julgamento do *RE 346.084-PR*, a respeito da ampliação da base de cálculo da COFINS mediante manipulação do conceito de faturamento.

[...] Ora, esse conceito geral corresponde, precisamente, ao cerne conceitual de renda que se deve resguardar. Segue-se daí que o conceito de renda tem, como todas as expressões categoremáticas, um núcleo semântico mínimo, empregado pela Constituição Federal, para, a um só tempo, traçar o âmbito de incidência possível do tributo e delimitar (no sentido de lhe definir os contornos) a competência do ente tributante. Ao assim dispor, a Carta Constitucional exclui da possibilidade de tributação tudo aquilo que não esteja no campo semântico por ela demarcado.

[...] O campo semântico da palavra, demarcado também à luz do que assentou a jurisprudência do Tribunal, envolve as notas de *ganho* e de *acrécimo*” (destaques do original).

Note-se que o Ministro Cezar Peluso, valendo-se da jurisprudência do STF, afirmou que renda envolve as notas de ganho e de acréscimo. Essa constatação, que nos parece haurível do CTN, denota que o referido código adotou, em parte, o conceito SHS de renda²¹, analisado no tópico anterior. É que o imposto incide, de acordo com o art. 43 do CTN, sobre o incremento patrimonial líquido, verificado pelo contribuinte em determinado período. O imposto, nestas condições, incide sobre o acréscimo patrimonial²².

21 Nesse sentido: DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio de cautela ou não paridade de tratamento entre lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria A. M. (coord.). Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 257.

22 Há diversos julgados do STF definindo a materialidade do imposto de renda como o acréscimo patrimonial. Além do já citado Recurso Extraordinário n. 256.304/RS, cabe mencionar, a título ilustrativo, o Recurso Extraordinário n. 117.887-6/SP, de 11 de fevereiro de 1993, no qual o Ministro Carlos Velloso, em sessão plenária, afirmou que, mesmo antes do CTN, “não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”.

Esta conclusão pode ser tirada do inciso II do art. 43, o qual define “proventos de qualquer natureza” como os *acréscimos patrimoniais* não compreendidos no inciso I, isto é, não compreendidos no conceito de renda, a revelar que as noções de renda (inciso I) e de proventos (inciso II) estão associadas à ideia de acréscimo patrimonial aferível de determinado interregno²³⁻²⁴.

A afirmação de que o CTN encampou apenas parcialmente a teoria SHS é fundamental para o desenvolvimento do tema proposto neste estudo. Para entender o porquê desta afirmação, é necessário investigar o que o CTN entende por “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” da renda ou dos proventos. Eis o que faremos no próximo tópico, bastando, por ora, consignar que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade – jurídica ou econômica – do acréscimo patrimonial.

4. A AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DA RENDA

4.a. A disponibilidade econômica ou jurídica

A ideia de disponibilidade da renda, enquanto elemento temporal do imposto de renda, não nasceu com o CTN. Bulhões Pedreira explicou que a expressão “disponibilidade jurídica” surgiu na legislação do imposto de renda com a edição do Decreto-lei n. 4.178, de 1942, cujo art. 23, parágrafo único, determinou que todos os rendimentos que estivessem “juridicamente à disposição do beneficiário” deveriam compor a base de cálculo do imposto. Este dispositivo, segundo o autor, consolidou a jurisprudência firmada em meados da década de 1930, a qual considerava como percebidos os rendimentos creditados por pessoa jurídica em favor do beneficiário no momento do crédito, mesmo que ainda não pagos em moeda, mas desde que se encontrassem à disposição do beneficiário, em condições de serem recebidos²⁵.

O CTN, além de repetir a norma do art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei n. 4.178, acrescentou que o imposto de renda é devido somente no momento da *aquisição* da disponibilidade *econômica* ou *jurídica*. Vejamos o significado dessas palavras e expressões.

Os trabalhos que resultaram na edição do CTN foram influenciados pela legislação alemã, que admitia o emprego da interpretação econômica (ou consideração econômica dos fatos) no Direito Tributário. Daí que, como advertiu Brandão Machado, em sua concepção,

23 Nesse sentido: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41; MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 113; CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 35-36.

24 Luís Eduardo Schoueri entende que a renda tributável pode, a critério do legislador, não ser aferida em um período de tempo. Segundo o autor, se o legislador ordinário basear-se somente na ideia de renda-produto, logo, pouco importará a questão temporal (o que se dá, por exemplo, na hipótese de tributação exclusiva na fonte). Já se o legislador optar por medir o acréscimo patrimonial, então, para o autor, terá lugar a definição do intervalo temporal em que o acréscimo deverá ser medido (SCHOUERI, Luís Eduardo. Comentários ao artigo de COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017, p. 237).

25 PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1, p. 197-198.

a expressão “disponibilidade econômica” estava vinculada à ideia de “propriedade econômica”. Contudo, como anotado pelo jurista, o CTN, uma vez aprovado, não admitiu o uso da interpretação econômica²⁶. O fato é que, tendo a expressão ‘disponibilidade econômica’ permanecido no texto legal aprovado, sua compreensão passou a gerar dúvidas, diga-se, não solucionadas até os dias atuais.

Para Brandão Machado, bastaria o CTN ter aludido à disponibilidade jurídica, tendo em vista que o Direito Tributário acolhe a noção de patrimônio do Direito Privado, a qual é utilizada como referencial para identificação dos acréscimos suscetíveis de tributação.

Luís Eduardo Schoueri, por outro lado, entende que a lei tributária não está adstrita ao conceito de patrimônio do Direito Civil. Para o jurista, a prova disto está no *caput* do art. 43 do CTN, o qual alude não somente à disponibilidade jurídica da renda, mas também à econômica, a demonstrar que, se do ponto de vista econômico houver acréscimo de disponibilidade, esta “disponibilidade econômica” poderá ser alvo de tributação²⁷. Outra prova disto, segundo Schoueri, é o art. 116 do CTN, o qual permite que situações de fato e situações de direito sejam tributadas, enquadrando-se a disponibilidade econômica na primeira categoria e a jurídica, na segunda²⁸.

Mas há outras interpretações oriundas do que seja disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Gilberto de Ulhôa Canto, por exemplo, manifestou-se no sentido de que a disponibilidade econômica representa a renda recebida em dinheiro ou em bem suscetível de avaliação econômica, o que permite ao seu titular tomar, usar ou alienar o bem ou direito, enquanto a disponibilidade jurídica é a capacidade legal de dar destino à renda, sem sua efetiva detenção²⁹. De forma semelhante, Victor Polizelli afirma que disponibilidade econômica diz respeito ao chamado “regime de caixa” (renda recebida ou colocada à disposição, em condição de ser recebida pelo titular, à sua vontade), enquanto a jurídica está atrelada ao “regime de competência” (renda cujo direito nasce em caráter incondicional ao seu titular)³⁰.

Já Ricardo Mariz de Oliveira entende que a noção de disponibilidade econômica, quando atrelada, apenas, ao critério de efetiva percepção da renda, pode conduzir à confusão deste conceito com o de disponibilidade financeira. Além disto, segundo o autor, esta mesma noção acabaria impedindo a tributação de fatos econômicos não protegidos pelo Direito. Assim, para Mariz, a disponibilidade econômica constitui renda recebida, advinda de um fato não regido pelo direito ou contrário ao direito (a exemplo das dívidas de jogo,

26 MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 120-121.

27 SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 261.

28 SCHOUERI, Luís Eduardo. Comentários ao artigo de COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017, p. 239.

29 CANTO, Gilberto de Ulhôa et al. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1986, p. 5.

30 POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. Série Doutrina Tributária v. VII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, p. 177.

contrabando etc.), enquanto a disponibilidade jurídica representa a aquisição de um direito novo, que se incorpora ao patrimônio jurídico do contribuinte³¹. O autor arremata dizendo que a disponibilidade financeira pode ser acrescentada pela lei ordinária à definição do aspecto temporal do fato gerador, desde que para postergar sua ocorrência, “e nunca para antecipá-la em relação ao momento de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento”³².

Em que pese a controvérsia em torno do que seja disponibilidade econômica ou jurídica da renda, para nós, tinha razão Alcides Jorge Costa quando dizia que a incessante busca pelo que seja “econômica” ou “jurídica” não é de todo relevante, pois o que importa, para efeito de tributação, é identificar se existe disponibilidade³³.

Foi como também se posicionou João Francisco Bianco, quem, com apoio em Luciano Amaro, afirmou que a discussão acerca da disponibilidade econômica ou jurídica é terminológica, e não conceitual³⁴. Segundo Bianco, o *caput* do art. 43 do CTN concede uma autorização ao legislador ordinário para definir o momento da ocorrência do fato gerador do imposto, sendo fundamental, em qualquer caso, que o direito ao recebimento da renda esteja adquirido, acrescido ou incorporado ao patrimônio do contribuinte³⁵. Ou seja, é necessário identificar se a renda está disponível ao seu titular, se está integrada a seu patrimônio, e nada mais. Pouco importa se a renda é oriunda de atos lícitos ou não, porque o fato gerador ocorre independentemente da validade jurídica dos atos praticados (art. 118, inciso I, do CTN). Esta é a disponibilidade requerida pelo art. 43 do CTN.

A despeito da divergência acima apontada, uma coisa é certa sobre o art. 43 do CTN: ao requerer que a disponibilidade da renda, seja ela econômica ou jurídica, esteja *adquirida* pelo contribuinte, o dispositivo não admite a tributação de acréscimos potenciais, é dizer, de acréscimos não realizados³⁶. Com efeito, a expressão “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”, empregada pelo *caput* do art. 43, traduz a ideia de que a renda não efetiva, virtual, não pode ser tributada, exigindo-se sua realização para que possa haver tributação. Vejamos o que isto significa.

4.b. O princípio da realização da renda

31 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 289-320.

32 *Idem*, p. 319.

33 COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica com seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017, p. 235.

34 AMARO, Luciano. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1986, p. 392.

35 BIANCO, João Francisco. Transparência fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007, p. 49.

36 Em que pese existir certo consenso quanto ao art. 43 do CTN prescrever o princípio da realização da renda, Brandão Machado, em dura crítica ao dispositivo, afirmou que: “já se fala hoje, correntemente, em princípio da realização, assim como de outros dois, o princípio da renda líquida e o da capacidade contributiva, como princípios fundamentais na tributação da renda. O texto do artigo 43 do Código desconhece tais princípios” (MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 123-124). Ricardo Maitto da Silveira também afirmou que o art. 43 do CTN não concebeu o princípio da realização da renda, cabendo sua adoção, se for o caso, pela legislação ordinária (SILVEIRA, Ricardo Maitto da. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. Revista Direito Tributário Atual v. 21. São Paulo: Dialética e IBDT, 2007, p. 317-344).

A renda realizada é a renda certa, efetiva, concreta e separada. Edwin R. Seligman explicou, em exemplo didático sobre o significado de renda realizada, que, em uma fazenda, os bezerros nascidos constituem renda, já que estão realizados e separados. Por outro lado, se na mesma fazenda houver árvores não cortadas, o bosque terá incremento de valor, mas não haverá renda realizada, pois, para tanto, faz-se necessário o corte da árvore, é dizer, a separação ou a realização do ganho³⁷.

Para estar realizada, a renda não precisa ser recebida em moeda ou outro meio de pagamento. A renda realizada corresponde, nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, “a novo direito definitivamente adquirido, ainda que a termo, portanto, ainda que não traduzido em moeda recebida, mas que já esteja disponível para uso, gozo e disposição”³⁸.

Estar disponível para uso, gozo e disposição é estar separado, ou concretizado³⁹. Assim, meros incrementos de valor não são renda realizada, mas sim aptidão para adquirir renda ou, como advertiram Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, aparência de riqueza, a qual é meramente potencial, nominal e escritural, não efetiva⁴⁰.

Bulhões Pedreira afirmou que o lucro potencial, verificado quando o valor do ativo no mercado excede o seu custo histórico, antes de uma troca no mercado, não é um lucro efetivo e, portanto, não acresce ao patrimônio do titular do ativo. Para ser efetivo, o lucro deve ser realizado. O autor esclareceu que, a despeito das divergências, a opinião predominante sobre a realização é no sentido de que ela requer: (i) que o lucro potencial se converta em direito que acresça ao patrimônio; (ii) que essa conversão ocorra mediante troca de mercado; (iii) que o titular do lucro tenha cumprido as obrigações ou prestações que para ele nascem da referida troca; e (iv) que os direitos recebidos na troca sejam mensuráveis e líquidos, não bastando, por exemplo, a permuta de ativos, pois sua realização em dinheiro, ou em outros direitos líquidos, requer nova troca no mercado⁴¹.

Em estudo aprofundado sobre o princípio da realização da renda, Victor Polizelli defendeu a existência de quatro elementos fundamentais do referido princípio, comumente apresentados pelas doutrinas contábil e tributária, a saber: nas relações jurídicas sinalagmáticas, “o cumprimento da obrigação (1º elemento) gera direitos que crescem ao patrimônio (2º elemento), desde que sua troca no mercado seja certa (3º elemento) e que tais direitos sejam mensuráveis, líquidos e certos (4º elemento)”⁴².

37 SELIGMAN, Edwin R. apud ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 315.

38 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incorporação de ações no direito tributário: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 98.

39 Nas palavras de Fernando Aurelio Zilveti, a realização corresponde à concretização (ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 327).

40 ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. Imposto de Renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – ‘renda’ escritural – intributabilidade de correções monetárias. *Revista de Direito Tributário* n. 38. São Paulo: RT, 1986, p. 140-163.

41 PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1, p. 278-281.

42 POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* v. VII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, p. 362.

Alcides Jorge Costa destacou que, “quando se fala em aquisição de disponibilidade de renda deve-se entender aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.”⁴³ Desta afirmação, resulta, segundo o autor, uma importante constatação: afasta-se a “tributação da renda virtual ou ainda não realizada. Assim, a valorização de imóveis não pode ser tributada senão quando a renda dela decorrente possa ser utilizada, empregada, etc., o que só acontece quando ela deixa de ser virtual e se torna efetiva, como numa alienação de imóvel”⁴⁴.

Em outro estudo sobre a tributação da renda, Alcides Jorge Costa invocou a praticabilidade como um dos fundamentos da incidência do imposto somente no momento da realização do acréscimo patrimonial. Realmente, o jurista afirmou que, por praticabilidade, é comum que as legislações interpretem o conceito de renda considerando fluxos de riqueza, ingressos monetários ou espécie, ou seja, é comum que a tributação obedeça ao princípio da realização da renda⁴⁵. O autor acrescentou que, também por força da praticabilidade, de um modo geral, “exclui-se da tributação o valor do consumo de serviços de produção própria ou do uso de bens próprios, embora haja países onde o valor locativo da casa própria é somado à renda tributável”⁴⁶.

Praticabilidade, ou não, o fato é que, no Brasil, por força do art. 43 do CTN, a renda potencial não é passível de tributação⁴⁷.

A constatação de que o princípio da realização da renda está embutido no art. 43 do CTN esclarece a afirmação, feita ao final do tópico 3, de que nosso ordenamento encampou apenas parcialmente a teoria SHS. É que o art. 43 do CTN admite a tributação pelo imposto de renda dos acréscimos patrimoniais identificados em determinado período, desde que estes acréscimos sejam reais, efetivos, isto é, desde que sejam realizados, porque a renda virtual, imputada, ou não realizada em transação de mercado, é “quase renda”, ou seja, é renda cuja disponibilidade não está adquirida, pelo que não se completa, nestes casos, a hipótese de incidência do imposto. Em outros dizeres, os acréscimos imputados têm aptidão para, em algum momento, se convolverem em renda efetiva, o que só ocorre quando de sua realização. Antes disto, não nasce para o contribuinte o dever de pagar o imposto de renda, porque, se assim não fosse, o imposto seria, não sobre a renda, mas sobre o patrimônio.

Definido que o conceito econômico de renda pode englobar os incrementos ao patrimônio ainda não realizados, inclusive os imputados, como estabelecido pela teoria SHS, mas definido também que, no Brasil, a tributação só pode recair sobre os acréscimos

43 COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017, p. 233.

44 Idem, *ibidem*.

45 COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017, p. 52.

46 Idem, p. 52-53.

47 No tópico vindouro, ver-se-á que muitos autores enxergam a realização da renda como um desdobramento da capacidade contributiva, tendo, portanto, estatura constitucional. Por ora, cumpre-nos apenas registrar que aquele princípio está contido no art. 43 do CTN.

patrimoniais efetivos, é dizer, cuja disponibilidade esteja adquirida pelo contribuinte, na forma do art. 43 do CTN, é hora de examinarmos a compatibilidade do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 com as normas que disciplinam o fato gerador do imposto de renda.

5. O ART. 23, INCISO VI, DA LEI N. 4.506

5.a. A (in)compatibilidade do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 com o CTN

Como narrado no tópico introdutório deste estudo, o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 determina a tributação de rendimentos imputados, calculados sobre o montante correspondente ao valor locativo do imóvel cedido gratuitamente. O dispositivo legal, como é possível observar, autoriza a tributação, pelo imposto de renda, das operações de comodato, é dizer, do empréstimo de imóveis a título gratuito (art. 579 do Código Civil). A tributação não tem lugar, apenas, quando o imóvel for ocupado por seu proprietário ou for cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau, de acordo com o art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713.

O art. 49, § 1º, do RIR/1999, sem amparo legal, define a base de cálculo do imposto, dispondo que o valor locativo do imóvel corresponde a 10% do valor venal estabelecido, por exemplo, no IPTU. Esta disposição regulamentar visa dar concretude ao art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506, pois, como a renda, nos casos abrangidos pelo dispositivo, não é real, efetiva, sua apuração requer a fixação de base presumida, de tal sorte a viabilizar a aplicação da norma legal.

Isso demonstra que o art. 23, inciso VI, estabelece uma hipótese de renda imputada, admitindo sua tributação independentemente da realização. Ou seja, o dispositivo permite, salvo nos casos elencados no art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713, a tributação de uma aptidão para adquirir renda, uma “quase renda”, e não renda efetiva, realizada.

Miguel D. Gutierrez, ao enfrentar o tema, afirmou que o referido dispositivo autoriza a tributação da renda potencial ou da capacidade de adquirir renda. Não há, segundo o autor, renda real, concreta, pois o proprietário do imóvel “apenas demonstra uma potencialidade para auferir renda, caso alugasse o seu imóvel a um terceiro, por um valor determinado”⁴⁸.

Essas colocações demonstram que o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 é incompatível com o art. 43 do CTN. Incompatível, porque o art. 43 apenas admite a tributação da renda cuja disponibilidade esteja adquirida, ou seja, da renda realizada.

É bem verdade que, ao tempo da edição do art. 23, inciso VI, o CTN sequer existia. Contudo, como destacado no tópico anterior, mesmo antes do CTN, a noção de renda disponível já permeava o nosso sistema, seja em julgados proferidos na esfera administrativa, seja no art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei n. 4.178, que aludia à

⁴⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Da renda imputada. Revista Direito Tributário Atual v. 23. São Paulo: Dialética e IBDT, 2009, p. 361.

disponibilidade jurídica, consoante destacado por Bulhões Pedreira. Portanto, a compatibilidade daquele dispositivo com o ordenamento em vigor à época de sua edição já era duvidosa.

Seja como for, parece-nos indubitável que o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506, ao tentar introduzir a tributação da renda imputada, não se conforma às normas do CTN que disciplinam o fato gerador do imposto de renda, mais precisamente com *caput* do art. 43 do CTN, o qual consagra o princípio da realização da renda e, pois, estabelece que o fato gerador somente se completa quando a renda se concretiza, ficando vedada, assim, a tributação de expectativas, possibilidades, aptidões ou potencialidades.

Para além de sua incompatibilidade com o art. 43 do CTN, o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 ainda viola a capacidade contributiva. É que o princípio da realização, além de constar do art. 43 do CTN, é também identificado na capacidade contributiva.

Ricardo Mariz de Oliveira defende que o princípio da realização da renda tem estatura constitucional, representando a concretização do princípio da capacidade contributiva⁴⁹. Pela capacidade contributiva, requer-se, conforme defendido pelo jurista, que o tributo seja subtraído da materialidade econômica do imposto. Quer dizer, o imposto de renda só pode ser subtraído da renda, mas não de qualquer renda, e sim da renda realizada, para que dela se retire o imposto a ser pago⁵⁰. Não fosse assim, o tributo incidiria, não sobre a renda, mas sobre o patrimônio, já que o contribuinte teria que dele dispor para pagar o tributo⁵¹.

Na mesma direção, Victor Polizelli sustenta que o princípio da realização está vinculado à capacidade contributiva, o que significa dizer que a renda, enquanto elemento caracterizador desta capacidade, deve estar realizada, “de modo a impedir que a tributação atinja eventos econômicos incompletos ou incertos, e também evitar que a tributação comprometa o patrimônio”⁵².

Assim, a tributação da renda imputada, na forma do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506, não encontra autorização no nosso ordenamento jurídico, ou porque fere a capacidade contributiva, ou porque fere o princípio da realização da renda, ao tributar a “capacidade de adquirir renda”, nos dizeres de Miguel D. Gutierrez, mas não a renda efetiva, real e concreta.

É possível que a intenção do legislador, ao editar a norma do art. 23, inciso VI, tenha sido contornar abusos cometidos por proprietários de imóveis que, sob a roupagem de cessão

49 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incorporação de ações no direito tributário: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 105.

50 Fernando Aurelio Zilveti manifestou-se, igualmente, no sentido de que, “[...] como qualquer tributo somente pode ser pago com a renda [...] para exigir-se um tributo do cidadão sem ferir sua capacidade contributiva, é preciso observar o princípio da realização da renda” (ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 245).

51 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Regime tributário da compra vantajosa – questões fundamentais. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2013. 4º v., p. 254.

52 POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. Série Doutrina Tributária v. VII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, p. 351.

gratuita, na verdade encobrem locações, ou por proprietários que cedem gratuitamente seus imóveis, mas acordam algum tipo de favorecimento com o cessionário, diferente do aluguel. Ou seja, é possível que o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 constitua uma cláusula especial antiabuso, a qual buscaria fechar os espaços (lacunas, imperfeições ou brechas) para a prática de atividades elisivas⁵³, ou desestimular a prática de atos desconformes à vontade das partes.

Para promoverem esse objetivo de fechamento dos espaços existentes no ordenamento jurídico, é comum que as cláusulas especiais antiabuso empreguem presunções ou ficções⁵⁴. Como esclarece João Francisco Bianco, a ficção constitui técnica de equiparação de situações de fato, enquanto a presunção é mecanismo de prova de fato não conhecido. Na ficção, o fato A é submetido ao regime jurídico do fato B. Na presunção relativa, o fato A é considerado indício de ocorrência do fato B, mas isto pode ser contraditado por prova em sentido contrário. Já na presunção absoluta, o fato A é prova conclusiva e irrefutável do fato B⁵⁵.

Seria o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 uma cláusula especial antiabuso, capaz de legitimar a imputação da renda determinada pelo legislador? Se entendido como uma cláusula especial antiabuso, o referido dispositivo teria estabelecido uma presunção absoluta de ocorrência do fato gerador. Presunção de que, na cessão gratuita de uso imóvel, salvo quando feita a cônjuge ou parente de primeiro grau, haveria algum favorecimento ao proprietário do imóvel.

Não seria uma hipótese de ficção legal, porque o legislador não equiparou a cessão gratuita de uso à locação. Na verdade, o legislador teria considerado que a cessão gratuita seria indício da ocorrência de alguma espécie de favorecimento ao proprietário do imóvel, motivo pelo qual determinou a tributação do que corresponderia ao valor de mercado do aluguel do imóvel, de modo a coibir, desestimular e fechar espaços para práticas abusivas.

Mas, afinal, a norma do art. 23, inciso VI, constitui uma cláusula especial antiabuso, responsável por estabelecer presunção absoluta de ocorrência do fato gerador, ou tal norma apenas introduziu, no sistema brasileiro, a tributação da renda imputada? Com o objetivo de identificar casos concretos de aplicação do referido dispositivo e, assim, verificar se ele realmente pode ser considerado uma cláusula antiabuso, vejamos algumas situações enfrentadas pela jurisprudência administrativa.

5.b. A jurisprudência administrativa

Há diversos acórdãos proferidos na esfera administrativa em torno do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506. Em pouquíssimos desses acórdãos, a temática da compatibilidade ou não do

53 Sobre o tema das cláusulas especiais antiabuso, vide: GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 223-232; SANTOS, Ramon Tomazela. A restrição ao aproveitamento do ágio de rentabilidade futura nas operações entre partes independentes. Revista Fórum de Direito Tributário n. 82. Belo Horizonte, p. 151-178.

54 TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. Revista Direito Tributário Atual v. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011, p. 130.

55 BIANCO, João Francisco. Transparência fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007, p. 78.

referido dispositivo com o CTN foi suscitada⁵⁶. Ainda assim, o exame desses julgados é importante, na medida em que nos permite identificar, como dito acima, as situações fáticas analisadas em cada um deles, de modo a verificar a ocorrência de eventual abuso.

Iniciaremos essa análise pelo Acórdão n. 104-21887, de 20 de setembro de 2006, da 4ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes (CC), atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual examinou a questão central deste estudo de forma mais profunda. Nele, o Conselheiro Relator, Gustavo Lian Haddad, afirmou que o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 veicula uma espécie de ficção legal (e não presunção absoluta), por atribuir à cessão gratuita de imóvel o mesmo tratamento das locações, classificando e tributando o respectivo rendimento como se aluguel fosse.

Muito embora tenha reconhecido que as ficções legais não são vedadas pelo ordenamento jurídico, o Conselheiro afirmou que a ficção estabelecida pelo art. 23 não é compatível com o CTN, mais especificamente com os contornos do conceito de renda definidos pelo art. 43. Para o Conselheiro, quem “adquire renda na hipótese é o cessionário do bem, eis que ele adquire o direito de uso do imóvel sem contrapartida, direito este passível de avaliação econômica e, portanto (ao menos em tese), de tributação pelo imposto de renda”.

No entanto, o Conselheiro reconheceu que, em algumas hipóteses, a ficção legal poderia ser aplicada para evitar o que chamou de “práticas elisivas”, como ocorre em relação às regras de distribuição disfarçada de lucros e de preços de transferência. Ocorre que, no caso então examinado, a aplicação da regra, no entender do Conselheiro, não se justificava, porque não verificado qualquer abuso a ser combatido, tendo em vista que o imóvel havia sido cedido gratuitamente pelo avô à sua neta, isto é, parente de segundo grau, para que a última pudesse prestar assistência ao primeiro, dado que o avô estaria acometido por moléstia grave, sendo sua neta a única pessoa da família disponível para auxiliá-lo.

Em que pesem as considerações do Conselheiro Relator, por maioria de votos, restou assentada a incidência do imposto de renda na hipótese acima descrita, sob o argumento de que não caberia ao extinto CC perquirir o conceito de renda, até porque, se tentasse fazê-lo de modo a afastar a aplicação do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506, aquele tribunal administrativo estaria negando validade à norma legal, o que lhe é vedado legal e regimentalmente⁵⁷.

Há diversos outros julgados na esfera administrativa concluindo pela tributação do valor locativo do imóvel cedido gratuitamente a pessoa diversa do cônjuge ou de parente de primeiro grau. As situações analisadas pelo antigo CC ou pelo CARF são variadas, constatando-se tanto hipóteses de abuso, como casos de aparente regularidade e justificativa extrafiscal para a cessão, como seja:

⁵⁶ O que não causa estranheza, já que ao tribunal administrativo falece competência para afastar a aplicação de leis.

⁵⁷ Registre-se que, à época do julgamento, vigorava a Súmula n. 2, do 1º CC, cuja redação era a seguinte: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. A Súmula n. 2, do CARF, de forma semelhante, estabelece que: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

– Acórdão n. 2202-003761, de 4 de abril de 2017, da 2ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF: houve cessão gratuita de imóveis rurais. O Conselheiro Relator, Dilson Jatahy Fonseca Neto, entendeu que a cessão gratuita de imóvel, por não ser remunerada, não produz rendimento em favor do proprietário. Assim, o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 teria criado ficção jurídica incompatível com o art. 43 do CTN, pois não há “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” da renda. Mas o Conselheiro Relator considerou que tal discussão seria desnecessária ao deslinde do julgamento, uma vez que, no caso dos autos, o art. 23, inciso VI, válido ou não, seria inaplicável, tendo em vista que o citado dispositivo somente alberga a cessão gratuita de prédio urbano, e não de imóveis rurais. A despeito das considerações do Conselheiro Relator, por maioria de votos, manteve-se a cobrança do imposto, invocando-se, para tanto, o Parecer Normativo CST n. 4, de 3 de novembro de 1995, o qual diz ser autorizada a cobrança do imposto, também, na hipótese de cessão gratuita de imóvel rural;

– Acórdão n. 2801-003684, de 9 de setembro de 2014, da 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF: o imóvel foi cedido a empregado da pessoa jurídica da qual o proprietário era sócio. Legitimou-se a cobrança do imposto do proprietário do imóvel com fundamento no art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506. Conquanto a temática do abuso não tenha sido debatida na ocasião, a situação analisada revelava certo favorecimento ao proprietário, na medida em que, com a cessão gratuita do imóvel, a pessoa jurídica da qual ele era sócio deixava de incorrer em despesas adicionais de remuneração com o funcionário⁵⁸, evitando, assim, ao menos em tese, a redução do lucro passível de distribuição a seus sócios, lucros esses que, com a edição da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (art. 10), passaram a ser isentos na pessoa dos sócios;

– Acórdão n. 2801-01486, de 12 de abril de 2011, da 1ª Turma Especial da 2ª Seção do CARF: foram analisadas diversas situações. Em uma delas, o imóvel foi cedido a empregado da pessoa jurídica da qual o proprietário era sócio. Legitimou-se a cobrança do imposto do proprietário do imóvel com fundamento no art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506. Em outro caso, o imóvel foi cedido gratuitamente à irmã do proprietário, a qual estaria, segundo relatos contidos no acórdão, com dificuldades financeiras. Ocorre que, como a irmã era parente de segundo grau, não estando abrangida pela norma do art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713, manteve-se a cobrança do imposto de renda. Por fim, foram analisadas hipóteses de uso de imóveis pelo próprio proprietário, por seu filho e por sua esposa. Em que pese tenha sido constatado que os imóveis foram usados com o fim de viabilizar a execução, pelo proprietário, pelo filho e por sua esposa, de atividades para as empresas das quais

⁵⁸ É interessante destacar que a Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, determinou que, nas relações de emprego, trabalho ou prestação de serviço, a cessão de imóvel deve ser tributada pelo imposto de renda na pessoa do usuário do imóvel, e não na pessoa do seu titular. Com efeito, o art. 74, inciso I, “b”, da Lei n. 8.383 estabelece que o aluguel de imóvel integra a remuneração dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica. A cessão, nestes casos, deve ser entendida como onerosa, sob pena de veicular outra norma de imputação da renda, incompatível com o CTN, conforme analisado no item anterior.

eles eram sócios, concluiu-se pela impossibilidade de cobrança do imposto, tendo em vista a norma do art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713;

– Acórdão n. 2201-01161, de 7 de junho de 2011, da 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF: o imóvel foi cedido a pessoa jurídica da qual o contribuinte era titular. Manteve-se a cobrança, dada a aplicação do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506. Muito embora a temática do abuso não tenha sido enfrentada na ocasião, a situação revelava aparente favorecimento ao proprietário, pois, ao não ceder o imóvel onerosamente à pessoa jurídica da qual era titular, ele deixava de tributar os respectivos rendimentos. Além disto, como a pessoa jurídica não tinha despesas de aluguel, a todo rigor, ela aumentava os lucros a serem distribuídos, lucros esses, como dito acima, isentos na pessoa dos sócios desde a edição da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (art. 10)⁵⁹;

– Acórdão n. 102-48314, de 28 de março de 2007, da 2ª Câmara do 1º CC: o imóvel foi cedido a pessoa jurídica da qual o contribuinte era titular. De acordo com o relato dos autos, a cessão ocorreu a título oneroso – o que, a rigor, afastaria a aplicação do art. 23 da Lei n. 4.506 – de modo a gerar despesas dedutíveis para a pessoa jurídica, submetida que ela era ao lucro real, reduzindo, assim, o imposto a pagar. Por outro lado, o contribuinte não ofereceu o aluguel à tributação, já que a pessoa jurídica não os pagou, e a empresa não pagou o imposto de renda na fonte, também em decorrência de não ter havido pagamento. Assim, em que pese tratar-se, formalmente, de cessão onerosa de imóvel, o Acórdão n. 102-48314 concluiu pela subsunção do caso ao art. 23 da Lei n. 4.506, pois, “se a intenção do contribuinte fosse mesmo desonerar as empresas, das quais é sócio, teria cedido os imóveis em comodato, ou mesmo integralizado como capital”. Manteve-se, desta forma, o acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no sentido de que a decisão do locador de não receber, por liberalidade, os aluguéis estipulados em contrato configura cessão gratuita de imóvel;

– Acórdão n. 106-15733, de 27 de julho de 2006, da 6ª Câmara do 1º CC: o imóvel foi cedido gratuitamente a pessoa jurídica da qual o contribuinte era titular. A cessão não foi onerosa, segundo relatos da decisão, porque a pessoa jurídica estaria atravessando período de dificuldade financeira. Não obstante a defesa apresentada, o lançamento fiscal foi mantido, tendo em vista que a situação não se encaixava na exceção prevista no art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713; e

– Acórdão n. 102-43774, de 8 de junho de 1999, da 2ª Câmara do 1º CC: o imóvel foi cedido gratuitamente para o sogro do contribuinte. O CC manteve o crédito tributário, sob o argumento de que não estaria comprovada a dependência econômica do sogro, eis que a cônjuge não era sua dependente na Declaração de Rendimentos e, de conseguinte, seu sogro também não o era, embora ambos pudessem figurar como dependentes, para aqueles fins, desde que atendidos os

59 Observe-se que, se a cessão do imóvel for onerosa, a pessoa jurídica, quando tributada pelo lucro real, ficará sujeita às normas que disciplinam a distribuição disfarçada de lucros, sendo indedutível o montante do aluguel que exceder notoriamente ao seu valor de mercado (art. 464, inciso V, e art. 467, inciso IV, do RIR/1999).

requisitos do art. 35, incisos I e VI, da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995. A dependência econômica enquanto critério para legitimar o afastamento da tributação não consta do art. 23 da Lei n. 4.506 ou do art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713, embora tenha sido considerada como um elemento razoável na interpretação dos referidos dispositivos legais.

A menção aos julgados acima revela que o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506, conjugado com o art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713, alcança situações de aparente abuso ou favorecimento, como pode acontecer na cessão de imóvel a empregado da pessoa jurídica da qual o proprietário é sócio, ou na cessão à própria pessoa jurídica.

Contudo, a abrangência da norma legal é tamanha que, em diversas outras situações, em que não há traços de abuso ou favorecimento, a tributação é mandatária, como na hipótese de cessão de imóvel a sogro, neto ou irmão, por razões as mais variadas, como dificuldades financeiras do cessionário ou apoio ao cedente portador de doenças. Vê-se, pois, que o art. 23, inciso VI, não está direcionado a situações específicas, particulares e excepcionais de abuso, abrangendo uma infinidade de casos não reveladores de qualquer proveito ou vantagem ao proprietário do imóvel. A norma legal, nesse contexto, se concebida como uma cláusula especial antiabuso, fere a razoabilidade e a proporcionalidade, dada sua abrangência, generalização e excesso à finalidade antiabuso.

Pela razoabilidade, exige-se (a) equidade (relação da norma geral com a individualidade do caso concreto), (b) congruência (harmonia entre norma jurídica e realidade que visa regular), (c) equivalência (equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona) e (d) coerência (as normas e os elementos de fato e de direito que a compõem devem manter consistência ou harmonia), de modo que a norma seja harmônica com as condições externas de sua aplicação, evitando-se, além disto, generalizações incompatíveis com as especificidades de cada caso concreto. A proporcionalidade, por sua vez, desdobra-se em três aspectos: (a) adequação (compatibilidade entre meio e fim); (b) necessidade (o meio não pode impingir sacrifício desnecessário, excessivo ou demasiadamente restritivo); e (c) proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens obtidas pelo fim devem ser compatíveis com o meio ou com a coerção adotada)⁶⁰.

O art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 fere a razoabilidade e a proporcionalidade, porque tem aplicação a situações variadas, muitas delas não condizentes com a finalidade de rechaçar abusos ou irregularidades. Isto denota que o legislador, ao editar norma dessa amplitude,

60 A diferenciação entre razoabilidade e proporcionalidade e, mais, os diversos aspectos ou acepções destes princípios foram minuciosamente apresentados por Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 194-217). Marçal Justen Filho apresentou a definição e as acepções destes princípios, defendendo que eles funcionam como técnicas hermenêuticas (JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. 11. ed. São Paulo: RT, 2015, p. 148-151). Celso Antônio Bandeira de Mello, após conceituar os referidos princípios, afirmou que “o princípio da proporcionalidade não é senão uma faceta do princípio da razoabilidade” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 101). Roque Antonio Carrazza, por sua vez, afirmou que o princípio da proporcionalidade é também conhecido como princípio da razoabilidade ou da proibição do excesso (Übermassverbot) (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 578). Fernando Aurelio Zilveti trata proporcionalidade e razoabilidade como sinônimas (ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 305-311). Isso mostra que o tema é controvertido na doutrina, não havendo consenso sobre a definição destes princípios. Para nós, tem lugar a diferenciação proposta na obra de Humberto Ávila, citada acima.

não sopesou as circunstâncias de cada caso concreto, fazendo generalizações indevidas, atentatórias à razoabilidade. As mesmas generalizações também ofendem a proporcionalidade, porque excessivas e incompatíveis com a finalidade de uma cláusula especial antiabuso dessa natureza⁶¹, indo muito além do objetivo de combater possíveis favorecimentos identificados nas cessões não onerosas de imóveis e, pois, impingindo sacrifício demasiado a quem não agiu com qualquer irregularidade.

A amplitude do art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506, ao lado da restrição diminuta contida no art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713, acarretam efeitos indutores positivos, na medida em que coíbem ou desestimulam a prática de atos abusivos ou que contemplem favorecimentos, mas também acarretam efeitos indutores negativos, ao determinarem a tributação de diversas situações não marcadas por qualquer irregularidade, excesso ou exagero⁶².

Dessa forma, o critério eleito pelo legislador para desencorajar o abuso foi muito além dos efeitos positivos que uma cláusula especial antiabuso dessa natureza deveria gerar. A amplitude do inciso VI do art. 23, para além de causar efeitos negativos indesejados em elevada escala, dificulta a própria defesa de que a referida norma teria a natureza de uma cláusula especial antiabuso.

Se o propósito era vedar práticas abusivas, o legislador poderia ter criado uma presunção relativa de ocorrência do fato gerador, relegando ao contribuinte o ônus de comprovar as peculiaridades ou justificativas da cessão não onerosa, conforme as circunstâncias de cada caso concreto⁶³. Contudo, pela fórmula utilizada pelo legislador, a qual não admite prova em contrário, legitima-se a tributação de situações não marcadas por abuso e, pois, legitima-se a tributação da renda imputada, não realizada, em desacordo com o art. 43 do CTN.

Assim, o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 é incompatível com o ordenamento jurídico, ou porque autoriza a tributação da renda imputada, em desconformidade com o princípio da realização da renda, consagrado no art. 43 do CTN, e também com o princípio da

61 Também no sentido de que o art. 23, inciso VI, teria sido excessivo ou extravagante, Miguel D. Gutierrez se posicionou dizendo que: "A lei parte da falsa premissa de que todos os casos de cessão gratuita de imóveis acobertam uma locação, esquecendo-se que as situações anormais não se presumem" (GUTIERREZ, Miguel Delgado. Da renda imputada. Revista Direito Tributário Atual v. 23. São Paulo: Dialética e IBDT, 2009, p. 365). Carlos Araújo Leonetti, igualmente reconhecendo o excesso, sustentou que: "Possivelmente, a intenção do legislador foi a de desestimular a locação travestida de cessão gratuita, com o que acabou por ferir o bom senso e a Constituição. Não se diga que o preceito em tela encontra amparo no art. 44 do CTN, que prevê o uso de base de cálculo presumida ou arbitrada, porquanto esta hipótese é cabível quando há renda ou provento e seu valor não é conhecido; no caso em comento, inexistente renda ou provento" (LEONETTI, Carlos Araújo. O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil. Barueri: Manole, 2003, p. 181).

62 Ao tratar da norma legal que apenas admite a amortização fiscal de ágio apurado em aquisição de participação societária entre partes independentes, Luís Eduardo Schoueri e Roberto Codorniz Leite Pereira sustentaram, com apoio nas lições de Humberto Ávila sobre a proporcionalidade, que o critério de discriminação eleito pelo legislador, porque demasiadamente amplo, gera efeitos indutores positivos, pois coíbe o ágio interno artificial, bem como efeitos indutores negativos, ao coibir o ágio interno real. Os autores propuseram a calibração do critério, de modo a prestigiar seus efeitos indutores positivos, afastando-se, por outro lado, os negativos (SCHOUERI, Luís Eduardo; e PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O ágio interno na jurisprudência do CARF e a (des)proporcionalidade do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e FARO, Maurício Pereira (coord.). Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL – à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP Editora, 2016, p. 377).

63 Não se nega que uma cláusula com essas características encontraria dificuldades em sua aplicação, especialmente se os critérios para o afastamento da tributação estivessem sujeitos a juízos de valor, isto é, a análises subjetivas. Ainda assim, parece-nos que uma cláusula desta natureza (presunção relativa) seria mais adequada para o atingimento da finalidade antiabuso, do que uma cláusula genérica, aberta, e que não admite prova em contrário (presunção absoluta) como a atual.

capacidade contributiva, ou porque, sendo uma cláusula especial antiabuso, fere a proporcionalidade e a razoabilidade.

6. CONCLUSÕES

O CTN encampou apenas parcialmente o conceito SHS de renda. É que, enquanto pelo conceito SHS renda constitui o acréscimo líquido, verificado em certo período, oriundo do consumo e dos demais ganhos do indivíduo, mesmo que imputados ou não realizados, pelo CTN, a tributação somente pode recair sobre o acréscimo patrimonial efetivo, realizado, e nunca imputado, porque a renda suscetível de incidência tributária é aquela disponível, ou seja, é aquela incorporada ao patrimônio de seu titular.

Portanto, o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506 é incompatível com o art. 43 do CTN por consagrar hipótese de tributação de renda imputada, autorizando que o imposto incida sobre acréscimo não realizado, ou seja, sobre potencialidade ou aptidão para gerar renda, mas não sobre renda efetiva. Com isto, para dar cumprimento à norma legal, o contribuinte acaba obrigado a dispor de seu patrimônio para pagar o imposto, já que não há renda da qual possa ser subtraída a quantia necessária ao adimplemento da obrigação tributária. O imposto, que deveria ser sobre a renda, converte-se em imposto sobre o patrimônio, justamente por desobedecer ao princípio da realização da renda, além de também desobedecer ao princípio da capacidade contributiva.

Mesmo que se conclua que o art. 23, inciso VI, da Lei n. 4.506, conjugado com o art. 6º, inciso III, da Lei n. 7.713, veicula uma cláusula especial antiabuso, ainda assim, ele se revela incompatível com o ordenamento jurídico. É que o espectro de sua aplicação é muito amplo, o que implica a tributação de inúmeros atos gratuitos não marcados por abuso, ou qualquer tipo de favorecimento. Logo, a norma legal, além de tributar renda imputada de forma incompatível com a realização da renda, ainda fere a razoabilidade e a proporcionalidade, que deveriam ter orientado o legislador na sua confecção.

7. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1986.

ANDREWS, William D. The Achilles' heel of the comprehensive income tax. *New directions in federal tax policy for the 1980s 278* (Charles E. Walker & Mark A. Bloomfield eds., 1983. Reproduzido em: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; e McCOUCH, Grayson M. P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997. 2ª tiragem, 2003).

ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cleber. Imposto de Renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – ‘renda’ escritural – intributabilidade de correções monetárias. *Revista de Direito Tributário* n. 38. São Paulo: RT, 1986.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15. edição. São Paulo: Malheiros, 2014.

BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda* (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

____; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; e SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1986.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017.

____. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio de cautela ou não paridade de tratamento entre lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria A. M. (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

FREEDMAN, Judith. Treatment of capital gains and losses. In: ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie (org.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Da renda imputada. *Revista Direito Tributário Atual* v. 23. São Paulo: Dialética e IBDT, 2009.

____. *Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HOLMES, Kevin. *The concept of income. A multi-disciplinary analysis*. The Netherlands: IBFD, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: RT, 2015.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie (org.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda* (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

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

_____. *Incorporação de ações no direito tributário: conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

_____. Regime tributário da compra vantajosa – questões fundamentais. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2013. 4º v.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1.

POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* v. VII. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012.

ROXAN, Ian. Imputed income (including deductible costs). In: ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie (org.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005.

SANTOS, Ramon Tomazela. A restrição ao aproveitamento do ágio de rentabilidade futura nas operações entre partes independentes. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 82. Belo Horizonte.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Comentários ao artigo de COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017.

_____. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

____; e PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O ágio interno na jurisprudência do CARF e a (des)proporcionalidade do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; e FARO, Maurício Pereira (coord.). *Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL – à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2016.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. O princípio da realização da renda no direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* v. 21. São Paulo: Dialética e IBDT, 2007.

SIMONS, Henry C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: The University of Chicago Press, 1955.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *Revista Direito Tributário Atual* v. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011.

ZILVETI, Fernando Aurelio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.

____. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Jurisprudência administrativa e judicial

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão n. 102-43774, julgado pela 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 08.06.1999.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão n. 102-48314, julgado pela 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 28.03.2007.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão n. 104-21887, julgado pela 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 20.09.2006.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão n. 106-15733, julgado pela 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 27.07.2006.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão n. 2201-01161, julgado pela 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em sessão realizada em 07.06.2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão n. 2202-003761, julgado pela 2ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em sessão realizada em 04.04.2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão n. 2801-01486, julgado pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em sessão realizada em 12.04.2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Acórdão n. 2801-003684, julgado pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em sessão realizada em 09.09.2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 256.304/RS, julgado pelo Plenário, em sessão realizada em 20.11.2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 117.887-6/SP, julgado pelo Plenário, em sessão realizada em 11.02.1993.

Data de recebimento: 20/02/2018.

Data de aprovação do artigo: 21/05/2018.