

IMPOSTO SOBRE A RENDA - ANÁLISE DA EVOLUÇÃO NO STF

*Luís Cesar Souza de Queiroz*¹

Sumário: 1. Considerações iniciais. 2. Questão preliminar e fundamental. 3. Principais julgamentos do Pleno do STF após a Constituição de 1988 relacionados ao conceito constitucional de renda. 3.1. RE 117887. 3.2. RE 172058. 3.3. RE 201465 e RE 201465 ED. 3.4. RE 388312. 3.5. ADI 2588. 3.6. RE 582525. 3.7. RE 208526. 3.8. RE 855091 e RE 855091 ED. 3.9. ADI 5583. 3.10. RE 1224696. 3.11. RE 1063187 e RE 1063187 ED. 3.12. ADI 5422 e ADI 5422-ED. 4. Síntese conclusiva da evolução do entendimento do STF. 5. Considerações finais.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O ano de 2022 é de especial relevância para o imposto sobre a renda, pois este imposto completará no dia 31 de dezembro 100 anos de existência no Brasil. Os primórdios de algo próximo ao atual imposto sobre a renda remonta ao Império, com o advento da Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843, que em seu artigo 23 previu um imposto progressivo sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos. Todavia, apenas com a Lei n.

1. Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Pós-Doutor em Filosofia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ. Procurador Regional da República.

4.625, de 31 de dezembro de 1922, que o imposto sobre a renda foi cobrado, de forma geral, das pessoas físicas e jurídicas. O artigo 31 desta lei assim dispôs: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.” A primeira previsão constitucional expressa ocorreu somente com a Constituição de 1934, que estabeleceu no artigo 6º que “Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: ... c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;”.

É interessante notar que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, presente no inciso III do art. 153 da Constituição de 1988, vem sendo utilizada pelas Constituições de 1934, 1937, 1946 e 1988. A expressão “rendas e proventos de qualquer natureza” foi usada apenas pela Constituição de 1967, o que foi alterado pela Emenda 1 de 1969, que voltou a usar aquela expressão tradicional. Neste trabalho far-se-á referência ao termo *renda* como sendo correspondente àquela expressão.

O objeto das reflexões aqui apresentadas é a identificação e análise do modo pelo qual o Supremo Tribunal Federal, em sua composição plena, tem se posicionado, desde o advento da Constituição de 1988, acerca de algo determinante e nuclear para esse imposto: se existe ou não um conceito constitucional de renda a informar a atividade legislativa infraconstitucional e, por consequência, a validade das normas infraconstitucionais. Serão analisados 12 julgados, nos quais esse tema foi objeto de consideração, debate, controvérsia e, até mesmo, expressa presença nas razões de decidir e na ementa de acórdãos.

2. QUESTÃO PRELIMINAR E FUNDAMENTAL

A questão fundamental, de natureza semântica, que precisa ser esclarecida é: o que significa falar em *conceito constitucional de renda*?

Ainda hoje, há quem vislumbre a conveniência de diferenciar *conceitos* de *tipos*. Esse tema foi objeto de acurado exame em outra oportunidade², pelo que, no momento, será feito um brevíssimo resumo das ideias centrais. Ao que parece, essa distinção tem suas raízes em concepções³ que reagiram à ideia de que o Direito poderia ser formulado com o uso de uma linguagem que veiculasse exclusivamente “conceitos”, que demandariam mera descrição e seriam determinados, fechados, rígidos, com significados claros e indúvidos. Tendo em conta essa acepção estreitíssima de conceito, defendeu-se que a linguagem do Direito também veicularia *tipo* (e *conceito indeterminado*), que diversamente dos “conceitos” (determinados) teria a característica de demandar valoração, ser aberto e flexível.

A premissa aqui adotada supera essa simples dicotomia entre “conceito” (determinado, claro fechado, rígido e que demanda mera descrição) e *tipo* (aberto, flexível e que demanda valoração).

Parte-se do entendimento de que os conceitos em geral⁴ (quicá todos) apresentam algum grau de indeterminação, a qual é intrínseca à atividade humana de compreensão-interpretção. O fenômeno da indeterminação relaciona-se à dificuldade humana de identificar e constituir o conceito de um objeto específico ou de o conceito de uma classe de objetos ou de decidir, com valoração e uso da razão, se o conceito de certo objeto corresponde ao conceito de certa classe de objetos⁵.

Não há possibilidade de se construir uma norma jurídica sequer que seja formada apenas com conceitos sem qualquer grau de indeterminação. Considera-se que todo conceito é

2. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias – contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: Ed. GZ, 2021, p. 100-109.

3. Por todos, Karl Larenz (*Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988, p. 300 e segs.).

4. Karl Engisch defende que os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito, mas que se deveria admitir como tais os conceitos numéricos, p. ex., 50 km (*Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1988, p. 208).

5. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias – contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: Ed. GZ, 2021, p. 96-97.

construído mediante interpretação. E interpretação significa a construção de sentido, com valoração e uso da razão, socio-culturalmente informada, que pode ser de um objeto linguístico ou não linguístico, a qual é realizada pelo intérprete e que decorre do ser do intérprete, conforme seus valores, pré-conceitos, conceitos e aspirações, que são afetados pela história efetual e pela tradição, as quais estão em permanente formação e transformação; trata-se da elaboração em formas das possibilidades projetadas na compreensão, eis que a interpretação é a forma explícita da compreensão, a explicitação do sentido compreendido, ainda que essa explicitação não seja externalizada e pertença exclusivamente ao ser do intérprete. A interpretação é uma atividade humana, que sempre envolve razão e valoração. O objeto que nos chega não é o objeto bruto, mas sempre o objeto interpretado⁶.

Mais um ponto precisa ser esclarecido. Não há que se confundir *conceito* com *definição*⁷. Conceito é a ideia, a noção de algo, construído mediante interpretação, o qual, em geral (quicá sempre), apresenta algum grau de indeterminação. Essa concepção, de que os conceitos apresentam diferentes graus de indeterminação parece guardar vantagens se comparada à binária e quase ingênua concepção que opõe o *conceito necessariamente determinado* ao *tipo* (ou *conceito indeterminado*).

O termo *definição* tem sido usado tanto para designar a operação mental em que se determina o âmbito de um conceito, bem como para designar o produto da enunciação ou exteriorização por meio de linguagem dessa operação mental (uso mais corrente). Nesse sentido, quando a Constituição utiliza a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, ela veicula um conceito, ainda que não apresente uma definição, ou seja, uma enunciação ou exteriorização por meio de linguagem dessa operação mental que determina o âmbito de um conceito.

6. Idem, p. 140-141. Essa noção de interpretação é especialmente informada pelas contribuições filosóficas de Martin Heidegger e Hans Gadamer.

7. Idem, ibidem, p. 8.

3. PRINCIPAIS JULGAMENTOS DO PLENO DO STF APÓS A CONSTITUIÇÃO DE 1988 RELACIONADOS AO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

O posicionamento dos Ministros do STF, desde o advento da Constituição de 1988, tem sido dissonante acerca da existência de um conceito constitucional de renda. O criterioso exame dos argumentos utilizados nos julgamentos realizados pelo Pleno do STF é fundamental para a construção coerente e consistente do sistema jurídico atinente ao imposto sobre a renda.

3.1 RE 117887

Em 11 de fevereiro de 1993, o STF concluiu o julgamento do RE 117887, que foi inicialmente distribuído ao Ministro Francisco Rezek em 27 de outubro de 1988, no qual se discutiu acerca da cobrança de imposto sobre a renda relativo a lucros distribuídos, criado pela Lei nº 4.506, de 30.11.1964, art. 38. O ponto central da discussão envolveu o debate sobre a compatibilidade dessa exação com o conceito de renda (“renda e proventos de qualquer natureza”) constitucionalmente previsto.

O relator, Ministro Carlos Velloso, que sucedeu ao Ministro Rezek, com esteio nas lições de Bulhões Pedreira e de Aliomar Baleeiro, assentou em seu voto que não é possível “existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”. Eis a ementa do acórdão:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei nº 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

II. Inconstitucionalidade do 4.506/64, que institui adicional de 7% de sobre lucros distribuídos.

III. - R.E. conhecido e provido. (g.n.)

A decisão foi unânime nos termos do voto do relator, o qual, importa reiterar, concebeu existir um conceito constitucional de renda a informar a validade de normas legais atinentes ao imposto sobre a renda.

3.2 RE 172058

Em 30 de outubro de 1995, o STF finalizou o julgamento do RE 172058, no qual foi objeto de debate a constitucionalidade do denominado imposto sobre lucro líquido (ILULI), nos termos do disposto no art. 35 da Lei n.º 7.713/88, que assim determinava: “O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.”

A Corte adotou curioso entendimento: identificou haver inconstitucionalidade, ao menos em parte, não por uma ofensa ao conceito constitucional de renda, mas pelo fato de entender que a lei ordinária ao dispor sobre a matéria teria avançado em campo reservado à lei complementar, *in casu*, o disposto no art. 43 do CTN, o que revelaria uma afronta ao estabelecido no art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição brasileira.

Insta refletir que não parece ter o art. 35 da Lei n.º 7.713/88 estabelecido a definição do fato gerador do imposto sobre a renda nos termos do art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, mas sim instituiu modalidade de incidência deste imposto, o que é próprio para uma lei ordinária fazer. Nesta linha, não tendo a Corte identificado uma afronta ao conceito constitucional de renda, eventual inconstitucionalidade identificada seria meramente reflexa, pois o disposto na lei ordinária – veiculadora de norma de conduta – teria extrapolado os limites do disposto no CTN – que tem status de lei complementar e que, nesse ponto, veicula norma de produção normativa ou de competência⁸, o que o STF não admite que

8. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Ed. GZ, 2020, p. 26.

seja objeto de recurso extraordinário. Isso parece restar mais evidenciado à medida que a discussão na Corte se concentrou na avaliação de a previsão contida no art. 35 estar ou não compatível com a exigência de “disponibilidade econômica ou jurídica”, tal como previsto no *caput* do art. 43 do CTN. Em conclusão, os Ministros assim acordaram: “decidindo a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei n. 7.713/88, declarar a inconstitucionalidade da alusão a “o acionista”, a constitucionalidade das expressões “o titular de empresa individual” e “o sócio cotista”, salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição.”

3.3 RE 201465 e RE 201465 ED

Em 2 de maio de 2002, o STF concluiu o julgamento do RE 201465, que tratou da constitucionalidade de disposição legal (Lei nº 8.200/91, art. 3º, I, com a redação dada pela Lei nº 8.682/93) que estabeleceu modificações na forma de realizar a correção monetária de demonstrações financeiras, com reflexos para o imposto sobre a renda. Apesar de a Corte não ter identificado inconstitucionalidade, algumas passagens relacionadas ao conceito constitucional de renda merecem destaque.

O Ministro Nelson Jobim, ao proferir seu voto, afirmou o seguinte:

Isso tudo demonstra que **o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei.**

Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta, denominada de “LUCRO REAL”.

Não tem nada de material ou essencialista.

É um conceito legal.

Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA, como quer o MINISTRO RELATOR ao afirmar que

desconsiderar-se, agride, ... , o conceito de renda.... , a inflação do período n (VOTO, fls. 08)

O conceito de RENDA, para efeitos tributários, é o legal. (g.n.)

Em linha semelhante, o Ministro Moreira Alves, assentou que:

Por outro lado, com relação à definição de “renda, o próprio conceito de “lucro real” é de natureza legal. A Constituição Federal prevê apenas “renda” e “proventos”, mas isso não impede que a lei, desde que não seja desarrazoada, possa examinar o conceito de “renda”. (g.n.)

Por sua vez, o Ministro Carlos Velloso, reiterou o posicionamento que adotara no julgamento do RE 117887 acerca da existência de um conceito de renda na Constituição e aduziu que a situação é a mesma sob a égide da Constituição de 1988:

Decidiu o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, no RE 117.887-SP, por mim relatado:

“Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Renda: conceito. Lei 4.506/64, art. 38; CF/46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 01/6–), art. 21, IV; CTN, art. 43.

I - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ~ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. CF, 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 01/69, art. 21, IV; CTN, art. 43.

II - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos.

III - RE conhecido e provido.” (RTJ 150/578).

No voto que proferi por ocasião do citado julgamento, asseverei que não seria “possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao C/PN, diante do que dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal.” (RTJ 150/585).

O que acima foi dito tem íntegra procedência diante da CF/88, art. 153, III e, especialmente, do que dispõe o art. 43, CTN, lei complementar que estabelece o fato gerador do imposto por força do que dispõe o art. 146, III, a, da Constituição. (g.n.)

Nessa linha de entendimento, o Ministro Sepúlveda Perence demonstrou a necessidade de se considerar que existe um conceito constitucional de renda e lembrou importante passagem de voto proferido pelo Ministro Luiz Gallotti no julgamento do RE 71758 em 1972:

O voto do eminente Ministro Nelson Jobim, como sempre muito esclarecedor da complicada mecânica financeira do problema, peca, no entanto, com todas as vênias, quando **S. Exa., enfática, literal e repetidamente, reduz a discussão em torno do conceito de renda a uma pura questão de lei ordinária.** Lembra-me o voto do velho Ministro Luiz Gallotti, dizendo, com elegância ímpar, o que muitos têm dito: o dia em que for dado chamar de renda o que renda não é, de propriedade imóvel o que não o é, e assim por diante, estará dinamitada toda a rígida discriminação de competências tribulárias, que é o próprio âmago do federalismo tributário brasileiro, o qual, nesse campo, é de discriminação exaustiva de competências exclusivas e, portanto, necessariamente postula um conceito determinado dos campos de incidência possível da lei instituidora de cada tributo nele previsto. **Não se pode, é claro, reclamar da Constituição uma exaustão da regulação da incidência de cada tributo, mas há um mínimo inafastável, sob pena - repito de dinamitação de todo o sistema constitucional de discriminação de competências tributárias.** (g.n.)

O Ministro Marco Aurélio advertiu acerca da presença de um ângulo constitucional do imposto em questão (no caso, o imposto sobre a renda), cujo conceito de renda não pode ser ignorado mesmo por um leigo:

O enfoque é incontestável, sob o ângulo da natureza constitucional do imposto em questão. **Ele o é, como previsto no inciso III do artigo 153 da Carta Política da República, sobre “renda e proventos de qualquer natureza”.** Ora, desconsiderar-se, relativamente às demonstrações financeiras levantadas, a inflação do período **agri-**de, aos olhos até mesmo do leigo, o conceito de renda. (g.n.)

Em outra passagem, o Ministro Marco Aurélio complementou seu raciocínio ao travar elucidativo diálogo como o ministro Moreira Alves:

O SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES - Surge, então, o problema de saber se o conceito de renda pode ser detalhado pela lei.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (PRESIDENTE E RELATOR) - Mas não se pode fugir inteiramente à ordem natural das coisas. Trata-se, até pela nomenclatura do tributo, da definição do que entendido como renda, para impedir que a base de incidência seja diversa da revelada constitucionalmente. (g.n.)

Esse julgamento bem revela a existência de uma divisão na Suprema Corte no que tange à existência ou não de um conceito constitucional de renda.

Adverte-se que em 6 de março de 2020, o STF concluiu o julgamento dos embargos de declaração interpostos pela empresa e os desproveu, por considerar que não houve omissão.

3.4 RE 388312

Em 1º de agosto de 2011, o STF debateu acerca da constitucionalidade da Lei n.º 9.250/95 ante a não correção da tabela do imposto sobre a renda, apesar da identificação de elevada inflação, o que poderia evidenciar afronta aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco. Prevaleceu na Corte o entendimento de que não caberia ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto sobre a renda. Apesar desse entendimento, a Suprema Corte reconheceu a relevância do tema e destacou alguns relevantes pontos relacionados ao conceito constitucional de renda.

O Ministro Marco Aurélio, relator, destacou que “A partir do texto constitucional, impõe-se, tal como proclamado pelo Código Tributário Nacional, no campo pedagógico, contar-se com disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento”, e que “simples reposição do poder aquisitivo da moeda não se confunde com acréscimo”.

A Ministra, redatora do acórdão, não olvidou a importância do mínimo existencial na conformação do que pode ser tributado por meio do imposto sobre a renda, ao afirmar que “os efeitos da natural perda de valor da moeda frente à inflação apurada em

período de estabilidade econômica não parecem comprometer o direito a uma existência digna dos contribuintes”.

A Ministra Ellen Gracie de igual modo não se descuroou da necessidade de ter que respeitar o conceito constitucional de renda, à medida que afirmou que “os rendimentos da pessoa física que se enquadram, sim, no conceito de renda.” E sobrelevou a importância desse conceito constitucional quando esclareceu que “O processo inflacionário, pois, não fez com que o objeto material da tributação desbordasse do seu arquétipo constitucional. Aliás, tampouco foi alegada qualquer violação ao art. 153, III, da CF.”

Importa, ainda, observar que o Ministro Luiz Fux enfrentou o argumento de ofensa ao não confisco, relevante princípio conformador do que constitucionalmente pode ser objeto de tributação a título de renda.

3.5 ADI 2588

O STF, em julgamento concluído em 10/04/2013, decidiu o tema referente à tributação por meio do imposto sobre a renda dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior.

A Ministra Ellen Gracie, proferiu o primeiro voto em 5 de fevereiro de 2003. Enfrentou o tema atinente ao conceito de renda a partir da premissa de que o inciso III do art. 153 da Constituição confere competência à União para instituir o imposto sobre a renda, que o inciso III do art. 146 da Constituição prescreve que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial, quanto à definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na própria Constituição e que o CTN cumpriu esse papel com o disposto no art. 43. Em função disso, a Ministra não construiu um conceito constitucional de renda, mas apenas apreciou a matéria em função da relação entre o disposto no CTN e art. 74 da MP n° 2.158-35/2001.

Em voto proferido em 09/12/2004, o Ministro Nelson Jobim reiterou o posicionamento que adotara no julgamento do RE 201.465 e afirmou o seguinte:

Vê-se, desde logo, que **o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei**, que adota a técnica da enumeração taxativa.

Algumas parcelas que, na contabilidade empresarial, são consideradas despesas, não são assim consideradas no BALANÇO FISCAL.

É o caso já exemplificado dos brindes e das despesas de alimentação dos sócios.

Insisto.

Isso tudo demonstra que **o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei**.

Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de “LUCRO REAL” ou “RENDA”.

Não tem nada de material ou essencialista.

É um conceito legal.

Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA.

O conceito de RENDA, para efeitos tributários, é o legal. (g.n.)

Ao que parece, o Ministro Nelson Jobim não adotou o que se denomina de *Teoria Legalista* sobre o conceito de renda, ao menos em sua versão mais extremada, segundo a qual renda é o aquilo que o legislador (infraconstitucional) determinar que seja. Ao aludir, neste mesmo voto, ao fenômeno da ambiguidade por polissemia por mim desenvolvido no livro *Imposto sobre a renda*⁹, o Ministro assim se manifestou:

9. A referência feita pelo Ministro na nota nº 65 foi relativa à edição de 2003: “65. ver QUEIROZ, Luís Cesar de Souza de. *IMPOSTO SOBRE A RENDA*, p. 212, Ed. Forense, 2003.”. Essa passagem está contida na página 184 da edição de 2020. Observo que a existência de ambiguidade por polissemia do termo “renda” não afasta a conclusão de que há um conceito constitucional de renda como base tributável, como demonstrei oportunamente (p. 175-207).

A doutrina adverte para a **polissemia constitucional do conceito**.

A CF, redação de 1988, se utiliza 17 vezes da expressão renda, em 06 diferentes sentidos (65):

- a) “receita pública auferida, arrecadada, de natureza tributária ou não” (arts 30, III, e 48, I);
- b) “renda regional” (arts. 43, § 2o, IV; e 192, VII) ;
- c) “poder aquisitivo de certa pessoa” (art. 201,11);
- d) “remuneração de títulos públicos” (art. 151, II);
- e) “base tributável” (arts. 153, III; 157, I; 158, I; 159, I; 159, § 1º);
- f) “somatório de remuneração e ganhos de rendimentos” (arts. 150, VI, a, c, § 2º, § 3º, § 4º; 153, § 2º, II).

O que aqui nos interessa é o **conceito de renda como base tributável**.

Basta, para o caso, constatar que **a expressão RENDA, ao fim e ao cabo, designa o ACRÉSCIMO DE VALOR PATRIMONIAL e não FLUXO DE RENDA.** (g.n.)

Essas passagens do voto do Ministro Nelson Jobim deixam ao menos uma razoável dúvida acerca do seu real entendimento. Não há como afirmar se ele é partidário da *teoria legalista de renda* (segundo a qual o legislador infraconstitucional pode tudo, sendo vazia de sentido a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” utilizada pela Constituição), ou se é partidário da *teoria da renda-acrécimo* (segundo a qual o conceito de renda, presente na Constituição independentemente de qualquer disposição infraconstitucional, significa acréscimo patrimonial ou acréscimo de valor patrimonial, mesmo que não haja qualquer fluxo de riqueza).¹⁰

O Ministro Marco Aurélio, em 28 de setembro de 2006, apresentou seu voto. Observou o Ministro que, na inicial, é apontado que o STF já estabelecera um conceito constitucional

10. A exposição sobre as Teorias Mundiais sobre o conceito de renda foi objeto de longo exame em outra oportunidade (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de Queiroz. *Imposto sobre a renda – requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Ed. GZ, 2020, p. 107 e segs.).

de renda, o que se deu no julgamento do RE 117887, que teve como relator o Ministro Carlos Velloso. Sobre a afronta ao inciso III do artigo 153 da Constituição, lembrou o Ministro que a matéria discutida nesta ADI se assemelha à que foi objeto de decisão no RE 172058.

O Ministro insistiu na necessidade de se respeitar o conceito constitucional de renda, o qual pressupõe a “[...] integração de riqueza, na forma de renda e de proventos de qualquer natureza, ao patrimônio do contribuinte.”, razão pela qual “[...] o Código Tributário Nacional, a legislação, nas diversas graduações, a doutrina e a jurisprudência consagraram, para dizer-se da incidência do citado imposto, a disponibilidade econômica ou jurídica.” O Ministro, mais uma vez, chamou a atenção para o respeito que se deve ter ao conceito constitucional de renda, quando assevera que “[...] há de se interpretar a lei à luz do texto constitucional e este é categórico na tipologia do tributo, ao revelá-lo sobre a renda.” Aduziu que, o legislador ordinário, ao dispor sobre a tributação a partir da simples apuração do lucro pela empresa estrangeira, sem que haja disponibilidade por parte da empresa brasileira,

“[...] discrepa, a mais não poder, do figurino constitucional do imposto sobre a renda, do artigo 43 do Código Tributário Nacional, conferida interpretação conforme a Constituição, bem como do que até aqui foi proclamado, de forma clara, precisa e norteadora, pelo Supremo.”

O Ministro trouxe, novamente, à colação, a decisão unânime do STF no julgamento do RE 117887, segundo a qual o conceito de renda “[...] implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.”

O Ministro Sepúlveda Pertence também votou em 28 de setembro de 2006. Declarou que, salvo na parte relativa à existência de inconstitucionalidade formal, seu voto coincide com o do Ministro Marco Aurélio. Sobre o ponto relativo ao conceito constitucional de renda, alertou o Ministro Pertence

que não é possível atribuir “[...] ao legislador tributário ampla liberdade para redefinir os conceitos de que se vale a própria Constituição para a discriminação constitucional das competências tributárias.”

Destacou que, ao se realizar a interpretação com o propósito de estabelecer a definição das hipóteses tributárias, é preciso não ir além dos limites constitucionalmente previstos, sob pena de descaracterizar o sistema de atribuição de competência tributária fixado pela Constituição. Nas palavras do Ministro:

É preciso, assim, usar dos meios hermenêuticos possíveis para manter-se fiel àquele círculo concêntrico maior na progressiva definição das hipóteses de incidência de cada tributo, que é o da incidência possível que a própria Constituição há de gizar - e cabe-nos extrair dela aquele sentido máximo do círculo de incidência -, sob pena, repito, de descaracterizar toda a distribuição de competências tributárias.

Não posso ver, na referência a um imposto sobre a renda, a possibilidade de fazê-lo incidir sobre o que renda não é, ainda que seja a partir de uma ficção de desconsideração da personalidade jurídica [...].

Ainda chamou especial atenção para a necessidade de se respeitar os precedentes da Suprema Corte (RE 172058, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, e RE 117866, relatado pelo Ministro Carlos Velloso), pelos quais restara afastada a possibilidade de se tributar a mera expectativa de renda.

O Ministro Ricardo Lewandowski iniciou seu voto em 25 de outubro de 2007. Após dar destaque ao que decidira o Pleno do STF no julgamento do RE 172058, assentou que neste julgamento foi decidido “[...] que o momento de apuração do lucro na data do balanço não corresponde à sua disponibilidade jurídica ou econômica.”

Sobre o respeito que se deve conferir ao que dispõe a Constituição Brasileira, sublinhou que, em seu art. 153, III, foi conferida competência para que a União instituisse o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e, por força do art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, cabe

à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, sobre a definição do fato gerador de imposto, pelo que

[...] não há como deixar de concluir, *data venia*, que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 invadiu matéria constitucionalmente reservada à lei complementar. Isso porque criou, mediante lei ordinária, novo fato gerador, equiparando, por meio de uma ficção jurídica, o momento de disponibilização dos lucros ao de sua apuração.

Concluiu por excluir do alcance do imposto sobre a renda qualquer entendimento que resulte na desconsideração da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda para os fins de incidência do imposto correspondente.

O Ministro Ayres Britto iniciou seu voto em 17 de agosto de 2011, quando alertou que a “[...] a lei ordinária não é inteiramente livre no seu mister de estabelecer ‘as condições e o momento’ em que ocorre a disponibilidade de renda obtida no exterior.”

O Ministro também adotou o argumento concernente ao método de equivalência patrimonial (MEP) e considerou que restou evidenciada a existência de acréscimo patrimonial por parte da empresa brasileira, pois à medida que lucros são auferidos por suas controladas ou coligadas no exterior, os mesmos repercutem positivamente na empresa brasileira. O Ministro Ayres Britto apesar de entender que “não há incompatibilidade entre o caput do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e o inciso III do art. 153 da Constituição Federal”, chamou a atenção para a necessidade de se respeitar certos limites, a fim de que não se tribute a título de imposto sobre a renda aquilo que não represente **lucro**. Nas palavras do Ministro:

Tenho, pois, que não há incompatibilidade entre o caput do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, nem com a alínea “c” do inciso I do art. 195 do mesmo Texto Magno. Todavia, para além da necessidade de não tributar resultados que não signifiquem propriamente lucro (a variação cambial positiva, por exemplo), chamo a atenção para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação.

O Ministro Cezar Peluso, que também votou no dia 17 de agosto de 2011, apresentou um importante esclarecimento acerca do papel da Constituição, da lei complementar e da lei ordinária em matéria tributária, ao destacar que o tema atinente à competência tributária, mais especificamente, à definição do fato gerador da norma de imposto, não é tratado exclusivamente pelo legislador complementar, mas sim diretamente pela Constituição:

Tenho que não compete exclusivamente à lei complementar definir o fato gerador de todos os tributos previstos na Constituição Federal. A competência para definição do fato gerador (regra-matriz ou hipótese de incidência) e conseqüentemente para estipulação do sentido e alcance da norma tributária, decorre diretamente do texto constitucional.

A argumentação apresentada pelo Ministro Peluso tomou como referência a existência ou não de acréscimo patrimonial, que, nesse sentido, é concebido como o elemento central do conceito de renda na Constituição. Desse modo, concebeu que, nos casos em que, por força da aplicação do método de equivalência patrimonial (MEP), for atestado contabilmente acréscimo patrimonial da empresa brasileira relativo a investimento no exterior, é constitucional a tributação pelo imposto sobre a renda.

O Ministro Joaquim Barbosa apresentou seu voto em 3 de abril de 2013. O Ministro fez uma relevante afirmação para fins da compreensão da existência de um conceito constitucional de renda:

A utilidade do MEP à avaliação do quadro patrimonial da empresa é insuficiente para afastar o requisito constitucional da disponibilidade jurídica da renda proveniente da participação de lucros cuja expectativa é de futura distribuição.

Lembro que a Constituição permite a instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III da Constituição), não sobre a **perspectiva de renda**, nem sobre a **probabilidade** de acréscimo patrimonial.

Para o Ministro Barbosa, por força da Constituição, o imposto sobre a renda “[...] somente pode incidir sobre a renda distribuída, [...] sem que seja imprescindível o efetivo pagamento.” Ressaltou que se a mera possibilidade de distribuição dos lucros decorrente do poder de administrar fosse suficiente, ter-se-ia que aceitar a tributação pelo IPVA daquele que tem patrimônio suficiente para adquirir um veículo, mas que optou pela simples locação.

3.6 RE 582525

O STF, em julgamento concluído em 9 de maio de 2013, decidiu ser constitucional o art. 1º e parágrafo único da Lei nº 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ.

O Ministro Joaquim Barbosa, relator, manifestou-se de modo interessante acerca da existência do conceito constitucional de renda.

Preliminarmente, o Ministro ressaltou a importância de se construir um conceito constitucional de renda, à medida que afirmou que o exame do “alcance semântico dos vocábulos empregados pela Constituição, para examinar se a legislação infraconstitucional que instituiu tributos se adequava ou não aos parâmetros postos pela competência tributária” possui caráter constitucional. Reiterou essa ideia quando declarou que “Em mais de uma ocasião a Corte afirmou que a estipulação dos conceitos em matéria tributária não está à livre disposição do legislador infraconstitucional.”

Enfrentou o tema da existência de um conceito constitucional de renda da seguinte forma: (a) a Constituição não estipula expressamente um conceito para renda ou para proventos; (b) “não há um conceito ontológico para renda, de dimensões absolutas, caráter imutável e existente independentemente da linguagem, que possa ser violado pelo legislador complementar ou pelo legislador ordinário, dado que se está

diante de um objeto cultural”; (c) “nos quadrantes do sistema constitucional tributário, o conceito de renda somente pode ser estipulado a partir de uma série de influxos provenientes do sistema jurídico, como a proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito mantém acoplamentos, como o sistema econômico e o contábil”.

A impressão que o Ministro refutou a existência de um conceito constitucional de renda é afastada quando ele assentou que quatro aspectos são suficientes para tanto: “creio ser suficiente considerar quatro aspectos para a definição da base de cálculo possível do imposto sobre a renda: (i) acréscimo patrimonial resultante do cômputo de certos (ii) ingressos e de certas (iii) saídas, ao longo de um dado (iv) período de tempo.” Curiosamente (ou não), esses são os elementos centrais que a doutrina aponta como integrantes do conceito constitucional de renda.

Neste julgamento, o Ministro Dias Toffoli, aludiu à posição defendida pelo Ministro Nelson Jobim no RE 201465 de que “a Constituição não estipula expressamente um conceito para ‘renda’” e que “Não há um conceito ontológico para renda, de dimensões absolutas”. Como se verá adiante, o Ministro parece ter mudado seu entendimento em decisões mais recentes.

3.7 RE 208526

O STF, em julgamento concluído em 20 de novembro de 2013, decidiu ser inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da Lei nº 7.799/89, à medida que ao desconsiderar a inflação, resultou na incidência do imposto de renda sobre lucro fictício.

O Ministro Marco Aurélio, ao proferir seu voto em 1º de fevereiro de 2001, considerou que a previsão legal para corrigir saldos existentes em 31 de janeiro de 1989, ocorreu “em descompasso com a própria base de cálculo do imposto que decorre da nomenclatura constitucional – Imposto sobre

Renda e Proventos de Qualquer Natureza – não se mostrando o legislador ordinário sensível quer ao mandamento constitucional – às balizas fechadas do próprio tributo, como previsto na Carta da República –, quer ao caráter pedagógico do artigo 44 do Código Tributário Nacional.” Atesta-se que o Ministro enfatizou a índole constitucional do conceito de renda como base de cálculo desse imposto.

O Ministro Cezar Peluso, ao proferir seu voto-vista em 20 de junho de 2012, aprofundou o exame do tema relativo ao conceito constitucional de renda. O Ministro, no item I de seu voto, intitulado “**A Noção de Renda na Constituição**”, fez referência aos debates acerca da existência de um conceito constitucional de renda e às teorias mundiais acerca do conceito de renda:

Embora a existência de um “conceito constitucional de renda” seja deveras controversa, divergindo, a respeito das notas que o caracterizariam, teorias de renda-produto, de renda-acrécimo e concepções legalistas de renda,⁴ estou em que nenhuma delas merecerá crédito, se não reverenciar idéia de que

“as palavras são utilizadas na Constituição com o fim de transmitir uma **mensagem com sentido**, com o propósito de designar algum conceito, mesmo sendo um **conceito** do tipo indeterminado⁵ (...). Contudo, se existe um conceito, há **características definitórias** que informam seus **limites**, que permite identificá-lo e diferenciá-lo de outros conceitos.”⁶

Parece-me indiscutível, portanto, que os sentidos licitamente atribuíveis à expressão “renda” são limitados,⁷ não podendo transpor aquilo que se denomina o “conteúdo semântico mínimo”,⁸ cuja ideia norteou, aliás, o julgamento do RE 346.084-PR, a respeito da ampliação da base de cálculo da COFINS mediante manipulação do conceito de faturamento.¹¹

11. As notas 4 a 8 feitas pelo Ministro possuem o seguinte teor:

Nota 4: “**V. BELSUNCE, HORÁCIO**, *El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Ed. Depalmas, 1967, passim.”

Nota 5: A respeito, bem adverte **LUÍS EDUARDO SCHOUERI**, inspirado na lição do **Min. EROS GRAU**, que “a indeterminação, neste sentido, não é do conceito, mas dos termos que o expressam, sendo mais adequada, daí, a referência a ‘termos indeterminados’”. (Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 249).”

Afirmou o Ministro Cezar Peluso que a construção da noção jurídica completa de renda não é feita exclusivamente com base na Constituição, pois esta “supõe a existência de normas inferiores que se aproximem, em grau crescente de concreção, dos fatos jurídicos tributários.” Assentou que o “essencial é notar que a Constituição traz demarcação rígida dos contornos do tributo”. Esclareceu, ainda, que “é essencial, porque, se exorbitar dos contornos estabelecidos pela competência, ou incidir nas proibições veiculadas por normas constitucionais de limitação ao poder de tributar, a regra será inconstitucional.” Anotou o Ministro que mesmo aqueles que defendem competir à norma infraconstitucional a conceituação de renda “não deixam de reconhecer a existência de claros limites constitucionais que a condicionam”.

O Ministro apresentou mais uma importante assertiva acerca da necessidade de considerar que há um conceito, uma noção constitucional de renda:

Afirmar que a noção substancial de renda está na Constituição pressupõe, é óbvio, possibilidade de apreendê-la sem necessidade de remissões a conceitos veiculados por diplomas normativos de hierarquia inferior, como o CTN ou outras normas infraconstitucionais, pois doutro modo se entraria a interpretar a Constituição

Nota 6: “**QUEIROZ, LUÍS CESAR DE SOUZA**. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. Grifos nossos.”

Nota 7: “**MACHADO, HUGO DE BRITO** entende que “renda e proventos de qualquer natureza é expressão que limita o âmbito de incidência do imposto federal. A não ser assim, ter-se-ia de ler a norma constitucional como se esta atribuísse competência à União para instituir e cobrar imposto sobre qualquer fato, a critério do legislador... E isto evidentemente não está escrito na norma constitucional. (...) Considerando que a Constituição Federal descreve, ao fazer a partilha das competências tributárias, o âmbito de cada imposto, a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência tributária não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição”. (A supremacia constitucional e o imposto de renda. In: *Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários* (MARTINS, IVES GANDRA, coord.) São Paulo: Atlas, 1996, pp. 44-44).”

Nota 8: “Terminologia empregada, v.g., por **ROQUE CARRAZZA** (*Imposto sobre a renda*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34.)” (todos os grifos no original)

à luz de normas subalternas. **Daí, devemos ser capazes de extrair à Constituição o substrato da noção de renda que gozará da proteção e guarda do Supremo Tribunal Federal.** (g.n.)

O Ministro Peluso esclareceu que se estava diante de uma situação em que era preciso declarar a inconstitucionalidade de lei “em razão do extravasamento dos marcos encravados no texto constitucional”.

No início do item II de seu voto (“Correção monetária insuficiente e desvirtuamento da noção de renda”), o Ministro reproduziu elucidativa lição de Bulhões Pedreira acerca da necessidade de o legislador infraconstitucional respeitar o conceito constitucional de renda:

A lei, na preciosa lição dada por BULHÕES PEDREIRA, não pode eleger qualquer evento ou base imponível, a seu talento, devendo guardar respeito incondicional ao “conceito de ‘renda e proventos de qualquer natureza’ constante na Constituição: as definições adotadas pela lei ordinária devem ser construídas e interpretadas tendo em vista a discriminação constitucional de competências tributárias, e estão sujeitas ao teste de constitucionalidade em função da sua compatibilidade com essa discriminação.”²⁰ (g.n.)

O Ministro ainda assentou que nenhuma lei, mesmo a instituidora do tributo, pode ultrapassar as “fronteiras da regra-matriz posta pela Constituição”, com o que se alinhou à lição de Ricardo Lobo Torres;

Como afirma RICARDO LOBO TORRES, “o que se não puder definir como renda, dentro do conceito lato que a entende como acréscimo do patrimônio em determinado lapso de tempo, não poderá constituir fato gerador do tributo, ainda que o eleja o legislador.”²¹.¹³

12. O teor da nota 20 é o seguinte: “*Imposto de renda*. Rio de Janeiro: JUSTEC, 1971, item 2.10. Grifos nossos.”

13. O teor da nota 21 é o seguinte: “*Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 267.”

A Ministra Rosa Weber, em voto proferido em 20 de novembro de 2013, após destacar “a beleza do voto” do Ministro Cezar Peluso, também perfilhou o entendimento de que existe um conceito constitucional de renda:

Embora o legislador tributário tenha a liberdade conformadora, no tocante justamente à base de cálculo do imposto de renda e ao tratamento dos efeitos inflacionários, à falta, na Constituição da República, justamente de um conceito preciso, fechado, do que seja renda. **Entendo, também, que esse legislador tributário há de observar – conforme bem destacou agora o Ministro Cezar Peluso - o núcleo semântico mínimo da Carta Constitucional, com relação ao qual, na verdade, não há, na doutrina e na jurisprudência desta Corte, maiores divergências no sentido de que sempre traduz um ganho, lucro, acréscimo patrimonial.** E esse conteúdo, esse núcleo semântico mínimo, a meu juízo, limita o poder discricionário do legislador, que fica submetido, no mínimo, a um juízo de proporcionalidade, a um juízo de razoabilidade. (g.n.)

Por outro lado, o Ministro Dias Toffoli, no dia 20 de novembro de 2013, mais uma vez, adotou o mesmo entendimento defendido pelo Ministro Nelson Jobim no RE 201465:

No seu voto, o Ministro Nelson Jobim já destacava que “[n]ão há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA”, e que a pretensão de que a “inflação efetiva deva ser, em qualquer hipótese e mesmo sem permissão legal, objeto de dedução para apuração do LUCRO REAL” importaria em trabalhar com um “conceito ontológico de LUCRO REAL - algo que está no mundo, independente de regra legal”.

Na sua linha de argumentação, que a mim parece ser a mais acertada, o acórdão recorrido teria partido da **premissa equivocada de que um “conceito que estaria contido na expressão RENDA, do inciso III do art. 153 da Constituição,** seria o de ‘RENDA REAL. **Tal como para o Ministro Jobim, para mim, inexistente uma indexação constitucional.** (g.n.)

O Ministro Luiz Fux, também no dia 20 de novembro de 2013, ao aludir a julgamento no STJ, votou no sentido de que não há um conceito constitucional de renda no art. 153, inciso III, da Constituição. Em suas palavras:

E, naquela oportunidade, nós assentamos, e ainda não conseguimos nos despir dessa convicção, de que **não há, no art. 153, inciso III, da Constituição Federal, um conceito constitucional de renda** do qual decorra a necessidade de correção monetária dos balanços patrimoniais. (g.n.)

Como se nota, trata-se de mais um julgamento em que se verifica um dissenso por parte dos Ministros acerca da existência de um conceito constitucional de renda.

3.8 RE 855091 e RE 855091 ED

Em julgamento concluído em 15 de março de 2021, em sessão virtual, o STF assentou a tese de que “Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”.

O Ministro Dias Toffoli, relator do feito, parece ter alterado o posicionamento que adotara no julgamento do RE 582525 (maio de 2013) e no do RE 208526 (novembro de 2013) e se distanciado da corrente que afirma que não há conceito constitucional de renda.

Neste julgamento, o Ministro reconheceu e adotou um conceito de renda construído a partir do que dispõe a Constituição brasileira. Assim asseverou:

Nos termos do art. 153, III, da Constituição compete à União instituir **imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR)**. A **doutrina especializada e a jurisprudência da Corte**, no que tange à interpretação do dispositivo, têm firme orientação de **que a materialidade do tributo está relacionada à existência de acréscimo patrimonial**, aspecto ligado às **ideias de renda e de proventos de qualquer natureza**, bem como ao **princípio da capacidade contributiva**. (g.n.)

O Ministro Toffoli não mais se referiu à posição antes defendida pelo Ministro Nelson Jobim, mas transcreveu a posição adotada pelo STF no julgamento do RE 117887 (antes citado), que expressamente apontou para um conceito de renda adotado pela Constituição.

Não houve qualquer voto discordante no tocante à existência de um conceito constitucional de renda.

Os embargos de declaração interpostos pela União e pelo Município de São Paulo foram rejeitados, ante a ausência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material no acórdão embargado.

3.9 ADI 5583

Em julgamento concluído em 17 de maio de 2021, em sessão virtual, o STF assentou a tese de que “Na apuração do imposto sobre a renda de pessoa física, a pessoa com deficiência que supere o limite etário e seja capacitada para o trabalho pode ser considerada como dependente quando a sua remuneração não exceder as deduções autorizadas por lei”.

O Ministro Roberto Barroso, redator do acórdão, conferiu destaque para a existência de um conceito constitucional de renda, que no caso teria sido violado:

Nesse ponto, não sendo possível à pessoa com deficiência deduzir boa parte de suas despesas médicas da base de cálculo do imposto sobre a renda, **há uma clara afronta ao conceito constitucional de renda** e ao princípio da capacidade contributiva (arts. 153, II (*rectius*: III), e 145, § 1º, da CF/1988). (g.n.)

A ementa deste acórdão, em seu item 6, evidencia a posição da Corte no sentido da existência de um conceito constitucional de renda:

6. Violação do conceito constitucional de renda e da capacidade contributiva (arts. 153, III, e 145, § 1º, da CF/1988). Ao adotar como critério para a perda da dependência a capacidade para o trabalho, a norma questionada presume o que normalmente acontece: o então dependente passa a arcar com as suas próprias despesas, sem mais representar um ônus financeiro para os seus genitores ou responsáveis. Todavia, não é o que ocorre, como regra, com aqueles que possuem alguém com deficiência, sobretudo grave, na família. Nesse caso, justifica-se a diminuição da base de cálculo do imposto, para que não incida sobre valores que **não representam verdadeiro acréscimo patrimonial**. (g.n.)

Adverte-se que não houve qualquer voto contrário ao entendimento de que existe um conceito constitucional de renda.

3.10 RE 1224696

Em 8 de junho de 2021, em sessão virtual, foi concluído o julgamento do recurso extraordinário que tratou da incidência de imposto sobre a renda em caso de resultado financeiro obtido nos contratos de swap para fins de hedge. Nessa oportunidade, em decisão unânime, foi desprovido o recurso e fixada a seguinte tese; “É constitucional o artigo 5º da Lei nº 9.779/1999, no que autorizada a cobrança de Imposto de Renda sobre resultados financeiros verificados na liquidação de contratos de swap para fins de hedge”.

O Ministro Marco Aurélio, relator, parece ter mantido sua concepção no sentido da existência de um conceito de renda na Constituição, à medida que, ao responder a questão, que ele próprio formulara, de haver ou não “materialidade a respaldar o recolhimento do Imposto de Renda”, assim asseverou: “A resposta é afirmativa, **observado o figurino constitucional – artigo 153, inciso III, da Constituição Federal**” (g.n.).

3.11 RE 1063187 e RE 1063187 ED

O STF, em julgamento concluído em 27 de setembro de 2021, em sessão virtual, assentou a tese de que “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”.

O Ministro Dias Toffoli, relator do feito, voltou a adotar o novo posicionamento que defendera no julgamento do RE 855091 (março de 2021), confirmando seu distanciamento da corrente que afirma que não há conceito constitucional de renda. O Ministro reiterou os argumentos que expusera no julgamento de março e, no tópico intitulado “DA MATERIALIDADE DO IRPJ E DA CSLL”, repetiu a mesma passagem antes transcrita (item 3.8), quando se tratou do RE 855091, a

qual revela a assunção da tese de que há um conceito constitucional de renda.

A Suprema Corte, ao decidir os embargos de declaração, esclareceu que “a decisão embargada se aplica apenas nas hipóteses em que há o acréscimo de juros moratórios mediante a taxa Selic em questão na repetição de indébito tributário (inclusive na realizada por meio de compensação), seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial”, além disso, modulou os efeitos da decisão e decidiu que ela produziria efeitos *ex nunc* a partir de 30/9/21 (data da publicação da ata de julgamento do mérito), tendo ressaltado as ações que foram ajuizadas até 17/9/21 (data do início do julgamento do mérito), bem como os fatos geradores anteriores à 30/9/21 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL a que se refere a tese de repercussão geral.

Sublinha-se que não houve qualquer reparo quanto ao entendimento de que existe um conceito constitucional de renda.

3.12 ADI 5422 e ADI 5422-ED

Em julgamento concluído em 6 de junho de 2022, o STF, em sessão virtual, decidiu dar “interpretação conforme à Constituição Federal para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias”.

O Ministro Dias Toffoli, relator do feito, no tópico intitulado “DO MÉRITO. AUSÊNCIA DE RECEBIMENTO DE RENDA OU DE PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA POR PARTE DO CREDOR DA PENSÃO ALIMENTÍCIA. OCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM* NA TRIBUTAÇÃO”, adotou a mesma linha de entendimento que adotara no julgamento do RE 855091 (março de 2021) e no do RE 1063187 (setembro de 2021). Nas suas palavras:

Tanto a jurisprudência da Corte quanto a doutrina especializada, quando tratam do art. 153, inciso III, do texto constitucional, em que se prevê a competência da União para instituir o tributo,

preceituam estar sua **materialidade necessariamente conectada** com a **existência de acréscimo patrimonial**, aspecto presente nas **ideias de renda e de proventos de qualquer natureza**. (g.n.)

O Ministro além de não mais se referir ao que defendera o Ministro Nelson Jobim, voltou a aludir, em sua argumentação, ao RE 117887 (antes examinado), que expressamente aponta para um conceito de renda adotado pela Constituição, o que parece confirmar seu atual entendimento no sentido de conceber que existe um conceito constitucional de renda.

O Ministro Luís Roberto Barroso reiterou sua posição no sentido da existência de um conceito constitucional de renda ao afirmar que:

A Constituição de 1998, em seu art. 153, III, afirma que compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. **Apesar de o texto constitucional não apresentar um conceito esmiuçado de renda e proventos de qualquer natureza, decorre da própria materialidade eleita pelo constituinte, bem como da aplicação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º), que sua intenção é a tributação de valores que configurem manifestação de riqueza de seu detentor. O imposto de renda, assim, não deve incidir sobre verbas indenizatórias ou sobre verbas utilizadas para garantir o acesso ao mínimo existencial, mas sobre valores que se caracterizem como aumento patrimonial.** (g.n.)

O Ministro Alexandre de Moraes, apesar de ter dito que “A Constituição de 1988, ao permitir a tributação de “renda e proventos de qualquer natureza” (art. 153, III), não especifica expressamente o que significam tais conceitos constitucionais nem os fatos econômicos que a ele se adequam, reservando à lei complementar, no âmbito de normas gerais em matéria de legislação tributária, a definição dos rendimentos passíveis de incidência do tributo”, sobressaltou que “em que pese competir ao legislador a definição dos fatos que ensejarão o nascimento dessa obrigação tributária, a sua discricionariedade fica condicionada aos pressupostos e limites estabelecidos pela própria Constituição”.

Nesse contexto, ainda afirmou que tal tributação guarda “relação com a ideia de acréscimo ou ganho patrimonial, excluídos aqueles destinados à sobrevivência e garantia das necessidades básicas do sujeito passivo da obrigação tributária.” O Ministro também aludiu a precedentes da Suprema Corte que assentam a ideia do “acréscimo patrimonial como condição imprescindível para a incidência do imposto de renda” e transcreveu a ementa do RE 117887 (antes tratado), quando pôs em negrito a seguinte parte da mesma: “Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, provento, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.”

O Ministro Gilmar Mendes observou que “A Constituição Federal de 1988 é consideravelmente comedida na disciplina do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, limitando-se a situar o tributo entre as competências da União”. Ao destacar que há “uma sólida construção doutrinária, tanto internacional quanto brasileira, a demonstrar um alcance amplo da tributação de rendas e proventos”, aludiu ao princípio da universalidade, expressamente previsto no art. 153, § 2º, I, da Constituição, o qual é informador do imposto sobre a renda. Em sequência, concluiu que o alcance abrangente do conceito de renda decorre de uma “interpretação sistemática do texto constitucional, temperada por ricos aportes doutrinários e sedimentada em sólida construção jurisprudencial” e complementou seu entendimento com o reconhecimento de que “o conceito de renda, dito constitucional, recebe múltiplos aportes em sua construção.”

Por fim, em 3 de outubro de 2022, a Suprema Corte rejeitou, por inexistir omissão ou obscuridade a serem esclarecidos nem justificativa para modular os efeitos da decisão, os embargos de declaração interpostos pela União, a qual pretendia que a decisão não tivesse efeitos retroativos.

4. SÍNTESE CONCLUSIVA DA EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STF

Essa pesquisa sobre a evolução do entendimento do STF, em sua composição plenária, acerca da existência do conceito constitucional de renda, desde o advento da Constituição de 1988 até os dias atuais, permite identificar alguns pontos bem interessantes.

Preliminarmente, num esforço de facilitar a compreensão, parece possível identificar três grandes correntes em torno da existência do conceito constitucional de renda, que estão misturadas em diferentes votos proferidos em um mesmo julgamento, bem como em votos proferidos ao longo do tempo em diferentes julgamentos. Desse modo, a identificação dessas três correntes não representa que os ministros do STF, de forma uníssona ou permanente, adotaram igual entendimento sobre esse tema num mesmo julgado ou que mantêm tal entendimento em outros julgados, mas sim revelam linhas de argumentação que têm sido adotadas na Suprema Corte.

A primeira corrente, aponta para a existência de um conceito de renda a partir do que dispõe a Constituição (tanto a Constituição de 1988, quanto as Constituições anteriores), independentemente do que estabelece o art. 43 do CTN. Representativo dessa corrente é o que decidiu, de forma unânime, o STF no multicitado RE 117887 (1993), relatado pelo Ministro Carlos Velloso, que reiterou esse entendimento no RE 201465 (2002). Esse entendimento também foi esposado pelos Ministros Sepúlveda Pertence (RE 2011465; ADI 2588), Marco Aurélio (RE 2011465; RE 388312; ADI 2588; RE 208526; RE 1224696); Ellen Gracie (RE 388312), Cezar Peluso (ADI 2588; RE 208526), Joaquim Barbosa (RE 582525, ainda que de forma não muito evidente), Rosa Weber (RE 208526), Dias Toffoli (RE 855091; RE 1063187; ADI 5422), Roberto Barroso (ADI 5583; ADI 5422).

A segunda corrente trata do conceito de renda a partir de uma alusão ao disposto no art. 43 do CTN, em especial, com referência às noções de disponibilidade econômica ou jurídica

e de acréscimo patrimonial, previstas neste artigo. Bom exemplo desta corrente foi revelada pelo Ministro Marco Aurélio, nos fundamentos adotados no julgamento do RE 172058 (1995), Ellen Gracie (ADI 2588), Ricardo Lewandowski (ADI 2588), e, com temperamentos, Alexandre de Moraes (ADI 5422).

A terceira corrente nega existir um conceito constitucional de renda, em função de a Constituição brasileira não ter definido, não ter explicitado o que significa a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, pelo que cabe ao legislador infraconstitucional (complementar e ordinário) assim dispor, sem estar limitado ou informado por um conceito constitucional. Esse movimento foi esposado pelos Ministros Nelson Jobim (RE 201465 e ADI 2588 (neste caso, com temperamentos¹⁴)), Moreira Alves, com temperamentos relacionados à importância da Constituição (RE 201465), Dias Toffoli (RE 582525; RE 208526); e Luiz Fux (RE 208526).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É possível notar que a posição que atualmente prevalece no STF é a que vislumbra a existência de um conceito constitucional de renda. Como demonstrado, nas decisões proferidas pelo Plenário da Corte nos dois últimos anos, identifica-se a assunção do entendimento de que existe um conceito constitucional de renda. Isso está evidenciado na ementa e nas razões de decidir do RE 855091 (julgamento em 15/03/2021), na ementa e nas razões de decidir da ADI 5583 (julgamento em 17/05/2021), na ementa e nas razões de decidir do RE 1063187 (julgamento em 27/09/2021); e ementa (implicitamente) e nas razões de decidir (expressamente) da ADI 5422 (julgamento em 06/06/2022).

Nessas quatro decisões tomadas nos anos de 2021 e de 2022, somente na ADI 5422 é que se constata observações, em

14. A razoável dúvida se, neste julgado, o Ministro Jobim adotou o que se denomina de Teoria da Renda Acréscimo ou se adotou a Teoria Legalista, que refuta a existência de um conceito constitucional de renda.

parte, divergentes no tocante à existência do conceito constitucional de renda. A primeira, do Ministro Alexandre de Moraes, considera que a Constituição de 1988, em seu art. 153, III, ao dispor sobre a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, “não especifica expressamente o que significam tais conceitos constitucionais” e que por força do art. 146, caput, inciso III, alínea “a”, da Constituição, essa tarefa foi reservada à lei complementar.

Ora, como se esclareceu anteriormente, afirmar que um vocábulo ou uma expressão revela um *conceito* – no caso, a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” – significa dizer que ela veicula uma ideia, uma noção, algum sentido. Que, a existência de um conceito veiculado por um signo linguístico convive com os fenômenos da indeterminação conceitual, da ambiguidade, da diversidade espacial e da mutação conceitual (da qual a *mutação constitucional* é espécie). Além disso, importa reiterar que é fundamental não confundir conceito com definição linguística do conceito. O conceito significa a ideia, a noção de algo, que se constrói a partir da atividade de compreensão-interpretção. Por outro lado, definição verbal de um conceito é a atividade de exteriorizar, de explicitar mediante o uso de signos, em geral de palavras, o significado de um conceito. Por certo, a Constituição não apresenta uma definição linguística do conceito de renda (“renda e proventos de qualquer natureza”). Tanto quanto é certo que a Constituição não define o que é *importação, veículo automotor, mercadoria, serviço, confisco, capacidade contributiva, legalidade, igualdade, dignidade da pessoa humana*. Entretanto, o fato de a Constituição não definir esses relevantes conceitos, bem como não definir quaisquer conceitos veiculados pelas palavras por ela utilizadas, não permite dizer que esses conceitos não existem, que as palavras usadas podem significar qualquer coisa, pois isso tornaria a Constituição algo completamente sem sentido e inútil.

A segunda (suposta) divergência foi do Ministro Gilmar Mendes. Ao que parece essa divergência é mais aparente que real. O Ministro, apesar de destacar que a Constituição “é

consideravelmente comedida na disciplina do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza” e que ela não define o que seja renda, ele não deixa de enfatizar que o alcance abrangente do conceito de renda decorre de uma “interpretação sistemática do texto constitucional, temperada por ricos aportes doutrinários e sedimentada em sólida construção jurisprudencial”.

Por fim, convém assentar que há mais de vinte anos¹⁵ venho argumentando no sentido da necessidade de conceber que existe um conceito constitucional de renda (“renda e proventos de qualquer natureza”), que, embora apresente razoável grau de indeterminação, não pode significar qualquer ou coisa alguma. Portanto, é uma grande satisfação constatar que a corrente que concebe existir um conceito constitucional de renda está prevalecendo no STF hoje em dia.

Agora, o passo que precisa ser dado é o de construir, com consistência e coerência, o conceito constitucional de renda, o que venho propondo também há mais de duas décadas. A responsável e tolerante construção desse conceito possibilita, por exemplo, compreender e afastar a contradição entre os argumentos adotados no RE 1224696 (caso dos contratos de swap para fins de hedge) e na ADI 5422 (caso da tributação da pensão alimentícia), o que contribui para o alcançamento de um sistema atinente ao imposto sobre a renda mais previsível, seguro e justo.

15. Ao menos desde a primeira edição – 2002 – do livro *Imposto sobre a renda – requisitos para uma tributação constitucional*.

