

Definição de “renda e proventos de qualquer natureza” para fins de tributação ¹

Definition of "income and revenues of any kind" for purposes of taxation

Luiz Antonio Alvares Lopes Filho ²
Felipe Langoni Quintiliano ³
Gustavo Wolff ⁴

Resumo

O imposto de renda, forma de exação com base legal albergada pela Constituição Federal, antes dessa, tinha previsão pautada principalmente no Código Tributário Nacional, que fora recepcionado pela Carta Magna vigente. Daí, surgem indagações acerca da possibilidade de erigir-se o conceito de renda e proventos de qualquer natureza a partir da legislação infraconstitucional e, conseqüentemente, atribuir ao legislador ordinário o poder de definir o cerne da materialidade do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Palavras Chave: Imposto de Renda Pessoa Física; Renda e Proventos de qualquer natureza.

Abstract

The income tax, the exaction as a legal base housed by the Constitution, before that, had forecast guided mainly in the tax code, which was approved by the Constitution in force. Hence, questions arise about the possibility of building the concept of income and earnings of any nature from the constitutional legislation, and thus give the ordinary legislator the power to define the core of the materiality of tax income and earnings of any nature.

Keywords: *Personal Income Tax, Income and Earnings of any kind.*

Introdução

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza encontra-se previsto no

¹ Trabalho apresentado como requisito parcial da nota referente ao 4º Bimestre, referente à disciplina de Direito Tributário, no curso de graduação em Direito, da Universidade Estadual de Londrina.

² Administrador de Empresas, Técnico Judiciário do TRF – 4ª Região, lotado na 2ª Vara do Juizado Especial Federal de Londrina/PR.

³ Estudante do 5º ano do curso de graduação em Direito, da Universidade Estadual de Londrina./PR.

⁴ Estudante do 5º ano do curso de graduação em Direito, da Universidade Estadual de Londrina/PR.

texto constitucional, que, juntamente com os demais princípios tributários constitucionais, deve ser estritamente observado sempre que o legislador pátrio pretender disciplinar esse tributo.

Antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, o imposto de renda era disciplinado, mormente, pelo Código Tributário Nacional, que, posteriormente, fora recepcionado pela Carta Magna de 1988 na forma de Lei Complementar.

Diante disto, surge a indagação: Para efeitos de tributação, o conceito de renda pode ser extraído exclusivamente do texto constitucional ou deveria construir-se esse conceito a partir da legislação infraconstitucional?

Parece-nos claro que a definição de renda deva ser imprescindivelmente erigida a partir do texto constitucional, porquanto as regras-matrizes tributárias relativas a todos os tributos encontram-se criteriosamente desenhadas em nossa Lei Maior.

A liberdade do legislador infraconstitucional para definir renda

Laboram em equívoco aqueles que, por não acreditar na existência de uma definição constitucional, defendem caber ao legislador infra a função de definir, de forma específica, *renda e proventos de qualquer natureza*. Permitir que o critério material deste tributo seja assim definido, seria o mesmo que aceitar a possibilidade de uma modificação ilimitada na competência constitucional, hipótese inconcebível em nosso ordenamento.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado leciona (2005, p.314): “Assim, entender-se que o legislador ordinário pode conceituar, livremente, essas categorias implica admitir que esse legislador ordinário pode ampliar, ilimitadamente, essa atribuição de competência, (..).”

Corroborando este entendimento, Roque Antonio Carrazza ensina (2006, p. 55): “Rememoramos que as regras-matrizes de todos os tributos – aí incluído o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – estão contidas na Constituição. O legislador infraconstitucional não pode fugir destes arquétipos.”

Ainda, assevera Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 229):

O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e

acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional. Esse posicionamento é confirmado por Leandro Paulsen:

A extensão dos termos ‘renda’ e ‘proventos de qualquer natureza’ dá o contorno do que pode ser tributado e do que não pode ser tributado a tal título. De fato, na instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade. (Paulsen, 2007, p. 288)

Na tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a competência outorgada pelo constituinte originário à União para exercer o poder estatal de tributar está balizada no conceito constitucional de renda, logo, mesmo entendendo que o legislador ordinário dispõe de alguma liberdade para definir o que é renda e proventos de qualquer natureza, não restam dúvidas de que essa liberdade é eminentemente limitada.

Definição constitucional de renda e proventos de qualquer natureza

Preliminarmente ao início da construção da definição de renda, faz-se necessário esclarecer que essa definição não se encontra explícita na Constituição, mas sim implícita, ou seja, a definição completa do termo demanda uma análise sistêmica do texto supremo conjugando aos princípios constitucionais tributários.

Nos dizeres de Leandro Paulsen (2007, p. 288): “A própria Constituição, portanto, não utilizou a palavra renda com um sentido uniforme, (...)”

Conforme texto do artigo 153, inciso III da Constituição Federal, a materialidade do imposto de renda consubstancia-se no ato de auferir “*renda ou provento de qualquer natureza*”.

Seguindo o raciocínio de Carrazza, renda e proventos de qualquer natureza, para fins de incidência do imposto, são a disponibilidade econômica originada do produto do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos, ou da existência de proventos, que se consubstanciem em riqueza nova efetivamente incorporada ao patrimônio global, assim considerado, dentro de um lapso temporal determinado, ainda que esta riqueza provenha de ato ilícito.

A propósito, acerca da possibilidade de tributação do produto de atividade ilícita, numa explanação perfunctória, Carrazza apoia-se no argumento de o imposto de renda ter por hipótese de incidência fatos em si mesmos lícitos, ou seja, mesmo que o dinheiro

empregado na aquisição de um imóvel tenha por causa remota atividade ilícita, se ao vender esse imóvel auferir-se lucro – riqueza nova – este lucro deve ser tributado.

Assim esmigre Carrazza (2006, p. 39) “Pouco importa – pelo menos para fins tributários – que a renda líquida ou o lucro sejam obtidos por meio de atividades lícitas ou ilícitas, morais ou imorais.”.

Do mesmo modo, Hugo de Brito Machado entende (2005, p.315): “Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, (...)”

Percebe-se que o cerne da definição situa-se no acréscimo patrimonial, em outras palavras, na evolução patrimonial real compreendida num período determinado.

Em que pese existir quem defenda que a compreensão de renda como acréscimo patrimonial provem, exclusivamente, do artigo 43 do Código Tributário Nacional por encontrar-se expressa naquele, a partir do momento em que, através de uma interpretação sistêmica e teleológica, confronta-se a previsão do imposto de renda com o princípio da capacidade contributiva, torna-se manifesta a intenção do constituinte de exercer essa espécie de tributação na medida do acréscimo patrimonial efetivamente adquirido.

“Note-se, em reforço, que sempre que a Constituição Federal menciona as palavras ‘renda’ e ‘proventos’ ela às relaciona à idéia de aumento de patrimônio. (...)” (Carrazza, 2006, p. 46)

Assim enuncia Paulsen (2007, p. 288): “O que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, (...).”

Na mesma esteira (Carrazza, 2006, p. 55) : “É que, de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos e riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva”.

Tendo como certo que para haver renda é preciso haver acréscimo patrimonial, é possível abordarmos 3 dos principais critérios constitucionais informadores da definição de renda, quais sejam a generalidade, a universalidade e a progressividade.

A generalidade decorre do princípio da isonomia. Na verdade, ela não é mais do que uma aplicação desse princípio ao Imposto de Renda, de tal forma que exige do imposto de renda tratamento indiscriminado para todos aqueles que realizem o critério material, ou

seja, veda distinção em função de raça, cor, credo ou condição financeira. As possíveis isenções somente são admitidas desde que pautadas em objetivos constitucionais de maior relevância, sempre privilegiando o princípio da capacidade contributiva.

Em vista da universalidade, no exercício tributário, a Administração, deve considerar, para aferição do critério material, a totalidade dos ganhos realizados, em território nacional e no exterior, dentro do respectivo exercício fiscal. Nenhum ingresso financeiro deve espacar à aferição da renda, independente de sua denominação ou espécie, para que, assim, seja possível mensurar o *quantum* real de riqueza nova fora incorporada ao patrimônio dentro do período.

A progressividade também é uma decorrência do princípio da isonomia. Está, porém, mais intrinsecamente relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Pode ser traduzida em uma simples equação, na qual, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota aplicada. Com efeito, aquele que possui rendimentos vultosos desembosará mais imposto em relação à sua renda, ao passo que, aquele que possui ganhos modestos sofrerá, proporcionalmente, menor exação. Deste modo, o critério da progressividade promove a efetiva melhora da distribuição de renda.

Ante o raciocínio ora desenvolvido, não faltam subsídios para afirmar que a definição de renda para fins de sua tributação na forma de imposto pode ser deduzida exclusivamente do texto constitucional. Entretanto, como dito, sobeja para o legislador infraconstitucional a possibilidade de esmiuçar, para fins de melhor aplicação da lei, essa definição desde que o faça dentro do arquétipo constitucional.

Definição de renda e proventos de qualquer natureza no código tributário nacional

Como se observa nos incisos do artigo 43 do código tributário nacional, as hipóteses de incidência deste tributo são divididas em dois grupos, o primeiro, auferir renda e, o segundo, auferir proventos de qualquer natureza.

A renda pode derivar do *produto do capital* - aluguéis, dividendos, juros - *produto do trabalho* - salário, honorários, vencimentos, soldos - ou, ainda, da *combinação da ambos*, como a atividade empresarial.

A combinação da aplicação de capital (máquinas, instalações, mercadorias, matérias-primas etc.) e do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, é a característica principal da atividade empresarial, que, se bem administrada, vai produzir um resultado econômico positivo, ou seja, o lucro. Esse é, portanto, o produto da aplicação do capital e do trabalho, combinados e gerenciados pela empresa. (Fabretti, 2005, p. 73)

Os proventos de qualquer natureza são os demais acréscimos patrimoniais não advindos de produto de capital, trabalho ou da combinação destes, como, por exemplo, ganhos em loterias, descobertas de tesouros etc.

Note-se que, na essência da definição - *acréscimos patrimoniais* - o Código em nada inova, apresentando perfeita consonância com a definição constitucional.

Com o devido acatamento, ousamos discordar daqueles enxergam ambiguidades no confronto das duas normas, a nosso ver, há sim perfeita harmonia, enquanto o texto constitucional traça parâmetros lógicos suficientes para se definir renda e proventos de qualquer natureza, o Código Tributário Nacional reflete essa definição de forma mais patente.

Nada obstante a nítida identificação da regra-matriz constitucional do imposto de renda, a qual é corroborada pelo Código Tributário Nacional, para uma compreensão completa, mister se faz tecer demais considerações acerca da definição de renda.

Demais considerações acerca da definição da renda e proventos de qualquer natureza

Observamos que, para que a renda seja considerada tributável, não é necessário que esta ocorra periodicamente, como o recebimento de vencimentos, basta a possibilidade de isso ocorrer novamente, assim, o ganho em um jogo é tributável, pois tal fato pode se repetir. Da mesma maneira, é tributável um ganho fortuito, como a descoberta de um tesouro.

Convém consignar que renda não se confunde com rendimento, porquanto, este configura-se como qualquer ganho isoladamente considerado, ao passo que aquela é o excedente de riqueza incorporado ao patrimônio, em outras palavras, renda tributável é o total do ganhos auferidos pelo contribuinte menos os custos necessários para sua manutenção. Assim, para fins de tributação, rendas e proventos devem ser entendidos como

resultado positivo, isto é, diferença positiva entre receitas e despesas de um contribuinte dentro de um determinado período.

Nessa esteira, o tributo não deve incidir sobre um ingresso isoladamente considerados, isso seria o mesmo que tributar somente ingressos financeiros positivos, desconsiderando resultados negativos, exemplo disso seria a incidência exclusiva do imposto na fonte. Logo, caso a regra matriz do imposto de renda compartimentalizasse os rendimentos tributáveis, não permitindo que estes fossem ajustados com as despesas, correr-se-ia o risco de tributar o patrimônio do contribuinte invés de sua renda.

No que tange o aspecto temporal, o acréscimo patrimonial deve ser aferido dentro de um interregno determinado, pois, de outro modo, não seria possível determinar a efetiva renda incorporada ao patrimônio. Por conseguinte, para que seja possível mensurar o acréscimo patrimonial, deve-se conhecer o patrimônio existente no início do período para, em seguida, compará-lo com o patrimônio existente ao fim deste período.

“Estamos sempre mais confirmando que a identificação do acréscimo patrimonial depende da comparação do patrimônio do contribuinte em duas datas distintas” (Carrazza, 2006, p. 47)

Destarte, deve-se considerar a movimentação patrimonial na sua universalidade dentro de um interregno determinado, para que a tributação recaia sobre o resultado global do período, desde que positivo, ou seja, sobre a mutação patrimonial positiva apurada num determinado espaço de tempo.

Diante de todo o exposto, para fins de exação, na forma de imposto, conforme lição de Carraza, (2006, p. 38)

(...) renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou, caso preferirmos, são o resultado positivo de uma subtração que tem por minuendo os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e por subtraendo o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.

As indenizações como verbas insuscetíveis de tributação

A partir da definição constitucional de renda e proventos tributáveis construída, seria proveitoso abordar uma situação em que, embora habitualmente enseje dúvidas, não se subsume à definição de renda, qual seja a percepção de indenizações.

Definição de indenização

A semântica nos revela que indenizar é o mesmo que reparar, ressarcir, compensar uma perda sofrida, termos que não se confundem com qualquer forma de acréscimo ou ganho.

No que tange os valores recebidos a título de indenização, não há falar em acréscimo patrimonial, pois, representam mera reposição do patrimônio, logo, não existindo riqueza nova, estas não podem constituir renda ou provento na forma da legislação tributária pertinente.

Este raciocínio é corroborado pela lição de Leandro Paulsen (2007, p. 288): “Verbas efetivamente indenizatórias apenas reparam uma perda, não constituindo acréscimo patrimonial. Não dão ensejo, pois, à incidência de Imposto de Renda.”

Na mesma linha de raciocínio, Carrazza dispõe (2006, p. 183): “A indenização não traz à sirga aumento de riqueza econômica do contemplado. É substituição da perda sofrida por seu correspondente valor econômico. Nela há compensação; jamais elevação patrimonial”.

Portanto, sendo claro que o núcleo da materialidade do imposto de renda encontra-se na aquisição de disponibilidade econômica que represente riqueza nova efetivamente incorporada ao patrimônio global e que indenização, sob todos os aspectos, semântico e doutrinário, configura mero ressarcimento de uma perda patrimonial já ocorrida, submeter verbas de natureza eminentemente indenizatória à tributação de imposto de renda seria desvirtuar a regra matriz constitucional contida no artigo 153 da Carta Magna, logo, estaria fugindo à regra da competência constitucional de renda, e, portanto, configurando caso de não-incidência, qualquer cobrança exacional que não enseje acréscimo patrimonial ao conjunto líquido de direitos do sujeito passivo.

Subsídios jurisprudenciais

Nesse sentido, a jurisprudência reflete que, não havendo acréscimo patrimonial, não ocorre a hipótese de incidência do Imposto de Renda.

Em consonância, temos o entendimento sumulado pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, que afasta a incidência do imposto de renda sobre as verbas de natureza indenizatória:

Súmula n.º 125 – O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda.

A matéria sumulada pelo STJ tem como um de seus precedentes os autos REsp n.º 52208/SP (1994/0023969-6), julgados em 10/10/1994, nos quais, o Egrégio Tribunal atribuiu ao pagamento de férias não gozadas em virtude da necessidade do serviço natureza indenizatória, não constituindo, assim, espécie de remuneração mas, mero ressarcimento. Dessarte, para fins de tributação, não havendo acréscimo patrimonial, inexistente renda.

EMENTA. Tributário. Funcionário público. Férias não gozadas. Indenização. Incidência do imposto de renda. Impossibilidade. (...) o pagamento (in pecúnia) de férias não gozadas - por necessidade do serviço - ao servidor público, tem a natureza jurídica de indenização, não constituindo espécie de remuneração, mas, mera reparação do dano econômico sofrido pelo funcionário. (...) A percepção dessa quantia indenizatória não induz em acréscimo patrimonial e nem em renda tributável, na definição da legislação pertinente. O tributo, na disciplina da lei, só deve incidir sobre ganhos que causem aumento de patrimônio, ou, em outras palavras: sobre numerário que se venha a somar àquele que já seja propriedade do contribuinte.

Também, é este o entendimento do E. Tribunal Regional Federal da 4.ª Região, conforme se vê em julgado da Apelação em Mandado de Segurança dos autos n.º 2004.71.00.008238-5, cuja decisão foi publicada em 19/09/2007

Detém natureza indenizatória e não remuneratória o pagamento feito pelo empregador a seu empregado a título de licença prêmio e férias não-gozadas, (...) não configurando acréscimo patrimonial, o pagamento não materializa a hipótese de incidência do imposto de renda. (...)

Da mesma forma que STJ, o TRF da 4.ª Região afasta a possibilidade de incidência do imposto de renda sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de indenização, porquanto estes não configurarem forma de acréscimo patrimonial.

Conclusão

Ante a abordagem sistêmica e teleológica ora feita, nos parece naturalmente lógico que, devido à existência de uma regra-matriz constitucional perfeitamente concebida, a qual delimita a atividade do legislador ordinário acerca do imposto de renda, para fins de tributação, conceber definição de renda e *proventos de qualquer natureza* a partir da

legislação infraconstitucional caracterizaria invasão da competência constitucional, porquanto tal atitude permitiria ao legislador ordinário ampliar demasiadamente a abrangência do critério material dessa forma de exação. Em outras palavras, a Constituição Federal, a partir da regra-matriz, de seus princípios e critérios informadores, fornece subsídios suficientes para a definição do que se deve entender por *renda e proventos de qualquer natureza*.

Referências

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2º ed revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17º ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. 6º ed. rev. e atual. com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26º ed. ver., atual e apli. São Paulo: Malheiros, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9º ed. ver. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito constitucional de renda . *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 601, 1 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6345>>. Acesso em: 30 out. 2007.