

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Hermes da Silva Gomes Neto

(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE  
ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Porto Alegre  
2024

Hermes da Silva Gomes Neto

(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE  
ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
como requisito parcial para obtenção do grau de  
Bacharel e Direito pela Universidade Federal do  
Estado do Rio Grande do Sul.

Orientador(a): Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria Cristina Cereser  
Pezzella

Porto Alegre  
2024

Hermes da Silva Gomes Neto

(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE  
ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
como requisito parcial para obtenção do grau de  
Bacharel e Direito pela Universidade Federal do  
Estado do Rio Grande do Sul.

Orientador(a): Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria Cristina Cereser  
Pezzella

Aprovado em 21 de fevereiro de 2024

BANCA EXAMINADORA

---

Prof.<sup>a</sup> Dra. Maria Cristina Cereser Pezzella  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Prof. Dr. Igor Danilevicz  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

À minha amada mãe, Adriana.

## **AGRADECIMENTOS**

À minha mãe, Adriana, pela eterna capacidade de me fazer sentir o que é o amor. À minha irmã Anna Karolyna, por ter sido a pessoa mais fundamental na realização desse sonho e desafio ao qual me submeti. Além das infinitas razões pelas quais te carrego no peito, tenha a mais plena certeza de que sem ti nada seria possível. À minha irmã Alexandra por ser esse espelho de caráter, compaixão e força, que me inspira desde muito cedo e me permite aprender diariamente. À minha sobrinha, Maria Luiza, por ser essa fonte de luz e alegria. Ao meu avô, Valdir Luiz, por me ensinar o que é ser amigo e sobre as duras lições da vida.

Aos meu eternos irmãos de caminhada, Otávio e Guilherme, por me apoiarem e compartilharem tantos momentos que desaguaram nessa realização, e serem meu porto de confiança para todos os desafios. Aos meus amigos da vida, Rafael e Eduardo, por serem pessoas de caráter e sempre dispostas a me estender a mão. Ao meu amigo Barros, por ser um verdadeiro irmão mais velho e me ensinar na prática a ter calma e sabedoria.

Aos meu amigos e colegas da 2019/01, sobretudo aos “Advogados”, pela amizade e leveza com que levaram essa caminhada. Aos meus colegas do escritório Rafael Pandolfo Advogados Associados, especialmente à Dra. Juliana Sanguinetti, por terem viabilizado e intensificado minha paixão por Direito Tributário.

Finalmente à Professora Maria Cristina Cereser Pezzella, pela orientação neste trabalho. Aos demais Professores, pela nobreza de repassar seus aprendizados.

## RESUMO

A Receita Federal do Brasil vem se baseando em fundamentos enganosos para fins de autuação de pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo regime de lucro real sob a justificativa de indevida exclusão do benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tal entendimento é erroneamente fundamentado em uma diferenciação entre subvenções de custeio e de investimento, bem como na necessidade de observância a critérios subjetivos estabelecidos pela LC 160/2017, sobretudo à finalidade da concessão desses benefícios fiscais de ICMS quando de sua instituição. Ante a esse contexto, o presente trabalho tem por objetivo demonstrar que é indevida a inclusão desses benefícios na base de cálculo dos tributos sobre a renda, seja porque eles não correspondem à materialidade desses últimos, seja porque a tributação de tais verbas viola frontalmente o pacto federativo, princípio fundamental e inarredável da República Federativa do Brasil. Isso, pois, a partir da análise da doutrina, da legislação e da jurisprudência sobre o tema, resulta que os tributos sobre a renda somente podem ser exigidos quando configurada a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda ou os proventos de qualquer natureza e, conseqüentemente, do lucro, fato que somente se opera quando a aquisição de disponibilidade efetivamente corresponde a um evento de realização. Finalmente, serão demonstradas as divergências nos entendimentos adotados entre os órgãos responsáveis tanto pelas autuações, quanto pela análise e julgamento da legalidade dos créditos tributários constituídos sob esses fundamentos.

**Palavras-chave:** benefícios fiscais de ICMS; subvenções de investimento; tema 1182 do STJ; violação à imunidade recíproca.

## ABSTRACT

The Brazilian Federal Revenue has been relying on misleading grounds for the purpose of auditing legal entities subject to taxation under the real profit regime, under the justification of the improper exclusion of ICMS tax benefits from the calculation bases of IRPJ and CSLL. Such understanding is erroneously based on a differentiation between operating and investment subsidies, as well as on the need to comply with subjective criteria established by LC 160/2017, especially regarding the purpose of granting these ICMS tax benefits upon their institution. Given this context, the present study aims to demonstrate that the inclusion of these benefits in the tax base is improper, either because they do not correspond to the materiality of the latter, or because the taxation of such funds blatantly violates the federative pact, a fundamental and irrevocable principle of the Federative Republic of Brazil. This is because, through the analysis of doctrine, legislation, and jurisprudence on the subject, it results that income taxes can only be demanded when the acquisition of legal or economic availability over income or earnings of any nature, and consequently, of profit, occurs, a fact that only happens when the acquisition of availability effectively corresponds to an event of realization. Finally, the divergences in the understandings adopted among the responsible bodies for both audits and the analysis and judgment of the legality of tax credits constituted under these grounds will be demonstrated.

**Keywords:** ICMS tax benefits; investments subsidies; STJ Theme 1182; violation of reciprocal immunity.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

ERESP – Embargos de Divergência em Recurso Especial

LC – Lei Complementar

RESP – Recurso Especial

RFB – Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2 CONCEITUAÇÃO E DEFINIÇÃO DOS ASPECTOS GERAIS DO IRPJ, DA CSLL E DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS .....</b>	<b>9</b>
2.1 DO CONCEITO DE RENDA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ.....	9
2.1.1 Fundamentos Constitucionais à Tributação sobre a Renda .....	9
2.1.2 O Imposto sobre a Renda e sua Materialidade no Código Tributário Nacional .....	19
2.2 DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS .....	37
2.2.1 Conceito de Benefícios Fiscais de ICMS.....	37
2.2.2 Espécies de Benefícios Fiscais de ICMS .....	38
2.2.3 Das Condições para Instituição dos Benefícios Fiscais de ICMS.....	44
<b>3 DAS ESPÉCIES DE SUBVENÇÕES FISCAIS E SUA TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E PELA CSLL .....</b>	<b>45</b>
3.1 Subvenções para Custeio .....	46
3.2 Subvenções para Investimento .....	47
3.2.1 Requisitos anteriores à LC 160/2017 .....	47
3.2.2 Requisitos posteriores à LC 160/2017 .....	49
<b>4 DO PACTO FEDERATIVO.....</b>	<b>50</b>
4.1 DA VEDAÇÃO À ISENÇÃO HETERÔNOMA.....	52
4.2 DA IMUNIDADE RECÍPROCA .....	53
<b>5 DO POSICIONAMENTO DOS ÓRGÃOS AUTUANTES E JULGADORES .....</b>	<b>56</b>
5.1 POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL.....	56
5.2 POSICIONAMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS .....	56
5.3 POSICIONAMENTO DO STJ.....	57
5.3.1 Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS.....	57

<b>5.3.2 Tributação das demais espécies de Benefícios Fiscais de ICMS .....</b>	<b>59</b>
<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>61</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>63</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A exigência do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro tem sido cada vez mais frequente por parte da Receita Federal do Brasil, por vezes, em extrapolação à materialidade da tributação sobre a renda, por outras, em clara violação ao pacto federativo. Tal atitude tem sido cada vez mais intensa, e, ao que parece, cada vez mais ignorando não só as discussões já definidas no âmbito judicial, mas também as decididas com caráter vinculante, proferindo entendimentos que poderiam ser entendidos como dissonantes em relação aos posicionamentos dos Tribunais Superiores.

Caso exemplificativo desse comportamento é a tributação dos benefícios fiscais de ICMS, que podem ser entendidos como uma política administrativo-financeira adotadas pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, razão pela qual tem caráter *sui generis* e bastante sensível sob o ponto de vista da autonomia dos entes federativos.

Todavia, esse estudo de maneira alguma servirá para defender exclusivamente determinado lado — muito pelo contrário, o objetivo intentado é justamente uma análise esmiuçada do quadro geral de conceitos, definições e fundamentos jurídico-constitucionais que circundam a discussão. Ora, se de um lado o contribuinte entende que os benefícios fiscais de ICMS tanto não correspondem à materialidade dos tributos sobre a renda, como são verdadeiras renúncias de receita do ente federativo, e, conseqüentemente não deveriam ser tributados, de outro a União, representada pela Receita Federal do Brasil, entende justamente o oposto. É dizer, ambos os lados percorrem os mesmos caminhos para justificar seus pontos: a efetiva percepção de renda e a violação ao pacto federativo.

Assim, de modo a aprofundar o estudo do tema, o elevando de uma discussão política e posicional para uma abordagem efetivamente técnico-jurídica, o presente estudo analisará os dois segmentos tratados, passando ao estudo se de fato os benefícios fiscais de ICMS caracterizam renda tributável e, em outro nível, se essa tributação violaria o pacto federativo.

Inicialmente, serão estabelecidos os conceitos e definições que nos guiarão na análise sobre a materialidade do Imposto sobre a Renda — e,

consequentemente, da Contribuição sobre o Lucro —, passando-se pela discussão acerca da existência de um conceito constitucional de renda e adentrando à sua materialidade segundo o Código Tributário Nacional. A seguir, são expostas as diversas teorias próprias dessas definições, de modo a deixar claro o pano de fundo para o estabelecimento e escolha da corrente de pensamento adotada.

Após estudados os aspectos inerentes à materialidade dos tributos sobre a renda, para fins de organização metodológica, também se fará uma rápida análise conceitual do que de fato são os benefícios fiscais e suas espécies, a fim de sedimentar o campo de discussão e subsunção das discussões e conclusões propostas em seguida. Nessa mesma linha, será abarcada a conceituação das subvenções, tema debatido com extrema frequência no ano de 2023, e que tem perdurado por muitos e muitos anos.

Na segunda parte do estudo, fixados os conceitos preliminares, trataremos do outro nível de discussão proposto, que diz respeito ao pacto federativo. Princípio inarredável que é, o abordaremos em separado, para, após isso, levantar os fundamentos reputados violados por ambos os lados da discussão: a vedação à isenção heterônoma e a violação à imunidade recíproca.

Finalmente, será abordada de maneira breve o atual posicionamento dos tribunais, sempre subsumindo os conceitos e definições apresentadas no estudo. Além disso, em vista as recentes alterações legislativas sobre o tema, não só será apontada a aplicação do presente estudo como os potenciais novos desafios.

## **2. CONCEITUAÇÃO E DEFINIÇÃO DOS ASPECTOS GERAIS DO IRPJ, DA CSLL E DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS**

O objeto central examinado no presente estudo é a inconstitucionalidade da aplicação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os benefícios fiscais de ICMS. Dessa forma, com o fito de fixar as premissas e os conceitos fundamentais que sustentam e norteiam a pesquisa, neste capítulo serão analisados os seguintes tópicos: (2.1) o conceito de renda para fins de tributação pelo IRPJ, (2.2) o conceito de lucro para fins de tributação pela CSLL e (2.3) o conceito de benefícios fiscais de ICMS.

### **2.1 DO CONCEITO DE RENDA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ**

Neste tópico serão analisados, inicialmente, (2.1.1) os fundamentos e delimitações constitucionais à tributação sobre a renda, sobretudo, se há de fato uma conceituação constitucional de renda. De maneira complementar, a partir da análise da legislação infraconstitucional, será estabelecido (2.1.2) qual o conceito de renda segundo as teorias recepcionadas pelo Código Tributário Nacional. E finalmente, qual é o posicionamento das Cortes Superiores no que tange ao conceito de renda.

#### **2.1.1 Fundamentos Constitucionais à Tributação sobre a Renda**

A regra de competência para instituição do Imposto sobre a Renda está disposta no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, e estabelece que compete à União instituir impostos sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. Dessa disposição exsurge um dos pontos a serem analisados no presente capítulo: seria possível afirmar que há um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza?

Embora a delimitação do conceito de renda não seja o objeto principal do estudo, para que possamos analisar a tese central aqui discutida, é inexorável que estabeleçamos as bases fundamentais da materialidade do Imposto sobre a Renda,

para analisar se de fato os benefícios fiscais de ICMS estão a ela sujeitos, e esse juízo, invariavelmente, perpassa pela clarificação do conceito de renda. Em paralelo, também para fins de otimização do estudo, iremos dispensar o mesmo tratamento conceitual e conclusivo em relação à Contribuição Social sobre o Lucro, visto que a ela deve ser delegado o mesmo regime de apuração<sup>1</sup>.

Desse modo, a fim de melhor abordar essa discussão inicial, é de extrema valia utilizar-se das noções de Humberto Ávila sobre conceito e definição. Para ele, um conceito exprime o significado de um termo ou de uma classe de termos sinônimos, ao passo que uma definição é um enunciado explicativo sobre uma expressão linguística, de modo que se pode entendê-la como a delimitação de um determinado conceito, indicando o que será ou não incluído nele, por meio de atributos ou propriedades<sup>2</sup>.

De mãos dadas a essa diferenciação, há duas principais correntes doutrinárias em relação a existência (ou não) de um conceito constitucional de renda. A primeira corrente sustenta que o vocábulo “renda” utilizado na Constituição é um termo vago e indeterminado, pois não há uma denotação de propriedades essenciais necessárias à sua verificação.

Para esses pensadores, o parágrafo segundo do artigo 153 da Constituição de 1988 simplesmente menciona que o imposto deverá seguir os princípios da generalidade, universalidade e progressividade, entretanto, sem oferecer uma definição clara e específico do objeto da materialidade a que se refere, cabendo, portanto, que Lei Complementar venha a estabelecer essa delimitação, ainda que à luz da CF<sup>3</sup>.

De outro lado, a segunda corrente afirma que: embora não haja no texto constitucional uma definição de “renda”, esse termo apresenta propriedades que

---

<sup>1</sup> Lei n. 8.981/95, art. 57: Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11-15.

<sup>3</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020. 1 v. p. 204.

devem ser observadas<sup>4</sup>. A obrigação de definir um conceito nas características fiscais surge da necessidade de estabelecer claramente as competências tributárias, visando garantir a segurança jurídica. Caso contrário, o legislador infraconstitucional teria uma margem de interpretação excessivamente ampla para delinear os limites da situação de incidência tributária<sup>56</sup>.

Para eles, além do artigo 153, III da CF, os princípios constitucionais fundamentais, as regras de competência e as normas que delimitam a materialidade do Imposto sobre a Renda também devem ser analisados para a definição do conceito de renda, havendo, portanto, um conceito constitucional de renda<sup>7</sup>.

Como balizadores da primeira corrente, figuram autores como Schoueri<sup>8</sup>, Fernando Zilveti<sup>9</sup> e Victor Polizelli<sup>10</sup>, que defendem que não há um conceito constitucional de renda, pois, em que pese se possa dela extrair alguns direcionamentos, o conceito teria sido relegado à Lei Complementar.

De outro lado, na segunda corrente, estão presentes autores como Roque Antônio Carraza<sup>11</sup>, Roberto Quiroga Mosquera<sup>12</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>13</sup> e Humberto Ávila<sup>14</sup>, que sustentam a existência de um conceito constitucional de renda, que não só pode, como deve ser construído a partir de uma interpretação

---

<sup>4</sup> Ibidem.

<sup>5</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Direito Tributário - Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda - Estudo em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: Editora IBDT, 2019. p. 212-241.

<sup>6</sup> ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 13-34.

<sup>7</sup> DERZI, Misabel. *Justiça Prospectiva no Imposto de Renda*. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 5, p. 163-202, jan./jun. 2006.

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 245.

<sup>9</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *O ISS e o arrendamento mercantil: a posição atual do STF*. *Revista de Direito Tributário Atual*. v. 25. São Paulo: Dialética/IBDT, 2011, p. 76.

<sup>10</sup> 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: Quartier Latin, 2012, p. 131-145.

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 38 e ss.

<sup>12</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 107.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, v. 1, 2008, p. 346 a 347. 719 C

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 13-34.

sistemática do texto constitucional. Isso, pois o caráter rígido e analítico das regras delimitadoras de competência é capaz de fornecer todos os elementos necessários à construção dos conceitos, sempre dotados de características rígidas e irrenunciáveis<sup>15</sup>.

Neste trabalho iremos adotar a segunda corrente de pensamento, segundo a qual há de fato um conceito constitucional de renda, restando pendente, apenas, uma definição deste. Para nós, qualquer disposição normativa que ultrapasse os limites estabelecidos pela CF, especialmente em relação à competência tributária, deve ser declarada inconstitucional. É dizer: tanto o legislador como o intérprete não podem adotar livremente o conceito de renda que melhor lhes caiba, senão devem valer-se daquele que melhor se adequa às disposições constitucionais<sup>16</sup>.

Não destoam o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, para quem, em que pese não haja uma definição constitucional de renda, “o conceito de renda somente pode ser estipulado a partir de uma série de influxos provenientes do sistema jurídico”, e esses influxos seriam os previstos constitucionalmente<sup>17</sup>. Noutro momento, o Ministro Cezar Peluso destacou que os significados legalmente atribuíveis à palavra “renda” não devem ultrapassar o que é conhecido como “conteúdo semântico mínimo”. Ademais, para o Ministro é evidente que, para uma definição precisa do conceito de renda, não é suficiente a “previsão geral” presente na Constituição Federal, advertindo que “o essencial é notar que a Constituição traz demarcação rígida dos contornos do tributo<sup>18</sup>”.

Posto isso, mesmo que assumamos haver um conceito constitucional de renda, é necessária sua definição, também sob a perspectiva da segunda corrente de pensamento. Nessa linha, Ricardo Mariz de Oliveira assevera a importância de examinar o que fazia parte do cenário jurídico quando a Constituição Federal de

---

<sup>15</sup> DERZI, Misabel. Direito penal e tipo. São Paulo: RT, 1988. p. 84.

<sup>16</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2.

<sup>17</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 582.525/SP. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2013]. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5237087>. Acesso em: 5 fev. 2024.

<sup>18</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 256.304/RS. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2013]. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630112>. Acesso em: 5 fev. 2024.



1988 foi promulgada, a fim de determinar o que foi efetivamente incorporado ao novo regime constitucional. Para o autor, essa análise é crucial, considerando que a doutrina e a jurisprudência concordam que, ao adotar termos técnicos, a Constituição deve ser interpretada considerando seus significados específicos no campo científico ao qual pertencem. Quando se trata de termos já presentes no direito anterior, a menos que haja uma contradição irreconciliável com o texto da nova Constituição, eles ajudam a esclarecer seu significado dentro da nova ordem<sup>19</sup>.

Em consonância, o professor Humberto Ávila argumenta que, ao adotar um termo comum sem alterá-lo através de definições específicas, a Constituição Federal incorpora o significado comum que o termo possuía na época de sua promulgação<sup>20</sup>. Nesse contexto, dado que a Constituição Federal de 1988 não introduziu um novo imposto, mas sim reformulou um existente, mantendo o termo utilizado pelo regime constitucional anterior, o termo "renda" é entendido conforme definido pelo Código Tributário Nacional vigente na época da promulgação do novo texto constitucional<sup>21</sup>. Além disso, Leandro Paulsen destaca que a Constituição Federal de 1988 ao menos adotou o conceito de renda conforme estabelecido pelo CTN na redação vigente naquele momento, o que deve servir como referência<sup>22</sup>. Portanto, a análise do CTN é o ponto de partida para a definição do conceito de renda.

Todavia, anteriormente à análise do CTN, há uma tarefa preliminar: a análise dos princípios constitucionais aplicáveis ao Imposto sobre a Renda. a Constituição Federal determina, conforme disposto no artigo 153, § 2º, I, que o imposto em questão "será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei". Esses critérios têm como objetivo concretizar a isonomia e a capacidade contributiva dos contribuintes, visando estabelecer um ambiente mais justo e equitativo<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020. 1 v. p. 208.

<sup>20</sup> ÁVILA, Humberto. Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 50.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020. 1 v. p. 209.

<sup>22</sup> PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 264.

<sup>23</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Delimitação constitucional do conceito de renda. 2018. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 227.

Ao conferir à Lei Complementar a responsabilidade pela implementação desses critérios, a Constituição Federal, de certa maneira, limitou seu alcance: embora o legislador complementar não possa contradizê-los, ele tem liberdade para determinar como serão aplicados. Esses princípios constitucionais devem ser idealmente seguidos na instituição da tributação sobre a renda, mas nem sempre serão completamente realizáveis<sup>24</sup>.

A generalidade está associada à abrangência da obrigação tributária e estabelece que todos os indivíduos que realizarem o fato gerador do Imposto sobre a Renda devem ser sujeitos à tributação<sup>25</sup>. Esse princípio é oposto à concessão de privilégios a grupos específicos, pois garante que a carga tributária seja aplicada de forma igualitária a todos que se enquadram na situação de incidência, promovendo a isonomia e a justiça tributária<sup>26</sup>.

A universalidade refere-se à amplitude da base de cálculo, que deve englobar todas as rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, sem exceções. Em outras palavras, a universalidade impede a exclusão de certas categorias de rendimentos da tributação<sup>27</sup>. Além disso, abarca o conceito de renda global: o Imposto sobre a Renda não se restringe aos rendimentos gerados no Brasil, mas também engloba os rendimentos obtidos no exterior por residentes no país<sup>28</sup>.

A progressividade determina que, à medida que a base de cálculo aumenta, as alíquotas também devem aumentar, garantindo que o aumento da carga tributária não seja absoluto, mas proporcional à base de cálculo considerada. A progressividade é uma técnica de tributação que busca mitigar as "injustiças tributárias" decorrentes da aplicação de alíquotas fixas, que acentuam as desigualdades ao tratar contribuintes com capacidades contributivas diferentes de maneira igual.

---

<sup>24</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. *A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 38.

<sup>25</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 37-38.

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 87.

<sup>27</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62.

<sup>28</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 254.

Além dos critérios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, o Imposto sobre a Renda também está sujeito à norma derivada do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, a qual estabelece que, sempre que viável, os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.

A capacidade contributiva pode ser definida como a soma total de recursos financeiros disponíveis para o indivíduo após a satisfação de suas necessidades básicas, sendo uma parte desse montante passível de ser absorvida pelo Estado, desde que não comprometa sua qualidade de vida e suas atividades econômicas<sup>29</sup>. Em outras palavras, o Imposto sobre a Renda deve incidir sobre o indivíduo na medida de sua capacidade econômica de contribuir com o Estado, considerando o excedente além do necessário para sua subsistência<sup>30</sup>.

O legislador constituinte houve por bem reintroduzir expressamente o princípio da capacidade contributiva, por meio do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição, que assim dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º 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.

Gisele Lemke faz uma distinção terminológica entre as expressões "capacidade econômica", usada no dispositivo constitucional, e "capacidade contributiva". Segundo a autora, enquanto a capacidade econômica refere-se a qualquer índice de riqueza manifestado pelo indivíduo, a capacidade contributiva seria o substrato da capacidade econômica, após a dedução do mínimo vital ou mínimo existencial<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17-18.

<sup>30</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021. p. 40.

<sup>31</sup> LEMKE, Gisele. Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 40.

Nessa linha, conforme Zilveti, o mínimo vital ou existencial é definido como "a menor quantia absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte<sup>32</sup>". Somente a riqueza que ultrapassar esse mínimo seria passível de tributação. Ricardo Lobo Torres inclusive classifica o mínimo vital como uma hipótese de imunidade tributária<sup>33</sup>.

É importante notar que capacidade contributiva e capacidade econômica não devem ser confundidas com capacidade financeira, que está relacionada à disponibilidade de liquidez financeira (dinheiro)<sup>34</sup>. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem entendido que a tributação não depende necessariamente da capacidade financeira, sendo suficiente a presença da capacidade contributiva<sup>35</sup>.

Contudo, como observa Zilveti, a capacidade contributiva é o princípio que melhor incorpora a ideia de justiça fiscal, pois implica uma distribuição equitativa da carga tributária, cobrando dos contribuintes de acordo com suas capacidades e dentro dos limites de suas necessidades básicas. Isso resulta em um "quadro valorativo de tensão e ponderação na aplicação das garantias constitucionais"<sup>36</sup>.

Nessa perspectiva, Alcides Jorge Costa enfatiza que a capacidade contributiva estabelece um verdadeiro limite à liberdade do legislador, proibindo a cobrança de impostos sobre comportamentos sociais ou características pessoais que não representam manifestações de riqueza<sup>37</sup>. Regina Helena Costa segue a mesma linha ao afirmar que a "capacidade contributiva objetiva" orienta o legislador na definição do fato gerador dos tributos, exigindo que sejam considerados apenas fatos que representem sinais de manifestação de riqueza<sup>38</sup>.

---

<sup>32</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 69-72.

<sup>33</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 216 e ss.

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 415.

<sup>35</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281 e ss.

<sup>36</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 124.

<sup>37</sup> 1 COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. Revista de Direito Tributário. v. 55. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 302.

<sup>38</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 28.

Nesse contexto, Tipke enfatiza que "é claro que as empresas também possuem capacidade contributiva<sup>39</sup>". Bullhões Pedreira também reconhece a aplicação da capacidade contributiva para as pessoas jurídicas. No entanto, ele destaca que, nesse caso, a capacidade contributiva, assim como a própria pessoa jurídica, opera por meio de uma ficção jurídica, uma vez que, em última instância, apenas os indivíduos teriam capacidade contributiva efetiva<sup>40</sup>.

É nesse sentido que, respaldando-se nos estudos de Perez de Ayala, Eusébio González e Dino Jarach, Regina Helena Costa afirma que as pessoas jurídicas possuem necessidades mínimas operacionais e de produtividade que devem ser mantidas para garantir sua sobrevivência como entidade econômica<sup>41</sup>. Nessa linha, A doutrina comumente destaca que a capacidade contributiva pode ser compreendida em duas dimensões: relativa ou subjetiva e absoluta ou objetiva.

Na visão relativa, a capacidade contributiva procura compreender as circunstâncias individuais do contribuinte — entendidas como as características juridicamente definíveis do sujeito passivo — para determinar se ele é capaz ou não de suportar o encargo tributário sem comprometer sua capacidade de sustentar o mínimo essencial<sup>44</sup>.

Por outro lado, a capacidade contributiva em sua dimensão absoluta é uma norma fundamental que constitui um imperativo constitucional que proíbe o legislador de estabelecer situações tributárias que não revelem, de forma objetiva, capacidade contributiva<sup>45</sup>. A capacidade contributiva objetiva orienta o legislador na definição do fato gerador dos tributos, exigindo que sejam considerados eventos que

---

<sup>39</sup> TIPKE, Klaus. Fundamentos da justiça fiscal. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35.

<sup>40</sup> PEDREIRA, José Luiz Bullhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. v. 1. Rio de Janeiro: Justec/ADCOAS, 1979, p. 9.

<sup>41</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 66.

<sup>42</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 350-352. E CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 87.

<sup>44</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e Praticabilidade. Série Doutrina Tributária. v. VI. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012, p. 199.

<sup>45</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 30.

sejam indicativos de manifestação de riqueza, a qual deve ser parcialmente destinada à contribuição para os gastos públicos<sup>46</sup>.

Nesse mesmo contexto, Regina Helena Costa destaca que a capacidade contributiva absoluta é evidenciada quando "se depara com um evento que representa uma manifestação de riqueza", e essa capacidade está relacionada "à escolha, pelo legislador, de eventos que demonstrem capacidade de contribuir para as despesas públicas<sup>47</sup>". Por outro lado, a capacidade contributiva relativa "refere-se ao indivíduo considerado isoladamente<sup>48</sup>". É, portanto, a expressão individual do poder do contribuinte de participar das despesas do Estado<sup>49</sup>.

Ou seja, a capacidade contributiva é uma característica que deriva do aspecto econômico necessariamente presente na situação prevista pela incidência do imposto, do qual uma parcela deve ser extraída para cumprir com o ônus fiscal<sup>50</sup>. Portanto, a norma tributária deve agir com a máxima precisão possível, utilizando critérios eficazes para identificar os contribuintes e avaliar sua capacidade contributiva de maneira apropriada<sup>51</sup>. Além disso, o encargo fiscal imposto ao contribuinte não deve resultar em um efeito confiscatório, ultrapassando sua capacidade declarada<sup>52</sup>.

Não por outra razão o constituinte optou por um sistema de competências delineado com base na materialidade dos tributos, a fim de estabelecer e reforçar as atribuições de cada ente sob os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica<sup>53</sup>. Por essa razão, no sistema tributário

---

<sup>46</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 350-356.

<sup>47</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 31.

<sup>48</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) Capacidade contributiva. Caderno de pesquisas tributárias. v. 14. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1989, p. 362-363.

<sup>49</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Delimitação constitucional do conceito de renda. 2018. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 224.

<sup>50</sup> YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 78.

<sup>51</sup> 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: Quartier Latin, 2012, p. 54-55.

<sup>52</sup> FLÁVIO NETO, Luís. Receitas tributáveis e hipóteses de não incidência Tributária: IRPJ, CSL, PIS, Cofins e a atividade de intermediação de serviços turísticos. Revista de Direito Tributário Atual. v. 26. São Paulo: Dialética/IBDT, 2011, p. 276.

<sup>53</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021. p. 42.

brasileiro, a competência nunca é concorrente, senão exclusiva, conforme assevera o professor Geraldo Ataliba<sup>54</sup>.

Assim, quando o constituinte autoriza o avanço de um ente federativo sobre determinado escopo material de tributação, veda qualquer extensão que extrapole esse escopo, proferindo, por conseguinte, um comando proibitivo. Portanto, ao estabelecer que determinado tributo é de competência dos Estados-membros, de outro lado, se está dito que ele jamais competirá à União ou aos Municípios.

Portanto, por decorrência lógica, não se pode tributar como renda algo que esteja ou alheio ao seu conceito, ou abarcado pela materialidade de outro tributo. E, nesse mesmo sentido, ao estabelecer como critério material de um tributo “renda e preventos de qualquer natureza”, de maneira indireta, está sendo estabelecido que se trata de materialidade diferente da tributação sobre o consumo, sobre a receita ou sobre as transmissões *causa mortis*, por exemplo.

Dessa forma, as reflexões anteriores nos levam à conclusão de que a Constituição Federal apresenta um conceito constitucional de renda, cuja definição deve ser derivada da análise do Código Tributário Nacional em vigor na época da promulgação da Constituição Federal de 1988. Além disso, para uma compreensão precisa do conceito de renda, é necessário observar os critérios específicos estabelecidos pela Constituição Federal, tais como a generalidade, universalidade e progressividade, juntamente com a capacidade contributiva, que orienta a arrecadação de impostos.

### **2.1.2 O Imposto sobre a Renda e sua Materialidade no Código Tributário Nacional**

Em acordo ao que estudamos, no seu artigo 146 a Constituição Federal delegou à Lei Complementar a competência para definir o fato gerador dos tributos, suas respectivas bases de cálculo e seus contribuintes. No que tange ao Imposto sobre a Renda, essa atribuição foi levada a cabo pelo artigo 43 do CTN, que,

---

<sup>54</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 35

embora concebido inicialmente como lei ordinária, foi recepcionado pela CF com status e eficácia hierárquica de lei complementar<sup>55</sup>.

Dessa forma, coube ao artigo 43 do CTN definir a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, que fora estabelecida conforme segue:

Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)<sup>56</sup>.

Para Brandão Machado, o artigo 43 falha em não apresentar uma definição precisa do que é o fato gerador do Imposto sobre a Renda. Em sua visão, nele é fixado apenas um panorama geral, uma vez que não define claramente os conceitos que utiliza, como por exemplo a expressão "aquisição da disponibilidade", ou mesmo a extensão de seus incisos, que se referem à renda como produto e aumento patrimonial, mas geram confusão ao tentar abranger um amplo espectro de renda para o imposto<sup>57</sup>.

De fato, a definição sobre o que é o fato gerador é bastante complexa, de modo que, para fins de clarificação, iremos analisar o artigo 43 em três partes essenciais para a definição do fato gerador do Imposto sobre a Renda: (i) "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica"; (ii) "de renda, incluindo o produto do

---

<sup>55</sup> MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários (em memória de Henry Tilbery). 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 112.

<sup>56</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispões sobre o Sistema Nacional Tributário e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 8 fev. 2024

<sup>57</sup> MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários (em memória de Henry Tilbery). 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 113.



capital, do trabalho ou de sua combinação"; e (iii) "de proventos de qualquer natureza, que são os acréscimos patrimoniais não abrangidos pelo inciso anterior".

#### 2.1.2.1 O conceito de "renda e proventos de qualquer natureza" segundo a teoria legalista, a teoria da renda-produto e a teoria da renda acréscimo patrimonial

Muito antes da promulgação da Constituição Federal de 1988 e da criação do CTN em 1966, diversas teorias doutrinárias já se dedicavam a tentar definir o termo "renda". Essas várias correntes procuram explicar o significado de "renda", seja do ponto de vista econômico, jurídico e até mesmo psicológico. Este estudo abordará as três principais teorias que buscam definir o termo "renda": a teoria legalista, a teoria da renda-produto e a teoria da renda-acréscimo patrimonial.

A primeira delas, chamada "teoria legalista" ou teoria renda-definição legal", defende que o termo "renda" é o que a lei asseverar que é renda. Dito de outro modo, segundo essa concepção, somente o que a lei complementar quando define o fato gerador do Imposto sobre a Renda, irá definir o que é "renda"<sup>58</sup>.

Para nós, essa teoria não deve persistir, pois seria possível rotular como "renda" aquilo que não o é. Isso, porque, ao estabelecer as regras de competência tributária, a Constituição Federal define significados mínimos que devem ser respeitados, signos esses que não podem ser denotados de lei complementar. Ora, permitir que o legislador determine quais fatos serão considerados "renda" para efeitos de Imposto sobre a Renda, seria ignorar os pressuposto materiais básicos para a tributação sobre a renda.

Para a segunda corrente, cunhada "teoria da renda-produto", o conceito de "renda-produto" não requer a avaliação da mudança patrimonial do contribuinte ao longo de um período específico. Basta identificar um aumento na riqueza, que pode ser avaliado de maneira isolada e instantânea, proveniente de uma fonte, que poderá ser o capital, o trabalho ou a combinação de ambos, nos exatos termos do inciso I do artigo 43 do CTN.

---

<sup>58</sup> LOPES, Roberto Salles, op. cit., p. 52.

Segundo essa doutrina, a tributação da renda conforme o inciso I do artigo 43 do CTN, não depende da verificação se houve de fato um aumento patrimonial em um período específico, bastando que se configure uma "renda-produto". Segundo Schoueri, a redação do inciso II do artigo 43 não sugere que a aplicação do inciso I esteja de alguma forma limitada à ideia de "renda-acrécimo", mas sim que o segundo inciso abrange os aumentos patrimoniais não abordados pelo primeiro<sup>59</sup>. Noutras palavras, a renda é o resultado de uma fonte econômica cuja ela mesma se origina, razão pela qual somente deve ser considerado relevante o aumento gerado pelo próprio patrimônio — capital — ou por seu titular — trabalho — de forma regular<sup>60</sup>.

Para ilustrar a definição de renda para essa teoria, o professor Schoueri vale-se de uma analogia com uma árvore de maçãs: a renda seria o fruto que se obtém, sem que pereça a árvore de onde ele provém. A 'árvore' seria o capital e o 'fruto', sua renda. Só caberia falar em renda quando o fruto se destaca da árvore (realização)<sup>61</sup>. Nesse caso, não se consideraria o aumento do valor da árvore como efetiva "renda", senão como mais-valia de capital, pois a renda representaria apenas os frutos que dela resultam<sup>62</sup>.

Nesse mesmo sentido, é crucial ressaltar que o conceito de "renda-produto" também requer a identificação de um aumento de riqueza. No entanto, ao contrário do modelo de "renda-acrécimo patrimonial", permite-se que esse aumento de riqueza seja avaliado instantaneamente, desde que o fluxo de riqueza proveniente de uma fonte produtora represente um elemento novo e positivo, adquirido de forma incondicional pelo contribuinte<sup>63</sup>.

---

<sup>59</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 247.

<sup>60</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020. 1 v. p. 211.

<sup>61</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPRES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 247.

<sup>62</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021. p. 42

<sup>63</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no Direito Tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo

Portanto, podemos concluir que, para a teoria da renda-produto, o termo "renda" se refere a um resultado obtido regularmente a partir do capital ou do trabalho, considerados como fontes permanentes. De acordo com essa definição, a teoria da renda-produto exclui da tributação pelo Imposto sobre a Renda os ganhos derivados do aumento do valor do capital — por não serem regulares — e os ganhos extraordinários — como prêmios de loteria — que não estão ligados ao trabalho ou ao capital do indivíduo<sup>64</sup>.

Já a terceira teoria, conhecida como "teoria da renda-acrécimo" ou "teoria do acréscimo patrimonial líquido", concebe o termo "renda" como abrangendo todo aumento no patrimônio, independentemente de sua origem - o ponto central para esta corrente é que houve um aumento no patrimônio<sup>65</sup>. Dentro desta teoria, surgiu o "Modelo SHS", cuja origem remonta a Georg von Schanz, que define "renda" como o aumento do poder econômico do indivíduo durante um determinado período, incluindo não apenas os resultados de transações econômicas, mas também os benefícios derivados da utilização dos bens<sup>66</sup>.

Nessa corrente de pensamento, o conceito de renda abrange valorizações de bens não realizadas, ganhos de capital, heranças, prêmios de loteria, entre outros, desde que possam ser avaliados em termos monetários - uma definição muito mais ampla do que a proposta pela teoria da renda-produto<sup>67</sup>.

No mesmo viés de Schanz e Haig, Simons elaborou sua concepção de renda com base nos direitos de propriedade do indivíduo, englobando tanto o aumento no valor desses direitos quanto o valor dos direitos consumidos<sup>68</sup>. Segundo Simons, a renda seria a diferença entre o resultado líquido do patrimônio após o

---

Maito da (Coords.). *Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 217.

<sup>64</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. *A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 42- 43.

<sup>65</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. 1 v. p. 211.

<sup>66</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. II v. p. 74-75.

<sup>67</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. *A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 48.

<sup>68</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. II v. p. 79.

consumo e o próprio consumo, expressa pela fórmula:  $Y$  (renda) =  $DW$  (diferença patrimonial no período) +  $C$  (consumo)<sup>69</sup>.

A síntese das teorias de Schanz, Haig e Simons resultou no "Modelo SHS", definindo a renda como a soma de três elementos: o aumento patrimonial, os gastos com consumo e a "renda imputada"<sup>70</sup>. Para esse modelo, a renda é o aumento do poder econômico de um indivíduo ou entidade em um período definido, independentemente da contribuição do indivíduo/entidade nesse aumento<sup>71</sup>.

Enquanto a teoria da renda-produto limita a renda a frutos periódicos provenientes de uma fonte produtora ou capital durável, excluindo certas situações do escopo do Imposto sobre a Renda (como ganhos de capital), a teoria da renda-acrécimo inclui situações que a doutrina entende não deverem ser tributadas por esse imposto <sup>72</sup>— como doações e heranças, cuja competência é dos Estados e do Distrito Federal.

Dessa forma, conforme o CTN, a materialidade do Imposto sobre a Renda, será sempre um acréscimo patrimonial, mesmo que a avaliação do acréscimo considere um evento específico, e não a totalidade da renda do indivíduo ou da pessoa jurídica. Se o legislador desejasse estabelecer uma ligação exclusiva com a ideia de renda-acrécimo, teria sido suficiente prever que o fato gerador do Imposto sobre a Renda engloba o acréscimo patrimonial, proveniente de qualquer fonte ou natureza, em um período específico<sup>73</sup>. No entanto, conforme o professor Schoueri, esta não foi a abordagem adotada pelo CTN. Pelo contrário, a intenção do legislador complementar nos incisos I e II do artigo 43 do CTN parece ter sido ampliar o alcance do conceito de renda de forma a abranger tanto a perspectiva da "renda-produto" quanto a da "renda-acrécimo patrimonial"<sup>74</sup>.

---

<sup>69</sup> Ibidem.

<sup>70</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. *A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 46.

<sup>71</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). São Paulo: IBDT, 2020. 1 v. p. 211.

<sup>72</sup> Ibidem, p. 223.

<sup>73</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 245.

<sup>74</sup> Ibidem.

Todavia, baseado no que vimos até aqui, Código Tributário Nacional (CTN) não adotou exclusivamente a teoria da renda-acrécimo ou da renda-produto, mas sim elementos de ambas. O artigo 43 do CTN parece combinar essas teorias. O inciso I reflete a teoria da renda-produto, ao definir que o Imposto sobre a Renda incide sobre o produto do capital, do trabalho ou de ambos, excluindo ganhos de capital e extraordinários<sup>75</sup>. Por outro lado, o inciso II reflete a teoria da renda-acrécimo, ao incluir proventos de qualquer natureza, independente da fonte, para tributação pelo Imposto sobre a Renda<sup>76</sup>. Assim, o CTN incorpora elementos de ambas as teorias na definição da renda tributável<sup>77</sup>.

Diante do exposto, fica claro que a existência de renda requer necessariamente um acréscimo patrimonial. Isso é aplicável tanto ao inciso I, que considera o acréscimo analítico de forma isolada, quanto ao inciso II, que considera o acréscimo sintético de forma universal.

Em outras palavras, a incidência do Imposto sobre a Renda está ligada à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre um acréscimo patrimonial, desde que esse acréscimo derive da renda ou de proventos de qualquer natureza. Conclui-se, portanto, que o CTN não se limitou a uma única teoria da renda, mas sim adotou tanto a teoria da renda-acrécimo quanto a teoria da renda-produto nos incisos I e II do artigo 43. Embora partam de premissas distintas, ambas as teorias compartilham um "núcleo comum" que é essencial para a incidência do Imposto sobre a Renda: a identificação de um acréscimo patrimonial.

#### **2.1.2.1.1 A disponibilidade econômica e jurídica da renda**

Uma vez estabelecido que a incidência do Imposto sobre a Renda sobre um determinado evento requer a verificação de um acréscimo patrimonial, é pertinente analisar a expressão "aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica".

---

<sup>75</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Nacional Tributário e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 5 fev. 2024.

<sup>76</sup> BRASIL, op. cit

<sup>77</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020. 1 v. p. 211.

Inicialmente, examinaremos o termo "disponibilidade", seguido pela distinção entre disponibilidade "econômica" e disponibilidade "jurídica".

Conforme Ricardo Mariz de Oliveira, a disponibilidade pode ser interpretada como a capacidade do proprietário da renda ou dos proventos de qualquer natureza de "fazer o que desejar com eles", dentro dos limites estabelecidos pela legislação<sup>78</sup>. Da mesma forma, Hugo de Brito Machado entende que a disponibilidade consiste na ausência de impedimentos à vontade do detentor da renda em relação ao seu uso ou destino<sup>79</sup>.

A noção de disponibilidade está presente no artigo 1.228 do Código Civil, o qual estipula que "o proprietário tem o direito de usar, desfrutar e dispor da coisa, e o direito de recuperá-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha<sup>80</sup>". O termo "dispor", quando considerado em conjunto com outros dispositivos do Código Civil, refere-se à possibilidade de alienar a coisa, ou seja, de poder transferir o bem a qualquer título<sup>81</sup>. Essa interpretação de disponibilidade corresponde aos atributos da propriedade conforme previstos no artigo 1.228 da lei civil, incluindo a capacidade de alienar a coisa representativa da renda, os direitos de uso e desfrute, além do direito de defesa contra terceiros<sup>82</sup>.

Dessa forma, a disponibilidade pode ser compreendida como a liberdade do contribuinte para usar um bem conforme sua vontade, sem restrições. Após estabelecer essa premissa, ocorre a distinção entre a obtenção da disponibilidade econômica e jurídica da renda. Diversos autores procuraram delinear o alcance da expressão "disponibilidade econômica ou jurídica<sup>83</sup>", resultando em diferentes abordagens. Com base nas categorias propostas por Emmanuel Garcia Abrantes<sup>84</sup>,

---

<sup>78</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020, v. 1. p. 364.

<sup>79</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do imposto de renda. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 207, 2012. p. 60

<sup>80</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 5 fev. 2024.

<sup>81</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, op. cit., p. 364.

<sup>82</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021, p. 152.

<sup>83</sup> Ibidem.

<sup>84</sup> Ibidem.

Gisele Lemke<sup>85</sup> e Cesar Henrique Shogi Abe<sup>86</sup>, as correntes doutrinárias sobre esse conceito são agrupadas em três principais correntes: a corrente unitária, a corrente dicotômica moderada e a corrente dicotômica — esta subdividida em quatro subgrupos.

#### **2.1.2.1.1.1 Corrente unitária**

Para esta corrente, não há uma distinção entre disponibilidade econômica e jurídica, pois ela não só é incorreta como desnecessária. Isso, pois, as disponibilidades econômica e jurídica são consideradas reflexos de um mesmo fenômeno, ainda que vistos sob perspectivas distintas. Nessa linha de raciocínio, toda situação factual se transforma em uma situação jurídica ao adentrar o âmbito do sistema legal, e, inversamente, toda situação jurídica se manifesta em uma situação factual. Dessa forma, o legislador teria abordado apenas a disponibilidade econômica, dado que toda disponibilidade jurídica decorre invariavelmente de um conteúdo econômico<sup>87</sup>.

Nesse mesmo sentido sustenta Luciano Amaro, para quem não há necessidade de realizar uma distinção entre as duas modalidades, bastando compreender que o legislador as abordou separadamente porque uma pressupõe a outra, alcançando tanto a já percebida, quanto a potencial<sup>88</sup>.

Há também autores que defendem a ideia de que não deve haver distinção entre a disponibilidade econômica e jurídica, pois o Imposto sobre a Renda só deveria incidir quando há disponibilidade jurídica. Brandão Machado justifica essa posição afirmando que o artigo 43 do CTN abrange somente a noção de patrimônio

---

<sup>85</sup> LEMKE, Gisele. Delimitação constitucional do conceito de renda. 1997. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 1997. p. 152-200.

<sup>86</sup> ABE, Cesar Henrique Shogi. Disponibilidade econômica da renda. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 21, p. 191–210, 2007. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1564>. Acesso em: 7 fev. 2024.

<sup>87</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributária: o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, n. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986. p. 272.

<sup>88</sup> AMARO, Luciano da Silva. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Caderno de Pesquisas Tributária: o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, n. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986. p. 390-392.

proveniente do direito privado, tornando relevante apenas a verificação da disponibilidade jurídica para a incidência do Imposto sobre a Renda<sup>89</sup>.

Dessa forma, para essa corrente seria desnecessário separar a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, seja porque alguns autores consideram uma como pressuposto da outra, ou porque outros entendem que apenas a disponibilidade jurídica é relevante para a incidência do Imposto sobre a Renda.

Essa não parece ser a interpretação mais apropriada dos termos disponibilidade econômica e jurídica. Ora, se o legislador tivesse a intenção de tratar as duas disponibilidades como equivalentes, teria simplesmente utilizado a expressão "aquisição de disponibilidade", sem a necessidade de especificação entre "econômica" ou "jurídica".

Não é de bom raciocínio presumir que o legislador tenha usado termos desnecessários — muito pelo contrário, presume-se o princípio de um legislador racional, implicando em uma interpretação lastreada na elaboração por um único legislador, consciente, coerente, operacional e preciso.<sup>90</sup> Nesse sentido, não iremos nos valer da ideia defendida pela corrente unitária.

#### **2.1.1.2.1.2 Corrente dicotômica “moderada”**

A chamada “corrente dicotômica moderada” sustenta que deve ser feita uma distinção entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica da renda. Não obstante, para esta corrente de pensamento, a disponibilidade econômica estaria relacionada à separação da renda, ao passo que a disponibilidade jurídica estaria ligada à posse de um título jurídico válido, sendo esta última a única relevante para fins de incidência do Imposto sobre Renda<sup>91</sup>.

Alfredo Augusto Becker é um dos autores que compartilham dessa perspectiva, e argumenta que a disponibilidade econômica não pode existir sem a

---

<sup>89</sup> MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1994. p. 107-124.

<sup>90</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021. p. 200.

<sup>91</sup> Ibidem p. 230.



disponibilidade jurídica. O autor ilustra esse ponto com o seguinte exemplo: em uma transação de compra e venda a prazo, o vendedor possui créditos relativos às prestações que ainda não venceram ou foram pagas, o que representa a disponibilidade jurídica. No entanto, no contexto desse exemplo, o vendedor não detém a disponibilidade econômica, a qual só surgirá com o pagamento do preço<sup>92</sup>.

Portanto, há uma distinção entre as duas modalidades, todavia, somente uma delas seria relevante para fins de incidência do Imposto sobre a Renda. Essa corrente incorre no mesmo erro característico da corrente unitária: pressupor que o legislador se valeu de distinções inúteis. Desse modo, não iremos incorporá-la.

#### **2.1.1.2.1.3 Corrente dicotômica**

A terceira e última corrente é denominada “corrente dicotômica”, na qual os autores diferenciam claramente as disponibilidades econômica e jurídica. Todavia, em que pese os autores dela partidários façam essa distinção, eles divergem quanto ao conteúdo.

Com base nas classificações propostas por Brandão Machado, Gisele Lemke, Cesar Henrique Shogi Abe e Vinicius Feliciano Tersi, dividiremos a corrente dicotômica em quatro grupos, com o intuito de agrupar os autores que compartilham pensamentos similares. Os grupos mencionados distinguem a disponibilidade econômica e jurídica respectivamente como: (i) aquisição efetiva/posse ou presumida/propriedade; (ii) regime de caixa/separação ou regime de competência/realização; (iii) situações de fato/ilícitos ou de direito/lícitos; e (iv) poder decisório sobre a aquisição da renda ou exercício efetivo da aquisição da renda.

O denominador comum entre os autores agrupados na primeira categoria é a definição da disponibilidade econômica como a posse da renda, sem depender necessariamente da existência de um título jurídico; basta que o titular tenha o poder de dispor do rendimento para que o Imposto sobre a Renda possa incidir. Por outro

---

<sup>92</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 362- 370.

lado, a disponibilidade jurídica estaria relacionada à efetivação da renda, anteriormente meramente econômica, em propriedade jurídica<sup>93</sup>.

Dentre os principais representantes desse pensamento, figura Bulhões Pedreira. Para ele, a obtenção da disponibilidade de renda implica ganhar o poder de dispor de moeda ou do valor representativo em moeda dos bens e direitos que compõem o patrimônio do sujeito, sendo que o instrumento jurídico para tal poder seria o direito de propriedade<sup>94</sup>.

O autor aprofunda a ideia no sentido de que, a aquisição da disponibilidade jurídica deve ser considerada “presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual — e não efetiva, do poder de dispor da renda<sup>95</sup>”.

Bulhões critica a expressão "disponibilidade jurídica" por sugerir que o fato gerador do Imposto sobre a Renda ocorre apenas com a aquisição do direito à renda, sem o poder de dela dispor<sup>96</sup>. Ele argumenta que, na maioria das situações, a pessoa jurídica adquire a disponibilidade virtual (jurídica) da renda antes da disponibilidade econômica. Isso ocorre quando uma empresa, no exercício de suas atividades, tem forte expectativa de venda de mercadorias, mesmo antes da concretização da transação.

Vários outros autores, como Gilberto de Ulhôa Canto<sup>97</sup> e Gisele Lemke<sup>98</sup>, concordam com essa visão, destacando que a disponibilidade econômica se refere à capacidade de usar e alienar o bem ou direito correspondente à renda, enquanto a disponibilidade jurídica envolve a possibilidade imediata de conversão desse bem em dinheiro.

---

<sup>93</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. *A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 185.

<sup>94</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec/ADCOAS, 1979, v. 1. p. 196-200.

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 197

<sup>96</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. v. 1. Rio de Janeiro: Justec/ADCOAS, 1979, p. 200.

<sup>97</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. *A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários (em memória de Henry Tilbery)*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 38.

<sup>98</sup> LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 106-116.

Assim, no artigo 43 estariam enquadrados no conceito de disponibilidade econômica os novos ativos adquiridos na forma de direitos líquidos e geralmente negociáveis no mercado, como os valores mobiliários transacionados em bolsas de valores e mercados de balcão. E, de outro lado, a disponibilidade jurídica corresponderia à presunção de disponibilidade econômica conforme estabelecido pela lei, conforme a argumentação de Bulhões, presunção essa decorrente da premissa de que, em algumas circunstâncias, o acesso efetivo à renda dependeria exclusivamente da vontade do contribuinte.

Contudo, em que pese a riqueza da construção, discordamos desse entendimento, pois quando o autor define a aquisição da disponibilidade como a posse da moeda, que só seria confirmada quando o detentor do título recebesse o valor devido em dinheiro ou equivalente, esta linha de pensamento parece se assemelhar à noção de disponibilidade financeira, a qual, ao que nos parece, difere da disponibilidade econômica<sup>99</sup>.

O segundo grupo argumenta que a diferenciação entre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica é relevante quando consideramos uma perspectiva de separação ou regime de caixa, que diz respeito à disponibilidade econômica, e a realização ou regime de competência, que diz respeito à disponibilidade jurídica. Dito de outro modo, para essa linha de pensamento, a disponibilidade econômica ocorre quando o dinheiro é efetivamente recebido, enquanto a disponibilidade jurídica ocorre quando se adquire o direito de receber renda no futuro<sup>100</sup>.

No entanto, também discordamos desse grupo. Isso ocorre porque, compreendemos que a ideia de disponibilidade econômica associada ao recebimento efetivo da renda é, como mencionado anteriormente, equivalente à aquisição de disponibilidade financeira, que se diferencia da disponibilidade econômica. E no mesmo sentido, conforme exposto por Garcia Abrantes, o legislador indica duas formas de disponibilidade de renda, sugerindo que a

---

<sup>99</sup> ABE, Cesar Herinque Shogi. Disponibilidade econômica da renda. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 21, p. 191-210, 2007. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1564>. Acesso em: 7 fev. 2024.

<sup>100</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021. p. 203.

disponibilidade econômica não requer atos ou negócios jurídicos, enquanto a disponibilidade jurídica está fundamentada neles. Portanto, é inconsistente relacionar a disponibilidade jurídica ao regime contábil de competência, que não reflete necessariamente a realidade jurídica. Isso implicaria que rendimentos sem respaldo jurídico poderiam ser considerados disponíveis juridicamente, o que é contraditório<sup>101</sup>.

O terceiro grupo argumenta que o critério para diferenciar a aquisição da disponibilidade econômica da aquisição da disponibilidade jurídica é a presença de um poder decisório sobre a obtenção de renda, o que corresponderia à disponibilidade econômica, ou o efetivo exercício dessa obtenção de renda, o que corresponderia à disponibilidade jurídica<sup>102</sup>. Essa posição também é sustentada por Ricardo Mariz de Olivera<sup>103</sup> e Alberto Xavier<sup>104</sup>.

Novamente, a posição assumida por este grupo também não parece ser a mais apropriada. A nosso ver, a simples capacidade do contribuinte de realizar uma transação no mercado não é suficiente para caracterizar o ingresso de um determinado acréscimo patrimonial em seu patrimônio, isto é, materializar em ato o que é mera e simples potência.

Finalmente, o quarto grupo argumenta que a distinção entre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda está na classificação de atos como lícitos ou ilícitos: a disponibilidade jurídica teria origem em atos ou negócios protegidos pelo direito — como contratos, enquanto a disponibilidade econômica teria origem em situações não reguladas pelo direito ou contrárias a ele — como ganhos em jogos de azar<sup>105</sup>.

---

<sup>101</sup> Ibidem, p. 204.

<sup>102</sup> MELLO, José Eduardo Soares 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. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986, p. 306.

<sup>103</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 301- 309.

<sup>104</sup> XAVIER, Alberto. Ciclo de debates sobre o novo Imposto de Renda (Decreto-lei 1598, de 26.12.2977) – Regime de competência. Revista de Direito Tributário 4. São Paulo: RT, p. 276-287. apud LEMKE, Gisele. Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 108.

<sup>105</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021. p. 190-191.

Eduardo Alves de Oliveira afirma que "o elemento verdadeiramente distintivo entre disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica é exclusivamente a circunstância de o evento causador do aumento patrimonial ser ou não ser regulado pelo direito<sup>106</sup>". Ele argumenta que a disponibilidade jurídica está fundamentada em uma situação de direito, conforme estabelece o artigo 116, II, do CTN, enquanto a disponibilidade econômica deriva de uma situação de fato, não protegida pelo direito, conforme o artigo 116, I, do CTN.

De outro lado, o autor sugere que quando o "evento causador" é regulado pelo direito, a disponibilidade jurídica é inseparável do fato gerador, pois sem ela não haveria a aquisição do direito à renda ou ao provento. Nesse sentido, se a aquisição da disponibilidade econômica fosse considerada como o efetivo recebimento da renda ou proventos, ela se tornaria neutra e irrelevante<sup>107</sup>.

Isso porque o recebimento da renda ou provento só seria possível mediante a existência prévia de um ato ou negócio jurídico que o respaldasse (ou seja, a aquisição de disponibilidade jurídica), tornando a disponibilidade econômica neutra e irrelevante. Portanto, o autor conclui que a disponibilidade econômica só pode ser verificada nos casos não regulados pelo direito.

Nessa linha, a disponibilidade jurídica está ligada à ocorrência de negócios jurídicos que aumentam o patrimônio do contribuinte, enquanto a disponibilidade econômica ocorre quando há um aumento do valor de um direito já integrante do patrimônio e esse aumento pode ser efetivamente convertido em moeda ou no direito ao recebimento de moeda<sup>108</sup>. Em resumo, a disponibilidade econômica está relacionada à identificação de eventos econômicos que permitiriam um acréscimo no valor do patrimônio, independentemente da ação ativa do contribuinte para acessar esse acréscimo.

Segundo Roberto Salles Lopes, isso se baseia na existência de um poder de dispor, mesmo que não seja exercido<sup>109</sup>. Heron Charneski argumenta de forma

---

<sup>106</sup> OLIVEIRA, Eduardo Alves de. Disponibilidade econômica do fair value. Coleção Academia-Empresa 26. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 175.

<sup>107</sup> Ibidem, p.225.

<sup>108</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021. p. 193.

<sup>109</sup> LOPES, Roberto Salles. Conceito de renda para fins tributários e IFRS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p.143.

semelhante, afirmando que a disponibilidade jurídica de renda corresponde ao aspecto transacional do princípio da competência e da realização, enquanto a aquisição da disponibilidade econômica está relacionada à capacidade do contribuinte de realizar a transação e acessar a renda no mercado<sup>110</sup>.

Por essas razões, acreditamos que a definição apresentada pelo quarto grupo é a mais apropriada para entender os conceitos de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Através de uma interpretação sistemática do CTN, podemos concluir que as duas formas de aquisição de disponibilidade, elementos essenciais da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, estão diretamente ligadas ao momento em que ocorre o fato gerador, conforme regulado pelo artigo 116 do CTN.

Dessa forma, neste estudo, iremos considerar que a aquisição de disponibilidade jurídica ocorre quando se trata de um ato ou negócio jurídico regulamentado pelo ordenamento jurídico, resultando em um "direito líquido e certo", conforme estabelecido pelo artigo 116, II, do CTN. Além disso, a aquisição de disponibilidade econômica é considerada quando o evento socioeconômico que deu origem à renda não possui respaldo em qualquer título jurídico, conforme o artigo 116, I, do CTN.

#### 2.1.2.2 O Princípio da Realização da Renda

O termo "realização" tem interpretações variadas na doutrina, incluindo uma definição linguística de dar concretude a algo, uma perspectiva econômico-financeira de alienação de ativos para obter lucro máximo, e um significado contábil relacionado à conversão de ativos em dinheiro<sup>111</sup>. Na legislação tributária, "realização" foi usado como sinônimo de aquisição de disponibilidade financeira de

---

<sup>110</sup> CHARNESKI, Heron. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs contabilidade fiscal no contexto da realização da renda. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 203-204.

<sup>111</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021. p. 237.

renda ou provento, embora com mudanças após a Lei nº 12.973/2014<sup>112</sup>. A expressão "realização da renda" é essencial para a incidência do Imposto sobre a Renda, abrangendo sua materialidade e elemento temporal.

Entretanto, a expressão "realização da renda", ao unir os termos "renda" e "realização", possui um significado específico. Pode ser compreendida como um elemento essencial da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, tanto em sua materialidade quanto em seu elemento temporal<sup>113</sup>.

A realização da renda está estreitamente ligada à materialidade do Imposto sobre a Renda, pois se confunde com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, um dos elementos da hipótese de incidência desse imposto, e corresponde ao momento em que o Imposto sobre a Renda se torna exigível, ou seja, seu aspecto temporal<sup>114</sup>. Além disso, pode ser vista como uma diretriz geral a ser considerada pelo legislador e pelo intérprete na formulação das normas, visando alocar temporalmente os ingressos e egressos de forma objetiva e segura<sup>115</sup>.

Desse modo, em que pese haja divergência sobre sua caracterização, concorda-se que seu conteúdo é essencialmente o mesmo. Por conseguinte, adotaremos aqui o entendimento de que o princípio da realização da renda foi positivado na legislação, pois para a incidência do Imposto sobre a Renda não basta a existência de renda ou proventos, mas sim a aquisição de disponibilidade sobre esses valores, o que ocorre por meio da realização.

O "princípio da realização da renda" estabelece que a realização ocorre quando o valor entra na esfera de disponibilidade do patrimônio do titular, não necessariamente implicando em um recebimento financeiro imediato, mas sim em uma integração definitiva e incondicional ao patrimônio, permitindo ao titular dispor

---

<sup>112</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020, v. 1. p. 485.

<sup>113</sup> FAJERSZTAJN, Bruno. Realização da renda nos planos de stock options. Uma análise na perspectiva dos beneficiários. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem à Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. p. 417.

<sup>114</sup> ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021. p. 239.

<sup>115</sup> FAJERSZTAJN, Bruno. Realização da renda nos planos de stock options. Uma análise na perspectiva dos beneficiários. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem à Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. p. 423.

livremente desse valor<sup>116</sup>. Em certos casos, a realização da renda pode coincidir com a disponibilidade financeira, especialmente quando previsto pela lei ou quando há aquisição da disponibilidade econômica<sup>117</sup>.

Essa noção de realização da renda evita extremos. Enquanto, por um lado, a interpretação extrema consideraria apenas o ingresso efetivo de riqueza no patrimônio, relacionando-se com o fluxo de caixa, por outro lado, uma interpretação oposta veria a realização apenas como uma valorização periódica de ativos, o que poderia levar à tributação de riquezas que não demonstram capacidade contributiva<sup>118</sup>.

Nesse contexto, o princípio da realização da renda contribui para concretizar a justiça tributária, garantindo que a renda seja identificada e mensurada de forma precisa e segura, em conformidade com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade<sup>119</sup>.

Ou seja, a renda realizada é aquela que está definitivamente concretizada e que certamente integrará o patrimônio do contribuinte, permitindo-lhe dispor livremente sobre ela. A realização da renda ocorre quando há aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, não de forma virtual, mas sim de maneira concreta<sup>120</sup>.

Essas considerações indicam que o princípio da realização da renda foi incorporado à legislação tributária pelo artigo 43 do CTN. A realização da renda está estreitamente relacionada com a materialidade da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, ocorrendo com a aquisição da disponibilidade, seja econômica ou jurídica, independentemente da disponibilidade financeira, e com o aspecto temporal

---

<sup>116</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 487.

<sup>117</sup> MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários (em memória de Henry Tilbery). 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 121-122.

<sup>118</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Comentários ao artigo "Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência." Alcides Jorge Costa (autor). In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (coords.). Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa. São Paulo: IBDT, 2017, p. 239.

<sup>119</sup> FAJERSZTAJN, Bruno. Realização da renda nos planos de stock options. Uma análise na perspectiva dos beneficiários. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem à Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 415.

<sup>120</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020. 1 v. p. 515.



da hipótese de incidência, correspondendo ao momento em que o tributo pode ser exigido.

Dessa forma, a realização da renda serve como um meio para assegurar a real capacidade contributiva, evitando a tributação de rendimentos que ainda não estão disponíveis para o titular, o que poderia prejudicar seu patrimônio em prol da tributação. É justamente nesse sentido que o professor Schoueri afirma que renda disponível é a renda líquida<sup>121</sup>.

## 2.2 DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

Os benefícios fiscais de ICMS estão no ponto nevrálgico da discussão aqui apresentada. Naturalmente, em razão da competência tributária delegada aos Estados-membros e ao Distrito Federal, é de se esperar que vislumbremos uma discussão entre os entes federativos estaduais e a União, responsável pela tributação sobre a renda. Todavia, como veremos, nem sempre esses benefícios são outorgados diretamente pelos estados, como é o caso da imunidade de exportação. Assim, trataremos do conceito de benefícios fiscais de ICMS e suas espécies.

### 2.2.1 Conceito de Benefícios Fiscais de ICMS

Para estabelecer um conceito de benefício fiscal, sobretudo de ICMS, é possível traçarmos um paralelo à diferenciação apresentada pelo professor Humberto Ávila, entre conceito e definição como um enunciado descritivo. Como já fora suficientemente abordado, aqui não precisamos retomar a discussão. Basta que saibamos: não há no direito brasileiro um enunciado prescritivo contendo a definição de “benefício fiscal”.

Todavia, a fim de fixar o panorama de discussão, nesse estudo iremos considerar os benefícios fiscais de ICMS como sendo reduções ou eliminações,

---

<sup>121</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coords.). Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 26.

diretas ou indiretas, do ônus ou da obrigação tributária — decorrentes de lei ou norma específica proferida por ente federativo competente.

## 2.2.2 Espécies de Benefícios Fiscais de ICMS

Embora não exista uma definição sobre o conceito de benefícios fiscais de ICMS, isso não impede que sejam estabelecidas as espécies que o compõem, clarificação essa que é fundamental para que saibamos, logo à frente, valorar e criticar os entendimentos aplicados a essas espécies. É dizer, a depender do comportamento dessas espécies ao longo da cadeia de consumo, podemos adotar (ou não) determinado fundamento.

### 2.2.2.1 Imunidade

A imunidade representa a barreira estabelecida por uma norma constitucional que impede a aplicação de uma lei tributária ordinária sobre um evento específico, ou em relação a uma pessoa determinada, ou a uma categoria de pessoas<sup>122</sup>. Ao discutir a imunidade, observamos que há circunstâncias em que (por razões de natureza pessoal ou factual) a Constituição não atribui competência para a criação de tributos.

Naturalmente, tais situações se enquadram no âmbito da não incidência, uma vez que, nesse contexto, não existe competência tributária<sup>123</sup>. Se um tributo for instituído sobre um conjunto de situações que inclua a hipótese de imunidade, esta permanecerá no domínio da não incidência, isenta de tributação. Se a lei, de maneira explícita, determinar a incidência sobre a situação imune, tal disposição será nula por vício de inconstitucionalidade<sup>124</sup>.

---

<sup>122</sup> MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, item n. 5.1, 35ª ed., São Paulo: Malheiros, 2014. p. 234.

<sup>123</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. Doutrinas essenciais de direito tributário. São Paulo: RT, nº 18. p 28.

<sup>124</sup> AMARO, Luciano da Silva. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributária: o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, n. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986. p. 390-392.

É nesse sentido que podemos definir imunidade como limitação material ao poder de tributar. No entanto, é importante que se tenha claro que as imunidades possuem atributos distintos que as separam de outras limitações ao poder de tributar, como os princípios da legalidade, da anterioridade e do não confisco. Vejamos que, nesta espécie inexistente renúncia voluntária por parte do Estado-membro, haja vista que a competência tributária nunca esteve sob sua guarda, por expressa decisão do constituinte<sup>125</sup>.

Conforme argumenta Misabel Derzi, as imunidades se distinguem dos princípios mencionados na medida em que estes regulam o correto exercício da competência tributária, enquanto as imunidades retiram a competência para tributar determinados objetos e indivíduos<sup>126</sup>. Isso, pois, para autora, a imunidade tributária é regra jurídica delimitativa da competência dos entes federativos, com sede constitucional, que veda a criação ou a imposição de tributação sobre fatos determinados<sup>127</sup>.

No caso específico do ICMS, a norma disposta no artigo 155, §2º, X, “a”, da CF, inserida pela EC nº 42/2003, retirou as saídas destinadas às exportações — e suas respectivas receitas — da competência tributária estadual para cobrança do ICMS, visando ao atingimento de um objetivo constitucional: a neutralidade tributária disposta no artigo 146-A, da CF. A instauração do “princípio do destino”, que elimina a tributação no país de origem, afasta privilégios e diferenças entre produtos nacionais e estrangeiros, e garante que os primeiros estejam em condições de competir no mercado internacional.

Inclusive, como bem explica Bevilacqua:

As desonerações das exportações não consubstanciam qualquer prática de concessão de incentivos fiscais; trata-se, na realidade, de 'desoneração estrutural', consistente na eliminação do ônus fiscal sobre bens e serviços

---

<sup>125</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. item n. 5.4.4.1.2, 2ª ed., São Paulo: RT, 2007. p. 264.

<sup>126</sup> DERZI, Misabel. Nota de atualização a BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 379.

<sup>127</sup> *Ibidem*, p. 372.

destinados ao exterior como decorrência da própria conformação do poder de tributar pela Constituição ao assimilar o princípio do país do destino<sup>128</sup>.

Ou seja, privilegia-se a máxima de “não exportar tributos”, o que contribui com o ideal constitucional de desenvolvimento nacional. Dessa forma, é importante que se tenha em mente que não é facultado sequer facultado aos Estados-membros tributar pelo ICMS as saídas destinadas às exportações, ponto que será crucial para o deslinde tencionado no presente estudo.

#### 2.2.2.2 Isenção

De acordo com o professor Hugo de Brito Machado, a isenção é a exclusão, conforme estipulado por lei, de uma parte da base de incidência, ou seja, do conjunto de fatos que fundamentam a norma tributária<sup>129</sup>. O objeto da isenção é a parte que a legislação retira dos eventos que concretizam a base de incidência da norma tributária.

A isenção é sempre estabelecida por lei e está inserida na esfera da reserva legal, sendo a legislação o único instrumento autorizado para sua criação. Mesmo quando prevista em contrato, conforme o CTN, a isenção decorre sempre de uma lei que especifica as condições e requisitos para sua concessão, os tributos abrangidos e, se aplicável, o período de sua validade. Embora se possa encontrar contratos nos quais um Estado se compromete a conceder isenção, tal prática é estranha ao Direito Tributário. No entanto, há o dever para o Estado contratante de conceder a isenção por meio adequado, ou seja, por meio de lei.

Conforme o CTN, a isenção fiscal pode ser delimitada a uma área específica dentro do território da entidade tributante, considerando suas características. Esta disposição entra em conflito com o princípio de uniformidade dos tributos federais estabelecido no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal.

Não obstante, há correntes doutrinárias relevantes que reconhecem a legitimidade de incentivos fiscais para promover o desenvolvimento regional, como

---

<sup>128</sup> BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais às exportações: Desoneração da tributação indireta na cadeia exportadora e concorrência fiscal internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 273.

<sup>129</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. Doutrinas essenciais de direito tributário. São Paulo: RT, nº 18. p. 25.

os administrados pela SUDENE. Como exemplo, certos produtos, cuja entrada no território nacional acarretaria a tributação, podem ser isentos dessa obrigação, de acordo com disposição expressa da legislação. A norma de isenção não implica na dispensa legal do tributo devido, mas sim em uma exceção à regra geral de tributação. E é justamente por se tratar de uma exceção que ela deve ser interpretada de forma literal, conforme estabelecido no artigo 111 do CTN.

A fixação da premissa de legalidade estrita para a concessão de isenções nos permite construir um conceito ainda mais sólido sobre essa espécie de benefício fiscal: a isenção é a dispensa legal ao pagamento do tributo<sup>130</sup>. Dessa forma, ao contrário da imunidade, e é preciso que tenhamos isso claro, o fato gerador ocorre tanto no mundo material como no abstrato, mas o contribuinte não é obrigado a realizar o pagamento, pois a legislação desonera sua atividade.

### 2.2.2.3 Redução de Base de Cálculo

A redução da base de cálculo visa a diminuir o valor tributável sujeito à aplicação da alíquota do tributo, com o propósito de fomentar setores econômicos específicos, impulsionar políticas de desenvolvimento regional, aumentar a competitividade do mercado e favorecer determinadas transações, como as operações internas com produtos da cesta básica, devido à sua relevância para a população.

Nessa espécie de benefício, há uma redução artificial do coeficiente sobre o qual se aplicará a alíquota. Para Sacha Calmon, a redução da base de cálculo do ICMS deve ser considerada como uma forma de isenção interna ou "endonorma" da estrutura da incidência tributária, pois essa espécie atua diretamente no critério quantitativo da norma, este, por sua vez, encontrado no consequente normativo da norma jurídica em sentido estrito<sup>131</sup>.

No mesmo sentido é o entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho, que assevera:

---

<sup>130</sup> Ibidem, p. 36.

<sup>131</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Direito de Aproveitamento de Créditos de ICMS nas Operações Beneficiadas com Base de Cálculo Reduzida. Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 149. São Paulo: Dialética

Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial<sup>132</sup>

Em termos práticos, tal conceituação nos permite diferenciar essa espécie de benefício da isenção. Isso, pois, embora em ambas ocorra o fato gerador da tributação, na isenção, há uma exclusão integral da obrigação tributária, ao passo que, na redução de base de cálculo, essa obrigação permanece hígida, ainda que haja uma redução do montante devido.

#### 2.2.2.4 Diferimento

Haja vista que o cerne desse estudo não se delimita a fixar os pormenores sobre as espécies de benefícios fiscais, iremos dispor ao diferimento — ou “suspensão” — um tratamento diferenciado ao que aqui vimos propondo.

O diferimento pode ser definido como um adiamento do efeito da norma tributária. Diferentemente dos benefícios fiscais em si, não se trata de qualquer espécie alteração da regra matriz de incidência do ICMS, senão de uma mera postergação da incidência para uma situação que, em regra, deve ocorrer na cadeia ou série de fatos considerados como hipótese de incidência do ICMS<sup>133</sup> — que é plurifásico e não cumulativo<sup>134</sup>, conforme será mais bem explorado.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal Federal, cujas palavras do Ministro Luiz Fux são clarificadoras:

O diferimento é uma substituição tributária para trás, consistindo em mera técnica de tributação, não se confundindo com isenção, imunidade ou não-incidência, uma vez que a incidência resta efetivamente configurada,

---

<sup>132</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20ª Ed. São Paulo: Saraiva

<sup>133</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 236. NOSSO MEMO

<sup>134</sup> CF/88, art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I -será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

todavia, o pagamento é postergado. Tem por finalidade funcionar como um mecanismo de recolhimento criado para otimizar a arrecadação e, via de consequência, a fiscalização tributária.

É dizer, conforme posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, o diferimento não constitui um benefício fiscal, até porque não há dispensa do pagamento do tributo (como ocorre com a isenção ou com a não incidência), mas técnica de arrecadação que visa otimizar tarefas típicas do fisco, de fiscalizar e arrecadar tributos. Logo, por representar conveniência para o Estado, cabe a ele, exclusivamente, a fiscalização dessas operações. E nem poderia ser diferente, pois ao vendedor, que, via de regra, nessa modalidade de tributação, é pequeno produtor rural (de milho, na espécie), a lei não confere poderes para fiscalizar as atividades da empresa que adquire os seus produtos<sup>135</sup>.

Surge à mente a seguinte dúvida: se iremos aderir a um posicionamento que não reconhece o diferimento como um benefício fiscal, por qual razão tratamos dele neste trabalho? A resposta é simples: por razões pragmáticas e responsivas.

Embora esse posicionamento seja consolidado no âmbito das cortes superiores, algumas decisões que tratam do tema central aqui estudado parecem desconsiderar tal fato, tentando outorgar ao diferimento um caráter que não lhe é devido, e englobando à discussão um elemento que é estranho a ela.

Dessa forma, para fins de aplicação da linha de raciocínio aqui disposta, tenhamos presentes que (i) o diferimento é uma mera postergação do pagamento do tributo, e, pois, (ii) não configura espécie de benefício fiscal, senão mera desoneração.

#### 2.2.2.5 Crédito Presumido

O crédito presumido do ICMS é uma das espécies mais discutidas atualmente, sobretudo à luz de seu comportamento *sui generis* ao longo da cadeia de consumo. Isso, pois sua natureza gera impacto direto na ideia de renúncia de receita, sustentada largamente pelos contribuinte, conforme veremos mais adiante.

---

<sup>135</sup> EREsp 1119205 / MG, STJ, S1 - Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 08/11/2010.

Trata-se de um recurso utilizado sob a forma de uma “suposição de crédito”, com o estrito objetivo de aliviar ou até dispensar o sujeito passivo da carga tributária que irá incidir sobre as operações<sup>136</sup>, e, pois, estimulando o desenvolvimento dos setores reputados estratégicos por aquele ente federativo.

O crédito presumido, é também chamado de crédito outorgado, e é um incentivo fiscal destinado a aliviar a carga tributária do contribuinte em suas operações. Nesse caso, os beneficiários desse incentivo têm o direito de receber um crédito determinado com base em suas atividades — essa espécie de benefício é largamente utilizada na agroindústria, pois, em razão geralmente estarmos tratando de uma operação de início de cadeia, não há nenhum crédito de ICMS a ser tomado pelo produtor, e nesse contexto é que se insere tal benefício, que pode ser entendido como um “crédito fictício” a ser utilizado nas operações posteriores ao longo da cadeia de consumo<sup>137</sup>.

### **2.2.3 Das Condições para Instituição dos Benefícios Fiscais de ICMS**

De acordo ao exposto anteriormente, uma das finalidades do tributo, em sua dimensão extrafiscal, é promover o comércio de determinados produtos. Por razões lógicas e econômicas, é comum que alguns estados, ao implementar benefícios fiscais de ICMS, busquem priorizar a redução da carga tributária para produtos regionais, com o intuito de estimular setores específicos. Como exemplo, destacam-se os incentivos à importação de mercadorias em estados com portos e os benefícios fiscais para a comercialização de carne bovina em estados com forte atividade pecuária, entre outros casos.

No entanto, instituir benefícios fiscais em um determinado estado pode, por vezes, prejudicar outro ente federativo, pois tais vantagens tributárias podem provocar a migração de empresas e, conseqüentemente, a redução da arrecadação, perda de empregos e outros impactos socioeconômicos. Este fenômeno é conhecido como guerra fiscal.

---

<sup>136</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 236.

<sup>137</sup> *Ibidem*, p. 238.



Para mitigar os efeitos dessa "guerra" e promover uma maior equidade entre os estados, existe uma regulamentação específica que estabelece os critérios a serem seguidos para a concessão de benefícios fiscais de ICMS pelos estados, estabelecida pela Lei Complementar nº 24/75.

No mesmo sentido, o parágrafo 6º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 estabeleceu que qualquer subsídio, isenção, benefício ou incentivo fiscal deve ser concedido por meio de legislação específica do ente político competente. Essa disposição, no entanto, possui uma exceção no caso do ICMS, em que a concessão dessas vantagens deve inicialmente ser regulamentada por Lei Complementar, conforme estipulado no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição, e posteriormente autorizada por meio de Convênio.

Dessa forma, tal qual o tratamento dispensado à recepção do CTN como Lei Complementar, a Lei Complementar nº 24/75 também o fora. É dizer, tal norma é a base diretiva para as concessões de benefícios fiscais de ICMS. Nesse sentido, conforme posicionamento do STF, "a instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75".

### **3 DAS ESPÉCIES DE SUBVENÇÕES FISCAIS E SUA TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E PELA CSLL**

À luz do Direito Financeiro, as subvenções são categorizadas no artigo 12 da Lei nº. 4.320/64 como uma forma de transferência corrente, pertencente à categoria próxima de despesas correntes e, por sua vez, ao conceito mais amplo de despesa pública ou estatal. Essas subvenções são definidas como "transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, sejam elas de direito público ou privado". Além disso, de acordo com o artigo 58 do Decreto nº. 93.872/86, elas representam um dos meios de "cooperação financeira da União a entidades públicas ou privadas" para auxiliar na manutenção e realização de seus objetivos, visando atender a interesses públicos de natureza econômica ou social.

Nesse contexto, Geraldo Ataliba conceitua a "subvenção" como um auxílio pecuniário fornecido a alguém ou a alguma instituição, com o propósito de protegê-

los ou de auxiliá-los a alcançar seus objetivos<sup>138</sup>. Destaca-se, conforme observado por Souto Maior Borges<sup>139</sup> e Julius Nieves Borrego, que a subvenção sempre implica em uma transferência patrimonial gratuita por parte do poder público, motivada pelo interesse coletivo. Entretanto, conforme afirma Ricardo Mariz de Oliveira, é importante ressaltar que a sua gratuidade não elimina a presença de um interesse público relevante<sup>140</sup>.

Justamente por essa razão, a concessão de subvenções deve obedecer a critérios finalísticos que atendam ao interesse público, justificando assim a necessidade de fiscalização e controle de sua aplicação. Além disso, sua concessão deve ser devidamente autorizada por meio de lei específica, conforme estabelece o artigo 26, §2º da Lei Complementar nº. 101/2000.

As subvenções podem ser econômicas ou sociais, de custeio ou de investimentos. Nosso foco será essas duas últimas, que fundamentam o principal ponto de divergência entre os diferentes espectros da doutrina, a saber: se os benefícios fiscais de ICMS devem ser considerados subvenções para custeio ou para investimento.

### 3.1 Subvenções para Custeio

A subvenção de custeio — ou subvenção corrente — é aquela concedida a determinada pessoa jurídica para auxiliá-la a adimplir os custos ordinários de sua operação. Para um olhar mais aguçado, naturalmente surge a primeira dúvida: ora, se a definição da espécie de subvenção depende da finalidade, o que significa “custo ordinário de operação”?

Justamente nesse sentido se debruçam a doutrina e os legisladores. O Parecer Normativo CST nº 112/78 foi emitido a fim de estabelecer os critérios para classificação de cada tipo de subvenção. A subvenção de custeio é assim

---

<sup>138</sup> ATALIBA, Geraldo. Isenção e subvenção – distinção entre os institutos – irretroatividade da lei – direito adquirido. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 508, 1978. p. 52

<sup>139</sup> José Souto Maior Borges, *Revista de Direito Público*, n. 41/42, p. 50

<sup>140</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. As subvenções e seus aspectos jurídico-tributários e contábeis. In: *Subvenções Fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. São Paulo: MP Editora, 2023, p. 787

considerada por não possuir caráter de concessão específica, sendo concedida em circunstâncias normais para cobrir os gastos habituais da empresa beneficiada.

Assim, as subvenções destinadas ao custeio são recursos públicos transferidos com o propósito de auxiliar a pessoa jurídica a cobrir seu conjunto de despesas e, por isso, são incluídas em sua receita bruta operacional. Como tal, as subvenções para custeio, excluindo mandamentos de aplicação específica, sempre foram sujeitas à tributação pelo IRPJ e pela CSLL<sup>141</sup>.

### 3.2 Subvenções para Investimento

De outro lado, atualmente, são consideradas subvenções para investimento os recursos públicos concedidos para a implantação ou expansão do empreendimento econômico beneficiado, que devem ser registrados em “reserva de lucros”, em acordo à Lei nº. 6.404/76, art. 195-A, porquanto, caso não registradas nessa reserva contábil, somente deverão ser empregados para absorção dos prejuízos ou incorporadas ao capital social<sup>142</sup>.

Todavia, em que pese hodiernamente seja relativamente simples essa diferenciação, cumpre destacar que nem sempre foi esse o entendimento adotado. Isso, pois essa classificação sofreu diversas alterações legislativas ao longo dos anos, de modo que nos é de extrema valia perpassar esse histórico.

#### 3.2.1 Requisitos anteriores à LC 160/2017

A qualificadora “subvenção para investimento” surgiu após a publicação da Lei das Sociedades por Ações — ou Lei 6.404/76, que embora a estabelecesse no plano jurídico pátrio, não nos trouxe uma definição clara acerca dos critérios formais e materiais para sua classificação. Dessa forma, foi necessária a edição do Decreto-

---

<sup>141</sup> Ibidem, p. 790.

<sup>142</sup> Lei nº 12.973/2014. Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social.

Lei 1.598/77, que dispôs que, para ser classificada como tal, seria necessário que sua finalidade seja especificamente promover a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Esses estímulos concedidos poderiam ser manifestados por meio de doações concedidas pelo Poder Público ou por meio de benefícios fiscais que reduzam a carga tributária daquele contribuinte ou daquele setor em específico. Essencialmente, ao que nos toca, as subvenções de investimento são isentas do cálculo do Lucro Real e, portanto, não estão sujeitas à tributação de IRPJ e CSLL, desde que atendam a certos requisitos específicos.

Não obstante, o Parecer Normativo CST 112/78 da Receita Federal estabeleceu critérios para classificar as subvenções, exigindo que houvesse uma correspondência precisa entre a intenção de subvencionar e a ação do subvencionado. Em paralelo, ao apresentar o Parecer, a Receita Federal também reconheceu a possibilidade de considerar como subvenção de investimento certos incentivos fiscais de ICMS, desde que respeitados os critérios estabelecidos.

Vejamos, nessa possibilidade é que tem origem a discussão central arguida pela Receita Federal do Brasil: os benefícios fiscais de ICMS e as subvenções são institutos absolutamente distintos. No entanto, se, e apenas se, atendidos determinados requisitos, será possível estabelecer uma equiparação daqueles a estas, de modo que, com fundamento no Regulamento do Imposto sobre a Renda e na Lei das Sociedades por Ações, poderia se proceder a exclusão dos valores correspondentes a esses benefícios da base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL.

Assim, após diversas discussões entre Fisco e contribuinte sobre quais os parâmetros e requisitos para equiparação, fora publicada a Lei 12.973/2014, que positivou tais requisitos no ordenamento jurídico. Todavia, mesmo que a motivação fosse dirimir a discussão, a definição precisa das subvenções consideradas como investimento não foi estabelecida no texto da nova lei.

Isso, pois a regulamentação se limitou aos critérios de contabilização, de modo que, tanto os órgãos autuantes quanto os tribunais vêm se baseando, nos critérios delineados no antigo Parecer. Isso inclui a exigência de que haja a efetiva intenção governamental de destinar esses benefícios fiscais aos investimentos, bem

como a obrigação do beneficiário de comprovar a aplicação dos recursos para esse fim e a efetiva contabilização em reserva de lucros.

Antes as novas e infundáveis discussões sobre os critérios estabelecidos, a RFB atualizou as normas tributárias impactadas pela Lei 12.973/2014, com a edição da Instrução Normativa 1.700/2017. Porém, para definir os critérios de exclusão da a RFB implementou a necessidade de sincronia e comprovação entre a receita da subvenção e a aplicação dos recursos.

Em suma, essa disposição estabeleceu que, nos casos em que a subvenção fosse concedida por meio de benefício fiscal e o beneficiário tivesse livre movimentação dos recursos sem obrigação de aplicá-los na aquisição de bens e direitos, e não houvesse correlação entre o recebimento e a aplicação, não seria permitido ao beneficiário excluí-la da apuração do IRPJ e da CSLL. Novamente, a fim de dar cabo às discussões, meses depois, foi promulgada a Lei Complementar 160/2017.

### **3.2.2 Requisitos posteriores à LC 160/2017**

A Lei Complementar 160/2017, introduziu a disposição de que, inicialmente, todos os benefícios fiscais de ICMS seriam automaticamente considerados como subvenção de investimento, sem a necessidade de qualquer outro critério além dos estabelecidos no artigo 30 da Lei 12.973/2014.

A alteração promovida sugere que o legislador pretendia equiparar todos os benefícios fiscais de ICMS às subvenções para investimento, sem quaisquer à sua destinação ou finalidade — leia-se, poderia ser destinada ao custeio. Naturalmente, foi conferida aos benefícios fiscais de ICMS todas as prerrogativas aplicáveis às subvenções para investimento, sobretudo a não incidência de IRPJ e CSLL sobre esses proventos — desde que observados os requisitos de contabilização e destinação da reserva formada com esses incentivos.

Ademais, fora taxativamente estabelecido que não seriam impostos quaisquer outros requisitos além dos delimitados naquele artigo, eliminando, assim, exigências que surgiram ao longo dos anos, como a necessidade de utilização de

mecanismos de controle para verificar a aplicação efetiva dos recursos em investimentos de ativos pelo ente que outorgou os benefícios fiscais.

Não obstante, também fora definido que esse entendimento deveria ser aplicado a todos os casos — inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não julgados, demonstrando assim a intenção de outorgar segurança jurídica às controvérsias anteriores, a fim de definir de vez a discussão sobre o tema.

Todavia, mesmo após a publicação da lei, o STJ teve de se debruçar sobre o tema, a fim de definir se seria aplicável às demais espécies de benefícios fiscais de ICMS o entendimento relegado ao Crédito Presumido, o que podemos traduzir de maneira simples em: devem ser cumpridos os requisitos implementados pela LC 160/17 para que os valores correspondentes aos benefícios fiscais possam ser excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL?

#### **4 DO PACTO FEDERATIVO**

A Constituição de 1988, além de apresentar a estrutura concreta e os componentes do Estado Federal brasileiro, delimitou o âmbito de repartição do “poder autônomo” entre os entes políticos. Em seu art. 18, a Carta Política reforça a declaração do art. 1º ao enunciar os componentes da organização político-administrativa do Estado e lhes garantir autonomia política através da descentralização do poder. Nesse sentido, conforme lição do professor José Conti: toda federação pressupõe a autonomia dos entes que a integram, desdobrando-se essa autonomia nos aspectos político, administrativo e financeiro<sup>143</sup>.

Nesses moldes, a Constituição Federal pormenorizou a forma federativa do Estado brasileiro tratando minuciosamente dos diversos desdobramentos desse princípio, tais como a distribuição das competências e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Dessa forma, ao atribuir a cada ente político sua esfera específica para a criação de tributos, a Constituição fortaleceu a autonomia administrativa dos estados federativos no exercício de suas competências tributárias

---

<sup>143</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* p. 908

e ressaltou a natureza fundamental do federalismo em nosso Estado (conforme o artigo 1º da CF).

Não por outra razão é que o legislador constituinte originário delegou à forma federativa do Estado o status de cláusula pétrea, vedando qualquer deliberação tendente a aboli-la, inclusive, pelo poder constituinte derivado, conforme disposto no artigo 60, § 4º, I da CF<sup>144</sup>.

Daí porque, conforme lição de Geraldo Ataliba:

Tanto o princípio republicano quanto o federal são postos como regras supraconstitucionais, princípios super-rígidos, pedras basilares de todo o sistema", e "obrigam todos os intérpretes, desde o primeiro – lógica e cronologicamente (Biscaretti), o legislador –até o último –o judicial –, a submeterem às suas exigências todos os demais princípios e regras constitucionais e, com maior razão, infraconstitucionais<sup>145</sup>.

Nesses termos, a autonomia discricionária dos entes políticos para o exercício de suas competências tributárias compreende tanto a aptidão para instituir tributos como a de manejá-los para a orientação de condutas extrafiscais, podendo conceder benefícios fiscais a eles relacionados, sendo, pois, garantia do princípio federativo<sup>146</sup>. Por isso, sempre que houver interferência de um ente federado na competência tributária de outro ente, de modo que represente interferência em sua autonomia, o pacto federativo restará violado<sup>147</sup>.

Seguindo essa linha de raciocínio, Roque Carrazza afirma que a União e os Estados-membros possuem idêntico status constitucional e, nessa medida, não podem impor condutas uns aos outros, mas, pelo contrário, devem cooperar para a concretização, no âmbito nacional, dos valores consagrados na Constituição<sup>148</sup>. E nesse sentido a constituição dispõe que o mesmo ente federativo competente para

---

<sup>144</sup> CF/88, art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; (...)

<sup>145</sup> ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 45.

<sup>146</sup> ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. 1969. p. 146

<sup>147</sup> HORTA, Raul Machado. Estudos de Direito Constitucional. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 347-348.

<sup>148</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 164.

instituir o tributo também o será para conceder isenções sobre ele<sup>149</sup>, vez que a competência para tributar e isentar são dois lados da mesma moeda<sup>150</sup>.

Fixados os conceitos essenciais e as premissas fundamentais do pacto federativo, passaremos aos principais argumentos levantados tanto pelo Fisco quanto pelos contribuintes para analisar se há de fato uma violação ao pacto federativo decorrente da tributação — ou não — dos benefícios fiscais de ICMS.

#### 4.1 DA VEDAÇÃO À ISENÇÃO HETERÔNOMA

Sob o plano do pacto federativo, o principal argumento do Fisco Federal remeta à ideia de vedação à isenção heterônoma. Para o Fisco Federal, a exclusão dos valores decorrentes da concessão de benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL invariavelmente implicaria em uma afronta a esse princípio, pois se estaria permitindo que, ao instituir um benefício fiscal de ICMS, fosse concedido automaticamente um benefício fiscal de IRPJ e CSLL, o que esvaziaria os cofres da União — tenha-se claro, ilegitimamente.

Essa posição pode ser resumida no seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques:

“o caso concreto é completamente diferente do precedente mencionado. Aqui a CONTRIBUINTE pleiteia excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que jamais ali estiveram, pois nunca foram contabilizados como receita sua (diferentemente dos créditos presumidos de ICMS), já que são isenções e reduções de base de cálculo do ICMS por si devido em suas saídas. Pela lógica que sustenta, todas as vezes que uma isenção ou redução da base de cálculo de ICMS for concedida pelo Estado, automaticamente a União seria obrigada a reduzir o IRPJ e a CSLL da empresa em verdadeira isenção heterônoma vedada pela Constituição Federal de 1988 e invertendo a lógica do precedente desta Casa julgado nos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018), onde se prestigiou a proteção do Pacto Federativo, ou seja, o exercício independente das competências constitucionais entre os entes federativos”.

---

<sup>149</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades e Isenções - instrumento de extrafiscalidade. In Elementos de Direito Tributário. p. 325.

<sup>150</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Renúncia à receita tributária, em face da nova Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31.



De fato, a concessão de isenção fiscal deve estar em consonância com a competência tributária de cada ente político. Conforme explica José Souto Maior Borges, o poder de conceder isenções decorre do poder de tributar. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, também há limites que devem ser observados pelo poder de isentar, uma vez que ambos são aspectos interligados e complementares da mesma prerrogativa tributária<sup>151</sup>.

É justamente esse o fundamento da vedação, no ordenamento jurídico pátrio, da isenção de tributo de competência alheia, nos termos dos artigos. 151, III, e 150, §6º, da Constituição Federal<sup>152</sup>. Ou seja, conforme prescreve o dispositivo, qualquer incentivo fiscal relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, em estrita observância à competência tributária conferida à cada ente federativo<sup>153</sup>. Trata-se de necessário desdobramento do princípio federativo, que preserva a autonomia e a isonomia dos entes federados<sup>154</sup>.

#### 4.2 DA IMUNIDADE RECÍPROCA

Em contrapartida, se de um lado o Fisco sustenta uma violação ao pacto federativo, de outro lado os contribuintes também alegam essa espécie de violação, porém, por fundamento distinto. Para os contribuintes, a tributação dos benefícios que configurem efetivo dispêndio de valores oriundos dos cofres estaduais macula flagrantemente a imunidade recíproca.

---

<sup>151</sup> BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*, 2ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 2. 703 faz

<sup>152</sup> Art. 151. É vedado à União: (...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. 39 Art. 150. § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

<sup>153</sup> "O critério de repartição de competências adotado pela Constituição não permite que se fale em superioridade hierárquica das leis federais sobre as leis estaduais. Há, antes, divisão de competências entre esses entes. Há inconstitucionalidade tanto na invasão da competência da União pelo Estado-membro como na hipótese inversa." MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 822.

<sup>154</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 17. ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020, p. 356.

Conforme já explanado, a autonomia das pessoas jurídicas de direito público interno é um dos fundamentos da federação. Um dos aspectos dessa autonomia é a independência financeira, que impede que os entes federativos instituam impostos uns sobre os outros, de modo que a ideia de imunidade entre os entes federativos é um princípio definido como “imunidade recíproca<sup>155</sup>”.

A imunidade recíproca está prevista no artigo 150, VI, “a”, da CF/88, que veda expressamente aos entes federativos instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros. Isto é, o fundamento constitucional da imunidade recíproca é o princípio federativo, e, como já dito, é justamente nesse sentido que o poder constituinte originário tratou de positivizar na CF/88 o princípio da imunidade recíproca.

Para Geraldo Ataliba, a repartição constitucional de competências entre os Estados-membros é uma das sete características formadoras da Federação. Nesse sentido, a base de sustentação da Federação é a autonomia financeira dos entes federados, pois é esta que propicia a estes autonomia política e administrativa; ou seja, é da independência financeira que decorre a capacidade de manutenção dos Estados-membros como entes federativos do Estado, destacados do poder central<sup>156</sup>.

Nesse mesmo sentido se posiciona o autor Paulo Roberto Siquetto, em lição que nos é de grande valia:

A diferenciação entre a adoção de um sistema federativo de Estado e um sistema unitário reside basicamente, em matéria tributária, na adoção de um sistema arrecadatório e distributivo centralizado ou concedendo autonomia aos entes subnacionais para a instituição direta de tributos com geração de receita própria. [...]. Uma outra diferenciação que se pode fazer é que o Estado federal se caracteriza pela descentralização política, pela participação da vontade regional na vontade nacional e a existência de Constituições estaduais, enquanto o Estado unitário não possui esta última característica<sup>157</sup>.

Dessa forma, em decorrência do princípio da imunidade recíproca, os contribuintes sustentam que as verbas outorgadas pelos Estados-membros a título

---

<sup>155</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 301

<sup>156</sup> ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 46

<sup>157</sup>SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício. (Org.). Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole, 2004, p. 270-271.

de benefício fiscal configuram verdadeiros dispêndios financeiros por parte daquele ente federativo. Por conseguinte, em que pese não reconhecida de plano a violação ao pacto federativo no plano da autonomia tributária entre os entes federados, ele seria violado diretamente no plano da imunidade recíproca caso se chancelasse a tributação desses benefícios. Isso, pois, se estaria permitindo que a União reduzisse indiretamente esses valores.

O principal fundamento jurisprudencial levantado pelos contribuintes é a *ratio decidendi* dos EREsp 1.517.492/PR, no qual a Ministra Regina Helena Costa asseverou que a submissão desses valores permitiria:

“a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou” levando “ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo”

Nesse mesmo sentido foi o voto do Ministro Benedito Gonçalves quando do julgamento do Tema Repetitivo 1.182 do Superior Tribunal de Justiça, ocasião na qual preferiu o seguinte entendimento: a atribuição de crédito presumido ao contribuinte efetivamente representa um dispêndio de valores por parte do Fisco, afastando o chamado efeito da recuperação. Com base nessa justificativa, o colegiado optou por ratificar o entendimento firmado em sede de embargos de divergência, porém, sem estendê-lo às demais espécies de benefícios fiscais.

Com fulcro nessas premissas, os contribuintes afirmam que nos tributos sob o regime de não-cumulatividade, a atribuição de crédito implica em um afastamento do efeito de recuperação próprio dos outros benefícios fiscais. Noutras palavras, em função do regime não-cumulativo, a manutenção do crédito outorgado pelo Estado-membro — independentemente da espécie de benefício fiscal —, configura efetivo dispêndio financeiro por parte do ente federativo, de modo que, ao tributar tais benefícios, a União estaria tributando indiretamente uma receita do Estado-membro.

Ora, é nessa diferenciação que reside a principal discussão atual. Conforme veremos a seguir, o Superior Tribunal de Justiça aplica entendimento diferenciado conforme a espécie de benefício fiscal. Para o colegiado, há uma patente diferença entre o crédito presumido e as demais espécies de benefício em razão não só de sua especificidade como em função da não-cumulatividade do ICMS.

## **5 DO POSICIONAMENTO DOS ÓRGÃOS AUTUANTES E JULGADORES**

### **5.1 POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL**

Após a promulgação da Lei Complementar 160/2017, a interpretação predominante entre os contribuintes foi no sentido de a nova legislação conferia a prerrogativa de equiparar todos os benefícios fiscais de ICMS às subvenções para investimento, sem que fosse necessário quaisquer requisitos adicionais como finalidade ou destinação, ressalvados os critérios de contabilização.

Para reforçar esse entendimento e proporcionar segurança jurídica sobre o assunto, muitos contribuintes optaram por solicitar uma posição oficial da Receita Federal por meio de consultas fiscais. Assim, a RFB publicou parecer oficial sobre o caso, no qual se alinhou ao entendimento dos contribuintes, afirmando que, a partir da publicação da LC 160/17 não havia critérios adicionais além dos estabelecidos para a contabilização da subvenção e a proibição de distribuição desses recursos aos sócios.

Todavia, no mesmo exercício, a Receita decidiu revisitar a Consulta à COSIT nº 11/2020 adotando novamente a interpretação anterior à edição da LC 160/2017. Ou seja, os benefícios fiscais inexoravelmente deveriam ter sido concedidos com o propósito de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Diante da controvérsia presente, e após as reiteradas ratificados sobre o entendimento fixado pela RFB, os contribuintes passaram a recorrer ao Poder Judiciário e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para dirimir a controvérsia.

### **5.2 POSICIONAMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

Anteriormente à vigência da LC 160/2017, o CARF vinha aplicando o entendimento até então adotado pela RFB, no sentido de uma clara necessidade de

implementação direcionada, por parte do ente federativo, à implantação ou expansão do empreendimento econômico, sem prejuízo do estabelecimento de métodos de controle para verificar a efetiva aplicação dos recursos, garantindo que fossem efetivamente destinados aos ativos da empresa, leia-se: à expansão do empreendimento.

Todavia, atualmente, o CARF vem se alinhando ao entendimento dos contribuintes, que assevera que todos os benefícios fiscais de ICMS devem ser considerados subvenções para investimento — quando observados os requisitos previstos pela Lei 12.973/14 e pela LC 160/17 — sem que fosse necessária a efetiva intenção do legislador outorgante em ver esses valores serem destinados à expansão do empreendimento.

### 5.3 POSICIONAMENTO DO STJ

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, tende a distinguir o crédito presumido de outros benefícios fiscais, reconhecendo que o primeiro não corresponde efetivamente à materialidade do Imposto sobre a Renda. Em contrapartida, no que diz respeito aos segundos, embora não recebam tratamento idêntico, podem ser equiparados às subvenções de investimento, desde que, entre outros requisitos específicos, seja constituída reserva de lucros. Dessa forma, esses benefícios podem ser excluídos das bases de cálculo dos tributos sobre a renda.

#### 5.3.1 Tributação dos Créditos Presumidos de ICMS

Ao se debruçar sobre o tema, no caso julgado pelo STJ no REsp 1.517.492/PR, discutiu-se a possibilidade de tributar IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS. Ocasão na qual o STJ consolidou entendimento de que tais créditos não devem ser tributados. Enquanto a Fazenda Nacional defendia a tributação desses incentivos fiscais como forma de custeio, argumentando que eles deveriam integrar o lucro operacional da empresa, a posição defendida pelo contribuinte era no sentido de que a tributação violaria a proibição constitucional de impostos entre diferentes entidades federativas sobre patrimônio, renda ou serviços.

Desse modo, a Ministra Regina Helena Costa, em seu voto vencedor, destacou que a Constituição permite aos entes federativos conceder benefícios fiscais para promover o desenvolvimento regional. Assim, tributar tais incentivos com impostos federais como o IRPJ e o CSLL anularia o propósito desses benefícios. Além disso, a decisão apontou que a União baseou sua exigência de tributação em normas infralegais, como consultas e pareceres, sem amparo em lei, reforçando a decisão contra a tributação desses benefícios.

Para além disso, segundo a Ministra asseverou que a tributação dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados, como proposta pela União, geraria efeitos negativos ao enfraquecer a autonomia tributária estadual, contrariando os princípios do federalismo e da subsidiariedade — por nós tratados junto ao pacto federativo.

Para a Ministra, esses incentivos, constitucionalmente autorizados aos Estados, têm como objetivo principal desonerar certos setores econômicos para promover o bem-estar social e estimular comportamentos específicos, visando alcançar metas extrafiscais, de modo que a imposição de tributos federais sobre tais benefícios, por outro lado, esvaziaria seu propósito, o que seria inconcebível em uma República Federativa como é o Brasil. Ademais, fora entendido que as receitas oriundas desses benefícios fiscais devem ser consideradas apenas entradas de caixa, não configurando renda ou lucro tributável, sendo, portanto, inadmissível a aplicação de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS.

Este entendimento solidificou o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS não estão sujeitos à tributação pelo IRPJ ou CSLL em função de sua materialidade, o que, de certa forma, incutiu aos contribuintes a ideia de que quaisquer espécies de benefícios fiscais de ICMS teriam o mesmo tratamento, a saber: independentemente de serem cumpridos os requisitos legais das normas federais, esses valores não correspondem à materialidade dos tributos sobre a renda.

### 5.3.2 Tributação das demais espécies de Benefícios Fiscais de ICMS

No julgamento do Tema 1182 relacionado aos Recursos Repetitivos, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, de forma unânime, que não é permitido incluir os benefícios fiscais do ICMS, concedidos pelos estados, na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Entretanto, essa exclusão só pode ser realizada se forem cumpridos os critérios estabelecidos no artigo 10 da LC 160/2017 e no artigo 30 da Lei 12.973/14, conforme interpretado pela 2ª Turma do STJ. Além disso, o ministro relator do caso destacou que não é necessário comprovar a concessão ou a implementação de um projeto econômico para que os benefícios fiscais sejam excluídos. No entanto, em uma fiscalização, pode-se requerer a prova de que os recursos provenientes do benefício fiscal foram empregados de maneira a assegurar a viabilidade do projeto econômico, sem serem usados para propósitos distintos. Ora, esse entendimento é basicamente o que fora sustentado desde sempre pelos contribuintes.

É dizer, cumpridos os requisitos da LC/160 e 12.973/14, não deve ser exigida a comprovação de que a concessão do benefício foi condicionada à implementação de projeto econômico. No julgamento, a 1ª Seção firmou a seguinte tese:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- 2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.**
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico. (g.p.)

Todavia, em que pese a parcial vitória dos contribuintes em relação ao entendimento da Receita Federal do Brasil, muitos deles não haviam constituído a reserva de lucros, principal requisito descumprido, pois confiavam piamente na desnecessidade de submissão às normativas federais. Essa “falsa segurança” é advinda justamente do julgado relativo ao crédito presumido de ICMS, que possui comportamento absolutamente distinto das demais espécies, razão pela qual não pôde ser estendido o mesmo entendimento às demais espécies.

Como fundamento, a nível de pacto federativo, que é o que aqui estamos estudando, o STJ baseou-se em uma diferenciação entre as espécies, que pode ser fixada em dois principais antagonismos (i) a diferença entre efetiva atribuição de crédito e mera desoneração e (ii) a renúncia de receita e o efeito de recuperação.

Dado que o julgamento ainda não transitou em julgado, esse entendimento pode ser alterado em sede de embargos de declaração, todavia, o prognóstico é de que uma mudança no entendimento seria bastante improvável.



## 6 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, podemos concluir que:

O conceito de renda está estabelecido na Constituição Federal e deve ser interpretado à luz do entendimento vigente na época de sua promulgação, em 1988, sendo necessário recorrermos ao Código Tributário Nacional, à luz os princípios constitucionais que o orientam, tais como a generalidade, a universalidade, a progressividade e a capacidade contributiva.

No que diz respeito à definição de renda, o Código Tributário Nacional incorpora tanto a teoria da renda-produto (inciso I) quanto a teoria da renda-acrécimo (inciso II). Nesse contexto, para efeitos de tributação do Imposto sobre a Renda, renda é compreendida como um aumento no patrimônio do contribuinte durante um determinado período, proveniente do trabalho, capital ou proventos de qualquer natureza.

Para que seja configurado o fato gerador do Imposto sobre a Renda, além do aumento patrimonial, é necessário que haja a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A disponibilidade jurídica é estabelecida por meio de atos ou negócios jurídicos regulados pelo ordenamento jurídico, resultando em um "direito líquido e certo", conforme o artigo 116, II, do CTN. Por outro lado, a disponibilidade econômica ocorre quando o fato social-econômico que originou a renda não está respaldado por qualquer título jurídico, conforme estipulado pelo artigo 116, I, do CTN.

O princípio da realização da renda estabelece que o Imposto sobre a Renda só é aplicável quando a renda é efetivamente realizada, ou seja, quando entra definitivamente no patrimônio do contribuinte sem impedimentos. Essa realização ocorre apenas quando há a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, evitando a tributação de rendas potenciais e garantindo a efetivação do princípio da capacidade contributiva.

Ao usufruir dos benefícios fiscais de ICMS, em verdade o contribuinte não está percebendo acrécimo patrimonial, não configurando renda para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL. O que se constata, de fato, é uma renúncia fiscal

dos Estados-membros no intuito de alavancar a economia regional, que não pode ser tributada sob pena de violação ao pacto federativo.

Ainda que se entenda que os benefícios fiscais de ICMS configuram renda auferida pelo contribuinte, esses valores representam uma renúncia dos Estados-membros à parte da arrecadação, cujo objetivo é facilitar a realização de uma série de interesses estratégicos para a unidade federativa, relacionados às prioridades e às necessidades coletivas locais, de modo que a perda de credibilidade e confiança no programa estatal proposto pelo governo local resulta em consequências prejudiciais no campo da segurança jurídica, que não podem ser subestimadas. Desse modo, não se pode outorgar à União o direito de tributar valores que, embora estejam de posse do contribuinte, tenham origem em uma renúncia fiscal outorgada pelo ente federativo com o estrito intuito de estimular determinados setores reputados estratégicos.

Finalmente, resta claro que a posição dos tribunais, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça, é no sentido de uma diferenciação entre o crédito presumido e os demais benefícios, considerando que o primeiro, de fato, não corresponde à materialidade do Imposto sobre a Renda e que, quanto aos segundos, em que pese não seja outorgado o mesmo tratamento, dentre outros requisitos específicos, desde que seja constituída reserva de lucros, eles poderão ser equiparados às subvenções de investimento, e, conseqüentemente, excluídos das bases de cálculo dos tributos sobre a renda.

## REFERÊNCIAS

- ABRANTES, Emmanuel Garcia. A Realização da Renda Da Pessoa Jurídica. São Paulo: IBDT, 2021.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- AMARO, Luciano da Silva. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributária: o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, n. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5. ed., 6. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Editora Malheiros/Juspodivm, 2021.
- ÁVILA, Humberto Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. Competências Tributárias. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BIFANO, Elidie Palma. Renda realizada e IFRS. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem à Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 27 dez. 2023.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários (em memória de Henry Tilbery). 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CHARNESKI, Heron. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs contabilidade fiscal no contexto da realização da renda. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem à Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2017.

DERZI, Misabel. Justiça Prospectiva no Imposto de Renda. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 5, p. 163-202, jan./jun. 2006.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm).

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 17 ago. 2023.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. v. 3. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FAJERSZTAJN, Bruno. Realização da renda nos planos de stock options. Uma análise na perspectiva dos beneficiários. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). Direito Tributário:

Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem à Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

LEMKE, Gisele. Delimitação constitucional do conceito de renda. 1997. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 1997.

LOPES, Roberto Salles. Conceito de Renda para Fins Tributários e IFRS. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do imposto de renda. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 207, 2012.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários (em memória de Henry Tilbery). 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributária: o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, n. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1986.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). São Paulo: IBDT, 2020. 1 v.

POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. II v.

ROCHA, Sérgio André. A tributação de lucros a tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo, 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

TILBERY, Henry. A tributação dos ganhos de capital das pessoas jurídicas: comentário ao Decreto-lei 1.598/1977. São Paulo: Editora Resenha Tributária/IBDT, 1978.

TILBERY, Henry. Arts. 43 a 45 (IR). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2006.

XAVIER, Alberto. Incorporação de Ações: Natureza Jurídica e Regime Tributário. In: CASTRO, Rodrigo Monteiro R. de; ARAGÃO, Leandro Santos de. Sociedade Anônima: 30 anos da Lei 6.404/76. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. Conceitos e Competências Tributárias. São Paulo: Dialética, 2005.