

## Conteúdo do Conceito de Renda e Estrutura da Regra de Incidência do Imposto

José Antonio Minatel\*

**Resumo:** Quando se olha para a repartição constitucional das competências tributárias, vê-se que o critério eleito pelo legislador constituinte foi o de especificar parcelas da realidade com relevância econômica, que foram distribuídas aos distintos entes dotados de aptidão para criar tributos por simples referência ao vocábulo que identifica cada uma delas. Não precisou o constituinte esclarecer em qual sentido deveria ser adotado cada um desses diferentes símbolos lingüísticos, porque consabidas as notas determinantes que qualificam os seus conteúdos, assim como as diferenças que contribuem para distingui-los. Portanto, parte-se da premissa de que há um conceito constitucional pressuposto para renda, assim como há conceito constitucional pressuposto para receita, patrimônio, mercadoria, propriedade, lucro, empresa e para outras tantas realidades referidas pelo constituinte sem qualquer iniciativa para explicitar o conteúdo semântico circunscrito em cada uma delas.

**Palavras-chave:** tributação; renda; receita; conceito constitucional.

**Abstract:** When one looks at the constitutional distribution of the tributary responsibilities, he sees that the criterion collected by the constituent legislator was to specify pieces of reality of economic relevance, which were distributed among the distinguished entities endowed with ability to create tributes for the simple reference to the word that identifies each one of them. The constituent did not need to make clear in which sense each one of those different linguistic symbols should be adopted, because the determinative notes that qualify their contents, as well as the differences that contribute to distinguish them, were known. Therefore, they start from the premise that there is a presupposed constitutional concept for income, as well as for revenue, patrimony, goods, property, profit, company and many other realities referred to by the constituent, with no initiative to clarify the semantic content contained in each one of them.

**Key-words:** Taxation; Income; Revenue; Constitutional concept.

### 1 Conceito Pressuposto na Constituição

Diante da peculiar estrutura do sistema tributário nacional vigente, não há como iniciar o estudo de qualquer tributo sem que o ponto de partida da investigação recaia nas normas que se extraem do texto constitucional. Isto porque, é voz corrente o destaque que se costuma dar para a extrema rigidez de nossa Constituição Federal, no sentido de exagerada particularização das matérias que ficam a cargo de cada ente tributante, a ponto de ali estar disciplinado não só o tributo que cabe a cada

\* Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-São Paulo; professor na Faculdade de Direito da PUC-Campinas (SP); professor convidado do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em Brasília; advogado e consultor tributário.

## CONTEÚDO DO CONCEITO DE RENDA E ESTRUTURA DA REGRA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

pessoa jurídica de direito público que compõe a Federação, como também toda a matéria passível de ser captada como materialidade de incidência, assim como os sujeitos passivos pressupostos para figurar no pólo passivo de cada relação jurídica tributária. Essa particular característica da nossa Constituição a torna ímpar quando cotejada com as estruturas dos sistemas tributários de outros países, conclusão que pode ser confirmada ao ser colocada lado a lado com a constituição espanhola, italiana, dentre outras.

Se assim o é, passemos logo ao texto constitucional onde encontramos o regramento particularizado da estrutura do imposto sobre a renda, matéria que é objeto do presente estudo. De pronto, podemos notar que na partilha das matérias dotadas de conteúdo econômico, passíveis de serem alcançadas por meio de impostos, coube à União a competência para buscar recursos financeiros na parcela de riqueza extraída da realidade, identificada como “renda e proventos de qualquer natureza”.<sup>1</sup> No entanto, à falta de qualquer outro esclarecimento do legislador constituinte, como identificar o conteúdo semântico coberto pela mensagem lingüística “renda e proventos de qualquer natureza”? O que é “renda” e o que são “proventos de qualquer natureza”?

Se passarmos pelos outros enunciados lingüísticos que identificam perspectivas da realidade também valorizadas pelo constituinte para servir de base de incidência de outros impostos, como por exemplo, “propriedade”, “produtos industrializados”, “operações com mercadorias”, “veículos automotores”, “operações financeiras”, “importação de produtos”, veremos que igualmente nenhuma preocupação teve o legislador constituinte para aclarar o conteúdo econômico abarcado por essas diferentes mensagens comunicativas, o que também se verifica em relação aos enunciados “receita”, “faturamento”, “lucro”, “salários”, tomados como base de incidência de contribuições para a Seguridade Social.

Isso nos leva a três conclusões prévias: (i) não há correspondência entre esses diferentes conceitos, sendo certo que cada uma dessas expressões foi utilizada para fazer referência à parcela específica da realidade, da qual tinha o legislador constituinte prévio conhecimento do conteúdo semântico versado pelos respectivos signos lingüísticos utilizados para especificar cada viés da realidade; (ii) o conteúdo expressado em cada símbolo também deveria ser do senso comum dos demais destinatários das mensagens legislativas vazadas no texto constitucional; e (iii) como consequência, o primeiro destinatário das normas constitucionais (legislador ordinário) não tem qualquer liberdade para trabalhar com outro conteúdo semântico que não seja aquele pressuposto na Constituição.

<sup>1</sup> Constituição Federal, art. 153. “Compete à União instituir impostos sobre: [...] III – renda e proventos de qualquer natureza”.

Com isso queremos dizer que há um conceito constitucional pressuposto para “renda”, assim como há um conceito constitucional pressuposto para “receita”, “mercadoria”, “propriedade” e para tantos outros enunciados utilizados pelo legislador constituinte sem qualquer iniciativa para defini-los.

Extraír o conteúdo desse conceito é tarefa reservada ao hermeneuta do Direito que, mediante a utilização das técnicas e métodos prescritos pela sua ciência, colocará em confronto as distintas realidades comunicadas pelos seus diferentes símbolos, aferindo as circunstâncias, as notas determinantes e as diferenças específicas que as qualificam. Já nos debruçamos sobre semelhante empreitada, quando nos propusemos a investigar o “conteúdo do conceito de receita e o regime jurídico para sua tributação”, título de obra<sup>2</sup> que hoje se encontra publicada, após honrosa avaliação por banca de doutoramento da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Com efeito, anotamos no referido ensaio que receita, enquanto materialidade selecionada para servir de base de cálculo de contribuições, é qualificada pelo ingresso de recursos financeiros que remunera o esforço de cada ato da atividade empresarial, portanto, de avaliação isolada e instantânea em cada evento, pelo que dispensa qualquer periodicidade para sua aferição. Em contrapartida, não se pode confundir “essa perspectiva da realidade com outros enunciados que também valorizam a potencialidade econômica das operações, como, por exemplo, as regras jurídicas que operam no sentido de atribuir conseqüências tributárias às condutas que viabilizam a grandeza econômica expressada no conceito genérico de renda, no sentido de acréscimo de riqueza nova em período determinado de tempo. A renda é outra projeção dos eventos extraídos da realidade, cujo foco valoriza outro conteúdo, outra materialidade contextualizada pelo resultado, pelo produto”<sup>3</sup>.

Essa concepção de renda, como acréscimo patrimonial de riqueza, já estava sedimentada no ordenamento e veio confirmada pelo art. 43 do CTN no plano da legislação complementar, a quem a Magna Carta atribui o papel de “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição dos tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”<sup>4</sup>.

Portanto, é inquestionável que o constituinte tenha operado sob influência desses conceitos, não sendo demasiado registrar que a Constituição Federal de 1988 recepcionou o comando do art. 43 do CTN, adotando a construção do conceito de renda em torno da idéia de produto, de resultado que viabiliza acréscimo patrimonial num determinado período de tempo.

<sup>2</sup> MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

<sup>3</sup> *Idem*, p.102.

<sup>4</sup> CF, art. 146, III, “a”.

## CONTEÚDO DO CONCEITO DE RENDA E ESTRUTURA DA REGRA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

### 2 Conceito de Renda: Notas Determinantes Extraídas do CTN

Para facilitar a nossa análise, façamos presente o comando do art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.” (grifamos)

No texto transcrito destacamos em **negrito** as expressões que contribuem para qualificar o conceito de renda. Começa o CTN afirmando ser imprescindível a “aquisição da disponibilidade”, econômica ou jurídica, da renda ou dos proventos de qualquer natureza, para que se possa falar na existência de fato gerador. Ou seja, a disponibilidade, no sentido de faculdade para usar, gozar e dispor da riqueza nova é nota determinante que qualifica o conteúdo do conceito de renda. Se renda é acréscimo, é preciso que esse acréscimo esteja disponível, ao alcance do seu titular a ponto de permitir-lhe dar livre destinação ao montante identificado como renda, seja para realização de novos investimentos, consumo ou para liquidação de obrigações.

Na linguagem do CTN, a disponibilidade pode ser econômica ou jurídica, caracterizando-se a primeira pela existência física dos recursos financeiros no patrimônio do seu titular, enquanto que a disponibilidade jurídica pressupõe, no mínimo, a existência de direito líquido certo que assegura a exigibilidade da renda, por estarem cumpridas as condições que viabilizam a sua percepção. É o caso da remuneração recebida em títulos de crédito (disponibilidade jurídica), e não em dinheiro (disponibilidade econômica), em que a marca da disponibilidade reside na possibilidade de transferir referidos títulos a terceiros, viabilizando até mesmo a liquidação de obrigações.

A despeito das críticas que se faz ao art. 43 do CTN, é inegável que a lei complementar avançou para fixar outra diretriz determinante para a definição do conteúdo do conceito de renda, qual seja, a idéia de que renda é produto, renda é resultado proveniente “do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”. O recebimento de juros pode ser mencionado como o melhor exemplo de acréscimo de riqueza (renda) como produto do capital, assim também o valor do aluguel que remunera a cessão temporária e onerosa de bens ou direitos, a título de locação. Esses exemplos já são suficientes para demonstrar que renda (valor dos juros, valor do aluguel) e capital (valor do investimento, valor do imóvel locado) não se confundem, na medida em que renda é produto gerado pelo capital.

Por sua vez, os salários, honorários e comissões são exemplos que permitem atrelar a idéia de renda como produto do trabalho, na medida em que propiciem acréscimo de riqueza nova que permita a realização de novos gastos, sejam para consumo ou para investimentos. Atendidos esses pressupostos, perde relevância

a controvérsia acerca da indagação se salário é renda, pois, juridicamente, será renda toda vez que o valor do salário for suficiente para, além do atendimento das necessidades vitais do ser humano, assegurar disponibilidade de riqueza que permita realizar novos investimentos.

De outra parte, os lucros e dividendos são exemplos que se encaixam no conceito de renda como produto da combinação entre capital e trabalho, na medida em que aparecem não só como resultado, como fruto do investimento (capital) aportado pelos sócios e acionistas, mas também são gerados pela contribuição do esforço da massa trabalhadora, seja físico ou intelectual, na busca do resultado positivo para a empresa.

Por último, o destaque para os proventos de qualquer natureza, definidos pelo CTN como os demais “acréscimos patrimoniais” não compreendidos no conceito de renda, ou seja, que não provenham do capital nem do trabalho, nem da combinação de ambos. Se outros acréscimos patrimoniais, além dos advindos como remuneração do capital e do trabalho, podem configurar disponibilidade de riqueza nova passível de tributação pelo imposto de renda, é porque renda também pressupõe acréscimo, que se constitui na sua nota determinante.

As doações recebidas, os bens e direitos havidos por sucessão hereditária, são bons exemplos de “proventos de qualquer natureza” que podem traduzir disponibilidade de riqueza nova, cujo acréscimo patrimonial não provém nem do trabalho, nem do capital. Isso quer dizer que esses eventos se amoldam à materialidade da regra de incidência do imposto sobre a renda – auferir renda, no sentido de acréscimo – embora seja certo que a legislação hoje vigente para as pessoas físicas contemple regra de isenção para essas hipóteses. A necessidade da regra de isenção, para neutralizar os efeitos da regra de incidência, é medida que vem confirmar que, tanto a doação como a herança, se conformam ao conceito genérico de renda, mais precisamente como proventos de qualquer natureza, na linguagem do CTN.

Em tom de arremate, é preciso inscrever a periodicidade no rol das notas determinantes que qualificam o conceito de renda, pois não é possível imaginar a apuração de acréscimo patrimonial sem período determinado de tempo para quantificá-lo. É preciso mensurar a variação patrimonial ocorrida num período de tempo, tomando em consideração o valor do patrimônio existente em determinada data anterior, que deve ser comparado com o valor do patrimônio em momento posterior. Assim o é para as pessoas físicas, cuja legislação hoje vigente elege o ano calendário (1º de janeiro a 31 de dezembro) como periodicidade adequada para se medir a renda tributável no ano, mediante a apresentação da declaração anual de ajustes.

Também é necessária a fixação de periodicidade para quantificar a renda das pessoas jurídicas que, na perspectiva das empresas, é conhecida pelo nome de lucro. O lucro nada mais representa do que o resultado positivo do confronto entre receitas e custos/despesas, provenientes do exercício da atividade empresarial em determinado período de tempo. A legislação, atualmente em vigor para as pessoas

## CONTEÚDO DO CONCEITO DE RENDA E ESTRUTURA DA REGRA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

jurídicas, também elege o ano-calendário para essa aferição, ao lado da apuração trimestral em determinadas circunstâncias, como acontece com as pessoas jurídicas que são tributadas pela sistemática do lucro presumido ou pelo lucro arbitrado, em que a apuração trimestral é obrigatória.

### 3 Diretrizes Constitucionais para a Tributação da Renda

Além de hospedar conceito pressuposto de renda, a tônica da rigidez constitucional mais uma vez se faz presente ao estabelecer diretrizes que devem ser observadas pelo primeiro destinatário de suas normas, quando da textura da regra de incidência que objetive alcançar essa materialidade. Diz a Magna Carta, ao legislador ordinário, que o imposto sobre a renda “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.<sup>5</sup>

Também nesse passo não avançou o constituinte para explicitar o que pretendia com cada uma dessas expressões, porque certamente abarcam conceitos do domínio comum dos destinatários. A determinação para observar o critério da generalidade, na estruturação da regra de incidência do imposto sobre a renda, é mandamento atrelado ao princípio da isonomia<sup>6</sup> a ponto de lhe dar efetividade, exigindo que a regra matriz de incidência do imposto sobre a renda venha alcançar todas as pessoas que revelem capacidade contributiva, em função dos patamares de renda eleitos pelo legislador.

Por sua vez, universalidade é a prescrição constitucional para que a regra de incidência do imposto sobre a renda seja estruturada de forma a alcançar todos os fatos que sejam signos presuntivos de renda, para parafrasear Becker. Se a generalidade tem a ver com todas as pessoas, a universalidade determina que sejam tomados todos os fatos que revelem renda, no sentido já examinado de acréscimo, de aquisição de riqueza nova. É do mandamento da universalidade que decorre a máxima da tributação universal da renda, sendo irrelevante “... a localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”,<sup>7</sup> mandamento que se completa pela inserção de outra regra no CTN, diga-se de passagem de duvidosa constitucionalidade, no sentido de que “na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as

<sup>5</sup> CF, art. 153, § 2º, inciso I.

<sup>6</sup> CF, art. 150, contém a seguinte previsão: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

<sup>7</sup> CTN, art. 43, § 1º, inserido pela Lei Complementar nº 104, de 2001.

condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”.<sup>8</sup>

Não basta só a observância desses requisitos, pois a Constituição ainda determina que a regra matriz de incidência esteja estruturada de forma a observar o critério da progressividade, mandamento suficiente para dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva,<sup>9</sup> além de contribuir para outra máxima de construção popular, veiculada pela mensagem de que “aquele que ganha mais deve pagar mais”. Mas essa aferição não pode ser simplória, em termos nominais, imaginando estar cumprida quando alguém que ganha 100 unidades monetárias, paga 10 unidades a título do imposto de renda, enquanto outro aufere 1.000 unidades de renda e paga 100 unidades como imposto. Esse exemplo é de proporcionalidade (alíquota fixa - 10%) e não de progressividade que pressupõe maior alíquota na medida em que aumenta o volume da renda. Portanto não é isso que determina a Constituição Federal.

Com efeito, estabelece o art. 145, § 1º, da CF, que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, mandamento que parece idealizado para o imposto sob análise, pois se há um imposto no ordenamento em que é perfeitamente factível estabelecer regras de graduação que respeitem a capacidade contributiva, tomando como parâmetro as condições pessoais do contribuinte (número de filhos, gastos com saúde), o exemplo repousa no imposto sobre a renda.

Portanto, a estipulação de alíquotas progressivas para o imposto sobre a renda é exigência constitucional, graduação que procura dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva, no sentido de que quanto maior o volume de renda, maior deverá ser a alíquota utilizada para cálculo do respectivo imposto.

#### 4 Estrutura da Regra de Incidência do Imposto sobre a Renda

Enumeradas as notas determinantes que qualificam o conceito lato de renda, seguramente pressuposto na Constituição Federal, avancemos para apresentar a estrutura da sua regra matriz de incidência, que deverá trazer no antecedente a descrição de evento lícito (auferir renda), identificável pelas coordenadas de tempo e de lugar, ao qual se conecta o dever atribuído a alguém de arcar com a consequência prescrita na lei (pagar quantia determinada a título de imposto).

Para tanto, valemo-nos da metodologia concebida pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho que enumera cinco critérios que devem estar presentes em qualquer regra de incidência tributária.

<sup>8</sup> CTN, art. 43, § 2º, também inserido pela Lei Complementar nº 104, de 2001.

<sup>9</sup> CF, art. 145, § 1º.

## CONTEÚDO DO CONCEITO DE RENDA E ESTRUTURA DA REGRA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

### 4.1 Critério material

Também conhecido como núcleo da hipótese de incidência, pode ser identificado partindo-se do conceito de renda e de suas notas determinantes, com o objetivo de identificar qual a conduta ou situação que deve ser valorizada pela lei que cria o imposto, que seja adequada e suficiente para se atribuir a alguém o dever de pagar quantia certa a título de imposto sobre a renda.

Seguindo a metodologia preconizada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, essa identificação pode ser realizada mediante processo de abstração do texto sob análise, extraíndo-se um redutor mínimo no qual a conduta é aferível por um verbo no infinitivo, seguida do seu complemento. Esse verbo no infinitivo ora identifica ação (importar, auferir, promover), que viria acompanhado do respectivo complemento (importar>produtos; auferir>renda; promover>operações com mercadorias), ora descreve estado ou situação, identificando-se a conduta na construção “ser>proprietário de imóvel urbano”; “ser>proprietário de veículo automotor”.

Por esse processo de abstração, reconhecemos que “auferir renda” é a locução que identifica o critério material da regra de incidência desse imposto, sendo que na perspectiva da pessoa jurídica a acepção ampla de renda deve entendida no conceito de lucro, ou seja, resultado positivo decorrente do confronto entre receitas e custos/despesas num determinado período de tempo. Por sua vez, para as pessoas físicas, renda é gênero que abarca duas espécies catalogadas pela lei ordinária em função de suas diferentes naturezas, tratando esses acréscimos como (i) rendimentos (frutos do capital e do trabalho), ou como (ii) ganhos (resultados positivos da alienação de bens ou direitos, ou mais valia apurada em negociações com bens ou direitos).

Trabalhando com simbologia, imaginemos o exemplo em que são investidos recursos equivalentes a 1.000 unidades monetárias na plantação e cultivo de uma árvore. Os frutos que vierem a ser colhidos qualificam-se como rendimentos, na acepção de produto, resultado, ou acréscimo que remunera o capital investido. Por sua vez, se o proprietário da árvore resolver vendê-la por 1.200 unidades monetárias, estará caracterizada a apuração de ganho, visto o valor de alienação ser superior ao custo de 1.000 unidades monetárias, ocorrendo perda na hipótese contrária. Por ser sempre decorrente da alienação de bem ou direito e implicar apuração de resultado em cada evento, a legislação ordinária atribui-lhe a denominação de ganho de capital (resultado positivo), ou perda de capital (resultado negativo).

### 4.2 Critério espacial

Encontrado o critério material, segue-se a inevitável indagação: em que lugar é relevante investigar a existência da materialidade? Auferir renda é relevante, onde? Em que lugar?



Deve a lei precisar o espaço geográfico pertinente para se aferir a existência da materialidade, coincidindo com o espaço territorial da entidade tributante quando esse critério não aparece expressamente delineado no texto da regra de incidência tributária.

Já vimos que a Constituição Federal determina que o imposto sobre a renda seja guiado pelo critério da universalidade, seja no sentido de alcançar todos os fatos reveladores de acréscimo de riqueza, como também no viés de alcançar todos os acréscimos disponibilizados ao titular da renda, independentemente do lugar em que tenham sido produzidos. É o preceito da tributação universal da renda, encampado pela Lei Complementar ao dispor que “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”.<sup>10</sup>

Portanto, o critério espacial da regra de incidência do imposto sobre a renda é bastante amplo, podendo ser traduzido pela expressão “em qualquer lugar”, ou seja, é irrelevante de onde provém o acréscimo patrimonial que tipifica a renda, bastando que haja um elemento de conexão com o país que se candidata para tributá-la. Esse elemento de conexão pode ser a fonte pagadora, ou o domicílio do titular da renda, bastando que um ou outro esteja localizado no país. Como regra, a renda será sempre tributada no país onde é gerada (critério de fonte), sem prejuízo de ser submetida à tributação no país em que está domiciliado o seu titular (critério do domicílio), na medida em que ali disponibilizada. Os tratados internacionais são instrumentos concebidos na tentativa de amenizar a dupla tributação da renda, adotando a legislação brasileira mecanismo que permite compensar o imposto de renda pago em outro país, desde que essa compensação não venha reduzir o imposto devido pelas operações praticadas no mercado interno.

### 4.3 Critério temporal

Qual o momento relevante para se avaliar se está presente a materialidade renda? Auferir renda é relevante, em que momento? Quando?

Nesse ponto, é preciso dizer que a lei deve indicar um exato momento como hábil e suficiente para se aferir a existência da materialidade. Se renda pressupõe acréscimo, há que existir um espaço de tempo suficiente para se avaliar a existência e o tamanho desse acréscimo. Daí falar-se em periodicidade como nota determinante ao conceito de renda que, como regra, é fixada pela legislação tributária de forma a coincidir com o ano calendário, ou seja, deve ser investigada a existência de acréscimo patrimonial no período que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. O último dia de cada ano é o marco temporal eleito pelo legislador como critério temporal da

<sup>10</sup> § 1º do art. 43 do CTN, inserido pela Lei Complementar nº 104, de 2001.

## CONTEÚDO DO CONCEITO DE RENDA E ESTRUTURA DA REGRA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

regra de incidência do imposto sobre a renda, ou data da ocorrência do “fato gerador”, para prestigiarmos a linguagem do Código Tributário Nacional.

Claro que a lei pode fixar mais de um momento para se aferir a existência da materialidade renda, desde que seja hábil para implementar o preceito de tributação segundo a capacidade contributiva de cada sujeito passivo. Com isso queremos refutar o mecanismo adotado pela legislação brasileira que consagra a tributação instantânea e em separado do ganho de capital apurado pelas pessoas físicas, assim como a chamada tributação exclusiva de fonte para determinados rendimentos, como os provenientes de aplicações financeiras. Essas formas de tributação instantânea afrontam o conceito de renda, que pressupõe periodicidade para apuração do acréscimo e observância da pessoalidade na avaliação da capacidade contributiva.

A tributação instantânea, no chamado regime de tributação na fonte, é técnica tolerável pelo sistema, na medida em que tipifique mera antecipação do imposto, de caráter não definitivo, ou seja, simples recolhimento antecipado por conta de apuração futura, a ser considerado no ajuste a ser realizado em período de tempo fixado pela legislação.

### 4.4 O critério pessoal: os sujeitos da relação jurídica tributária

A fenomenologia da incidência tributária descansa na criação de regra jurídica completa, que seja incidível e de estrutura lógica apropriada. Por isso que não conseguimos falar na materialidade sem ligá-la a um determinado lugar para a sua ocorrência (critério espacial), assim como a um determinado momento para a sua aferição (critério temporal). Também não será possível imaginar a conduta auferir renda, sem conectar a figura dos sujeitos indicados para compor a relação jurídica tributária. Agora, a pergunta pertinente é: quem? Quais são as pessoas aptas para compor esse liame?

De pronto, é possível explicitar que a União Federal é a candidata natural para figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária, a quem a lei atribui o direito de receber quantia certa e determinada do sujeito passivo, a título do imposto sobre a renda, quando presente o fato jurídico tributário. Não estando prevista na lei qualquer delegação da capacidade ativa, a aptidão para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária é da própria União Federal, por ser detentora da competência para instituir o imposto sobre a renda.

No tocante ao sujeito passivo, a competência fixada no art.153, inciso III, da Constituição Federal já indica, ao legislador ordinário, a pessoa com aptidão para suportar a conseqüência pecuniária prevista pela realização do antecedente da regra impositiva. Portanto, não é livre o legislador para nomeá-lo.

Se não há liberdade de eleição, quem deve ser alcançado pelo legislador?

A resposta soa uníssona: aquele que pratica a ação descrita pelo verbo (auferir) que revela a materialidade, ou seja, quem aufere a renda ou os proventos

de qualquer natureza é o candidato natural para figurar no pólo passivo, com o dever de entregar à União parcela da riqueza extraída do conteúdo material (renda) da incidência.

Com isso, confirmamos que o caminho para eleição do sujeito passivo do citado imposto está traçado constitucionalmente, dele não podendo se afastar o legislador ordinário, por faltar-lhe competência para ampliar o seu próprio campo de ação. Sempre atual e oportuna a lição de J.J. FERREIRO LAPATZA, da Universidade de Barcelona, no sentido de que “el legislador ordinario cuando determina qué hechos de la vida real son hechos imposables ha de inspirarse en y obedecer a la Constitución”.<sup>11</sup>

Inspirar-se na Constituição e obedecê-la: É exatamente isso que se quer para a determinação do destinatário legal da tributação, ou melhor, destinatário constitucional tributário, expressão que melhor transmite a configuração do nosso rígido sistema.

Esse destinatário erigido pela Constituição é aquele que aparece como titular da materialidade submetida à tributação, por consequência, detentor da capacidade contributiva. Quem auferir renda ou proventos de qualquer natureza revela disponibilidade de riqueza nova, suscetível de suportar a consequência prescrita.

Nesse particular, está coerente o discurso do art. 45 da Lei 5.172/66 (CTN), quando afirma que “contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade...”. Em outras palavras, a disponibilidade da riqueza pressupõe a existência de um sujeito que a exterioriza, no qual está refletido o alvo a ser atingido pela lei: a capacidade contributiva. Para alcançar este alvo, é preciso que a regra de incidência seja modelada à feição do destinatário constitucional tributário, elegendo-o, diretamente, para compor a relação jurídica com a outra parte (sujeito ativo), hipótese em que o sujeito passivo assume a condição de contribuinte, porque tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”,<sup>12</sup> na expressão do CTN.

No entanto, pode o legislador operar com a técnica da substituição tributária, elegendo outra pessoa para compor a relação jurídica tributária em lugar do contribuinte, hipótese em que o sujeito passivo assume a condição de substituto tributário, denominado como responsável, na linguagem do CTN. Nem aqui tem liberdade o legislador ordinário, pois já escrevemos que o mecanismo da substituição tributária só será legítimo se estiverem presentes os seguintes pressupostos:

- a. a pessoa colhida pela lei para figurar como “substituto” não pode ser alheia ao fato tributável, ou melhor, deve ser partícipe do fato tributável com o “substituído”, ou, na linguagem do art. 128 do CTN, “vinculada ao fato gerador”;

<sup>11</sup> *Relación Jurídico-Tributaria. La obligación tributaria. In Revista de Direito Tributário. N° 41, p. 33.*

<sup>12</sup> CTN, art. 121, parágrafo único, inciso I.

## CONTEÚDO DO CONCEITO DE RENDA E ESTRUTURA DA REGRA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

- b. a lei que cria a substituição deve permitir ao “substituto” ressarcir-se, perante o “substituído”, do encargo econômico da obrigação tributária que lhe é atribuída, assegurando que o “substituto” não seja onerado com recursos próprios no cumprimento da obrigação. O cumprimento desse requisito viabiliza-se, via de regra, pela sistemática de retenção na fonte;
- c. a regra da substituição deve ser idealizada e calibrada levando em conta as características do “substituído” (que é o verdadeiro “contribuinte”) e do fato que lhe diz respeito, mirando inclusive para as suas particularidades e qualidades subjetivas se o tributo incidente é do tipo direto e pessoal. Só depois dessa inteira subsunção é pertinente a troca da pessoa do “substituído” pela do “substituto”, unicamente para compor o pólo passivo da relação jurídica tributária;
- d. portanto, “substituto” e “substituído” devem estar ao alcance da mesma autoridade administrativa que vai figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária, ou seja, ambos devem estar submetidos ao império da lei que cria o tributo e implementa a técnica da substituição tributária.<sup>13</sup>

No desenho da regra de incidência do imposto sobre a renda, o mecanismo de substituição tributária é muito utilizado como forma de facilitar a arrecadação do tributo, concentrando em poucos contribuintes o cumprimento das obrigações tributárias de muitos outros, pela sistemática de tributação na fonte. É o que acontece com os rendimentos provenientes de salários, comissões, honorários e demais remunerações atribuídas às pessoas físicas, em que a lei atribui à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção do imposto de renda incidente, para imediato repasse aos cofres públicos, funcionando a fonte pagadora como “agente de retenção”, nas palavras de Héctor Villegas.

### 4.5 Critério quantitativo

Para fecharmos o círculo do exame da integridade da regra de incidência do imposto sobre a renda, resta analisar o critério também chamado de valorativo, que será revelado como resultado da investigação do binômio, base de cálculo x alíquota, elementos que são fixados pela lei com a relevante função de dimensionar a obrigação tributária atribuída ao sujeito passivo, ou a intensidade da conduta prevista na materialidade do suposto da incidência. Por esse critério, procura-se resposta para a seguinte indagação: quanto? Qual o tamanho do dever tributário que a lei atribui ao sujeito passivo, que corresponde ao direito do sujeito ativo?

<sup>13</sup> MINATEL, José Antonio. “ISS – Requisitos e impedimentos para o manejo legislativo da técnica de substituição tributária”. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MARTINS, Ives Gandra da Silva (organizadores). ISS – LC 116/03. Curitiba: Juruá Editora, 2004, p. 333.

Como ponto de partida, ousamos afirmar que também aqui inexistente liberdade ao legislador. Por decorrência do necessário vínculo com a materialidade eleita, essa conformidade será alcançada pelo legislador ordinário mediante a inevitável escolha do montante da renda, ou do valor da riqueza nova auferida para compor a base de cálculo da regra de incidência do imposto sobre a renda. Claro está que esses conceitos não podem ser afastados da noção da disponibilidade, o que faz atrelar à análise o exame conjunto do momento dessa aferição (aspecto temporal), além da observância das demais notas determinantes que qualificam o conceito de renda, como exemplo, a periodicidade.

Em relação às pessoas jurídicas, a riqueza nova mensurável aparece qualificada no conceito de lucro fornecido pela Ciência Contábil, que pressupõe um resultado positivo obtido num lapso de tempo, proveniente de um conjunto de operações (receitas e custos/despesas) que implica aumento do patrimônio.

Assim dispõe o Código Tributário Nacional: Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

No texto transcrito está enfatizado que a base de cálculo é “o montante ... da renda ou dos proventos”, querendo dizer o legislador complementar que o parâmetro para se medir a intensidade dessa materialidade é, em primeiro lugar, o valor real da disponibilidade dessa renda. Na impossibilidade do conhecimento desse valor real, efetivo, verdadeiro, a base de cálculo poderá ser arbitrada ou até presumida pela lei, significando que de um conjunto de operações conhecidas é possível estimar-se o lucro (acréscimo de riqueza) contido nessa diversidade de atos.

Por definição do legislador ordinário, “lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”,<sup>14</sup> ajustes que revelam naturezas diversas e são efetuados à margem da escrituração comercial, onde as “adições”, via de regra, decorrem do rótulo da indedutibilidade atribuído a algumas despesas ou custos registrados na escrituração contábil, o que implica aumento da base impositiva, enquanto que as “exclusões” contribuem para a redução da base, seja pela concessão de incentivos a determinadas operações, seja pela subtração de valores positivos que a lei declara como isentos ou não tributáveis, como exemplo, os dividendos e lucros recebidos. Por sua vez, as “compensações” têm a ver com prejuízos fiscais de períodos anteriores, que podem ser aproveitados para reduzir a base tributável, respeitado o limite máximo de 30% (trinta por cento) do lucro real antes dessas compensações, de acordo com a legislação atualmente em vigor.

Em relação à alíquota, que completa o binômio mensurável da materialidade do imposto sobre a renda, fica o registro da necessidade de sua compatibilização com os preceitos da capacidade contributiva e da progressividade, diretrizes estampadas na atual Constituição.

<sup>14</sup> Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º.

## CONTEÚDO DO CONCEITO DE RENDA E ESTRUTURA DA REGRA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

É por meio do instrumento da alíquota que o legislador ordinário pode compor a progressividade da incidência, na medida em que estipula percentuais, cada vez maiores, quanto mais aumenta a faixa da disponibilidade de cada sujeito passivo; ou, noutro giro verbal, quanto maior a capacidade econômica do titular da disponibilidade, maior a alíquota que gradua a sua obrigação.

Na tributação das pessoas jurídicas, em que a alíquota básica do imposto de renda hoje vigente é de 15% (quinze por cento), a exigência constitucional da progressividade é implementada pela estipulação do que a lei convencionou chamar de “adicional”, mecanismo que prevê a incidência de 10% (dez por cento) sobre o valor da base de cálculo (lucro real, presumido ou arbitrado), que exceder ao valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), multiplicado pelo número de meses que compõe o período base de apuração do imposto. Dessa forma, se o período de apuração é trimestral, o adicional de 10% vai incidir sobre o montante da base de cálculo que exceder ao valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), assim como, quando adotado o período de apuração de 12 meses (ano calendário), o adicional vai incidir sobre o montante da base de cálculo que ultrapassar o valor de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), nos termos da legislação hoje vigente.<sup>15</sup>

### 5 Síntese Conclusiva

Com apoio nas reflexões precedentes, é possível acenar com as seguintes conclusões, em apertada síntese:

- 5.1 Há um conceito constitucional pressuposto para a materialidade expressada pelo vocábulo renda, cujo conteúdo semântico é revelado por notas determinantes que o qualificam, diferenciando-o de receita, patrimônio, propriedade, capital, movimentação financeira, que são outras perspectivas recortadas da realidade;
- 5.2 Renda pressupõe acréscimo de riqueza nova, conteúdo que exige periodicidade para sua aferição;
- 5.3 Nos termos do CTN, renda é produto, no sentido de resultado, proveniente do capital (juros), do trabalho (salários), ou da combinação de capital/trabalho (lucro), que incorpora o patrimônio do seu titular, acrescentando-o;
- 5.4 Nota determinante ao conceito de renda é a disponibilidade, econômica ou jurídica, exigindo-se que o acréscimo de riqueza esteja disponível ao seu titular, a ponto de permitir usar, gozar e dispor do seu conteúdo;
- 5.5 Não há liberdade ao legislador ordinário para tecer a regra de incidência

<sup>15</sup> Art. 542 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

JOSÉ ANTONIO MINATEL

do imposto sobre a renda. Pelo contrário, na construção da regra matriz de incidência deve o legislador ordinário:

- a) guiar-se pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, expressamente previstos no texto constitucional;
- b) inspirar-se na Constituição e obedecê-la, colhendo unicamente eventos que estejam na esfera de sua competência, cujo conteúdo permita revelar a materialidade renda, no sentido de acréscimo patrimonial disponível;
- c) prever periodicidade para a apuração do acréscimo, indicando na lei um exato momento (critério temporal) que seja apto para aferir a existência da materialidade;
- d) eleger como sujeito passivo o titular da disponibilidade da renda, hipótese em que assumirá a condição de contribuinte, admitida a substituição tributária se estiverem presentes os pressupostos que a legitimam;
- e) indicar como base de cálculo o valor da renda quantificada no período de tempo assumido pela lei, estipulando alíquotas progressivas que permitam atender ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Campinas, 03/julho/2006