



O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO IMPOSTO SOBRE A RENDA

*Celia M. S. Murphy¹,
Cecilia Priscila de Souza²*

RESUMO

O artigo propõe a análise da capacidade contributiva levando em conta a tributação do imposto sobre a renda. Desenvolve-se o tema a partir das noções de renda delineadas na atribuição e uso da competência da União Federal na instituição do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

PALAVRAS-CHAVE: Capacidade contributiva. Imposto sobre a renda. Princípio como limite objetivo da competência tributária.

THE PRINCIPLE OF ABILITY-TO-PAY AS RELATED TO INCOME TAX

ABSTRACT

The present article proposes an analysis of the ability-to-pay principle as related to the levying of taxes over income. The theme is developed based on the notion of “income” as outlined under the attributions and competence of the Federal Union acting within its powers to levy such a tax.

KEYWORDS: Ability-to-pay. Income tax. Ability-to-pay principle as an objective limit.

INTRODUÇÃO

O imposto sobre a renda moderno, idealizado, no século XVIII, por William Pitt, quando Primeiro Ministro do Reino Unido, foi introduzido no Brasil, no início do século XX, após experiências bem-sucedidas em vários países. Sua implantação no País, apesar de não ter tido aceitação imediata, muito menos unânime, foi defendida, em 1891, por Ruy Barbosa, então Ministro da Fazenda, como a tributação menos imperfeita, mais eficaz e mais justa, por ser a que melhor reflete a capacidade contributiva, eis que grava apenas o excedente de riqueza das pessoas, físicas e jurídicas.

Tomamos por renda a riqueza nova que se agrega ao patrimônio de uma pessoa física ou jurídica, após deduzidos os gastos necessários para a obtenção da própria

¹ Advogada; Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP; Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET/SP; Professora e Conferencista do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET/SP; Professora convidada dos Cursos de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP – COGEAE, da Universidade São Judas Tadeu. Foi Professora da Escola de Administração Fazendária – ESAF; Auditora-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil; Conselheira Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

² Advogada; Mestre e Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP; Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET/SP; Coordenadora e Conferencista do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET/SP; Professora convidada dos Cursos de Especialização em Direito Tributário da PUC/SP – COGEAE.

riqueza e para a manutenção da sua fonte produtora. Renda representa, assim, um “excesso” ou “sobra” de riqueza. Nesse trilhar, tributar a renda, como afirmou Ruy Barbosa, pode ser considerada a melhor expressão de isonomia e justiça fiscal. No entanto, para que se alcancem esses almejados valores, é essencial que somente a renda e os proventos de qualquer natureza, nada mais, sejam tributados pelo imposto de mesmo nome.

No presente estudo, abordamos o relacionamento entre o princípio da capacidade contributiva, insculpido na Constituição Federal, e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Nessa empreitada, temos por certo que o direito positivo constitui uma camada linguística que visa a regular as condutas sociais, por meio de normas jurídicas. O direito positivo é tomado como um sistema normativo, que se expressa por meio de linguagem prescritiva e tem as normas jurídicas como elementos.

Acima do direito positivo, como uma linguagem de sobreposição, surge a Ciência do Direito, que tem por objeto descrever criticamente as normas jurídicas, que integram o sistema normativo. Expressa-se em linguagem descritiva e tem como elementos as proposições descritivas.

Nesse escopo, no interior do sistema positivo, nossa investigação se volta para as normas constitucionais que, como normas de superior hierarquia, servem de fundamento para a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, norma geral e abstrata que define o gravame.

Tratamos das normas que delimitam as competências tributárias, discorreremos sobre o princípio da capacidade contributiva e o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” para, ao final, falar sobre a relação do princípio da capacidade contributiva com a regra matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

A Constituição, como mais alto patamar normativo do sistema jurídico positivo, tem por função fixar a estrutura jurídica do Estado e determinar como este se organiza, que órgãos possui e como são exercidas as funções de governo³. Nesse mister, a Constituição é o instrumento, por excelência, da fixação e estabelecimento de competências.

Na definição de José Afonso da Silva⁴, competência é “a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões”. As competências, de diversas espécies, encerram os poderes de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções.

Delineada em normas constitucionais, a competência tributária é uma especificação da competência legislativa. Significa a aptidão conferida a certas pessoas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento, no tocante à matéria tributária.

³ Cf. ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro, p. 118.

⁴ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo, p. 483-484.

Realiza-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo⁵.

Os titulares das competências tributárias são as pessoas políticas: a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios, que as exercem por meio do Congresso Nacional, das Assembleias Legislativas dos Estados, da Câmara Legislativa do Distrito Federal e das Câmaras Municipais, respectivamente, de acordo com o que lhes foi atribuído pela Constituição.

A competência legislativa tributária, definida por Tácio Lacerda Gama como “a aptidão jurídica, modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio de processo legislativo”⁶, foi rigidamente estipulada na Constituição, de modo a evitar conflitos entre os entes políticos, assegurar a sua autonomia financeira e prevenir a ocorrência de bitributação.

Em razão de sua competência tributária, ou competência para tributar, conferida pela Constituição aos entes políticos, ficam estes aptos a instituir tributos, por meio de lei que descreva todos os aspectos ou critérios da regra-matriz de incidência tributária⁷.

O sistema constitucional tributário brasileiro está entre os mais rígidos que se conhece⁸, além de extenso e complexo. Particularmente no tocante à fixação das competências tributárias, a nossa Constituição não se limitou às questões essenciais, nem foi indeterminada em suas disposições; muito pelo contrário, não deixou margem jurídica para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária. Nosso constituinte entregou ao legislador ordinário um sistema tributário já perfeitamente definido⁹.

A delimitação das competências tributárias é, portanto, tema exclusivamente constitucional, e, assim sendo, nas normas da Constituição se esgota: não há discriminação de competências tributárias nas normas infraconstitucionais. Estas, na melhor das hipóteses, definem ou explicitam o que, porventura, se encontra implícito na Constituição¹⁰.

Ao partilhar os impostos entre as pessoas políticas, nos artigos 153, 155 e 156, a Constituição elegeu discriminar as competências de acordo com determinadas materialidades. Indicou acontecimentos que podem ser validamente utilizados pelos legisladores de cada uma das pessoas políticas, no critério material das hipóteses tributárias.

No artigo 153, III, da Constituição, ficou estipulado que a União é a pessoa política competente para instituir imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza. Depreende-se, deste dispositivo, não só que a União tem competência para instituir

⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 248.

⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*, p. 221.

⁷ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Intributabilidade por via de imposto sobre a renda – férias e licenças-prêmio em pecúnia. *Revista de Direito Tributário*, n° 39, p. 163.

⁸ José Afonso da Silva esclarece ser *rígida* a constituição “somente alterável mediante processos, solenidades e exigências formais especiais, diferentes e mais difíceis que os de formação das leis ordinárias ou complementares”. Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 44.

⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. Op. cit. p. 15, 21.

¹⁰ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Intributabilidade por via de imposto sobre a renda – férias e licenças-prêmio em pecúnia. *Revista de Direito Tributário*. n° 39, p. 163.

este imposto, mas também que, no que tange à matéria tributável, a sua competência, para instituí-lo, circunscreve-se à “renda e proventos de qualquer natureza”.

2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Tomamos o direito positivo como um sistema linguístico prescritivo, composto unicamente por normas jurídicas válidas, organizadas de forma hierarquizada.

No interior do sistema positivo, portanto, em que temos somente normas jurídicas, não poderiam os princípios se caracterizar como entidades diferentes das normas. Os denominados “princípios”, que integram o sistema positivo, são normas jurídicas, só que fortemente carregadas de conotação axiológica. “Princípio” é somente o nome que se dá a essas normas, que carregam alta carga valorativa e que, por esse motivo, exercem influência sobre a orientação de setores da ordem jurídica¹¹.

Nessa função, ensina Paulo de Barros Carvalho que princípios são normas jurídicas que impõem: ou determinados valores, caros à sociedade, ou limites objetivos, postos para atingir certos fins, fins estes que são os próprios valores¹².

Por serem mais impregnadas de valor do que outras normas, ou por estipularem limites objetivos, que garantem a realização dos valores sociais mais importantes, os princípios constitucionais têm posição preeminente na hierarquia do sistema positivo.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição de 1988, estipulando que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, pertence à categoria dos princípios tidos como limites objetivos, na medida em que estabelece as balizas (limites objetivos), voltadas ao atingimento de valores, tais como a igualdade e a justiça.

Com o princípio da capacidade contributiva, a Constituição visa garantir os citados valores de igualdade e justiça, estabelecendo um limite à competência tributária impositiva, determinando que as pessoas físicas não podem impor tributação que exceda a capacidade que cada pessoa tem para contribuir com as despesas do Estado. Ao mesmo tempo, estipula que esses gastos devem ser suportados igualmente pelas pessoas com igual capacidade para contribuir.

Tomada como sinônimo de capacidade contributiva, a capacidade econômica (expressão adotada no texto constitucional), na definição de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino¹³, é a “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”. Para atender ao princípio da capacidade contributiva, portanto, a lei tributária deve atingir manifestações ou aspectos da riqueza do contribuinte, sem, contudo, destruir sua base criadora.

Há que se ressaltar que o alcance do princípio da capacidade contributiva não é amplo, de modo a considerar toda a carga tributária suportada pelo contribuinte, em relação à globalidade de sua riqueza. Pelo contrário, já externara Alfredo Augusto

¹¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*, p. 270.

¹² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 176-180.

¹³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. *Revista de Direito Tributário* nº 38, p. 143.

Becker¹⁴ que o princípio da capacidade contributiva é uma norma cuja eficácia jurídica é bastante restrita, eis que estabelecida unicamente a partir de um determinado fato-sigmo presuntivo de riqueza, em relação a cada tributo, tomado isoladamente dos demais.

Ao escolher, no plano da realidade social, os acontecimentos que julga representarem aptidão para contribuir com as despesas do Estado, o político busca aqueles que sejam passíveis de mensuração econômica, haja vista que são, esses tais acontecimentos, aqueles que determinarão o nascimento da obrigação tributária e a sua medida¹⁵.

Nesse diapasão, a capacidade contributiva estabelece diretriz aos legisladores da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que devem eleger como critério material da regra-matriz de incidência tributária um acontecimento cuja grandeza seja passível de mensuração. Mas não só isso; também que obrigação tributária tome, como parâmetro, uma medida dessa grandeza.

Explicitada por Roque Carrazza¹⁶, a capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta, ao criar os impostos de sua competência, é a capacidade contributiva objetiva. Revela-se com a manifestação objetiva da riqueza escolhida pelo legislador para ser objeto de tributação (possuir um imóvel ou um veículo, por exemplo); não é função da integralidade da situação econômica do contribuinte.

A capacidade contributiva objetiva, segundo Regina Helena Costa¹⁷, funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, representando sensível restrição à discricção legislativa, eis que impõe que o legislador, na escolha de acontecimentos ensejadores do nascimento de obrigações tributárias, eleja unicamente aqueles que sejam reveladores de riqueza.

Sendo assim, a ideia da capacidade contributiva objetiva sinaliza que o seu limite toma como parâmetro a própria riqueza escolhida pelo legislador para ser objeto da imposição. Por esse motivo, pontua Roque Carrazza¹⁸ que, nos impostos sobre o patrimônio, tais como o IPTU, o ITR e o IPVA, a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem; no imposto sobre a renda, o fato “auferir renda” revela capacidade contributiva para a referida exação, sendo irrelevante para a aferição da capacidade contributiva objetiva o fato de o contribuinte possuir ou não liquidez para fazer frente ao valor do imposto.

A capacidade contributiva subjetiva ou relativa, atuando no plano da norma individual, limita a carga do imposto à situação concreta observada. Opera, assim, como medida da apuração do *quantum* de imposto, ou seja, como um critério de graduação¹⁹.

¹⁴ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 494-497.

¹⁵ Nesse sentido, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 340.

¹⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 108.

¹⁷ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, p. 28.

¹⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p.109. Vejamos seu exemplo: “Todos haverão de concordar comigo que não tem sentido dizer que alguém que ganhou de presente um automóvel da marca Mercedes-Benz, modelo do ano, tem que pagar menos IPVA porque é pobre. Não. Se esta pessoa não tem como pagar o IPVA incidente sobre o seu veículo de luxo, deve, na pior das hipóteses, vendê-lo. Nunca, porém, ser dispensada do pagamento do IPVA por falta de capacidade contributiva. Até porque capacidade contributiva ela tem, já que, como se disse, a capacidade contributiva se revela no patrimônio como um todo considerado, e não apenas por meio do exame da conta bancária” (grifo do autor).

¹⁹ Cf. COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 31.

A capacidade contributiva subjetiva se realiza, destarte, no momento da incidência da regra-matriz, que é o instante em que ocorre a aplicação da norma geral e abstrata, quando o aplicador produz a norma individual e concreta.

Em resumo, o princípio constitucional da capacidade contributiva, na sua manifestação objetiva, tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas, que, na definição da regra-matriz de incidência tributária, deve estipular como ensejadores da imposição tributária somente ocorrências reveladoras de riqueza, passíveis de mensuração.

O princípio da capacidade contributiva, na sua manifestação subjetiva, realiza-se com a aplicação da norma geral e abstrata. É este o instante no qual se insere, no sistema positivo, uma norma individual e concreta, na qual se descreve o fato jurídico que se subsume na hipótese da regra-matriz, identificam-se os sujeitos da obrigação e apura-se o valor do imposto devido, de acordo com a grandeza da manifestação de riqueza revelada.

2.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

O princípio da capacidade contributiva está expresso no § 1º do art. 145 da Constituição, com os seguintes dizeres:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Os princípios constitucionais, normas de superior hierarquia no sistema jurídico, não constituem meras recomendações. Pelo contrário, impõem uma conduta a ser observada pelo legislador infraconstitucional, ao fixar a carga tributária. Por essa razão, a expressão “sempre que possível”, integrante do texto do § 1º do artigo 145 da Carta Maior, não confere uma escolha ao legislador, deixando ao seu alvitre cumprir ou não o princípio nele inculcado, se e quando julgar conveniente.

Como destaca José Eduardo Soares de Melo, a cláusula “sempre que possível” não autoriza um arbítrio; trata-se de um “esforço do legislador para delinear o ônus tributário com a maior segurança (possível) e com a menor margem de engano (também possível), a fim de que o contribuinte participe das necessidades coletivas (interesse público) com suportável parcela de seu patrimônio”²⁰.

No entanto, adverte Paulo de Barros Carvalho que: “mensurar-se a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de todos os que lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos, sendo o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário”²¹.

²⁰ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 50-51.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 340.

Na eleição do acontecimento a figurar na hipótese da regra-matriz de incidência, o legislador pode escolher qualquer fato social lícito. Todavia, como vimos, esse acontecimento deve ser passível de mensuração econômica, uma vez que sua realização ensejará o surgimento de uma obrigação tributária que deve refletir a medida econômica do evento.

Ao eleger a renda e os proventos de qualquer natureza como materialidade a ser gravada pelo imposto de mesmo nome, o constituinte decidiu que alguém auferir renda e proventos de qualquer natureza é um acontecimento relevante, que denota capacidade dessa pessoa para contribuir com as despesas públicas. Vislumbrou também que esse é um acontecimento cuja grandeza pode ser determinada, na medida da sua manifestação econômica.

Desse modo, a expressão “sempre que possível” se refere ao *quantum* tributado, à capacidade contributiva da pessoa sujeita ao imposto sobre a renda e não a determinadas situações, abrindo espaço para tributar tantas outras que não respeitem o limite do sustentável.

No imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, somente o acontecimento “auferir renda ou proventos de qualquer natureza”, nada além, pode ser utilizado pelo legislador da União como critério material da regra-matriz do imposto, haja vista que “renda e proventos de qualquer natureza” representa o escopo da competência tributária que lhe foi atribuída pelo constituinte, no artigo 153, III da Carta de 1988.

A mensuração da ocorrência descrita como hipótese no antecedente da regra-matriz é feita pela base de cálculo, que, no caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, só pode ser “renda e proventos de qualquer natureza”.

Sintetizando, para figurar como hipótese da regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a ocorrência descrita pelo legislador deve ser “auferir renda e proventos de qualquer natureza”, e a definição da base de cálculo desse imposto não pode exceder o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Caso o legislador ordinário, na elaboração da regra-matriz, extrapole do conceito constitucional, estará gravando valores que não são reveladores de capacidade contributiva para este imposto, como dito linhas acima.

Destaca-se, então, a importância da identificação do conceito constitucional de renda, uma vez que a ele se circunscreve a competência do legislador infraconstitucional, na sua definição e na instituição da regra-matriz do imposto.

3. O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA²²

A competência da União para instituir imposto sobre a “renda e proventos de qualquer natureza” limita-se ao escopo semântico da respectiva expressão, constante do artigo 153, III, da Carta de 1988, e nele se exaure.

Partimos do pressuposto que “conceito” é aquela compreensão que o intérprete constrói em sua mente, quando entra em contato com uma palavra ou expressão. Um

²² Sobre o assunto, cf. MURPHY, Celia M. S. *O imposto sobre a renda à luz da Constituição*, p. 87-103.

conceito é uma noção, concepção, ideia²³, que o indivíduo obtém quando analisa a palavra ou expressão, dentro de um determinado contexto.

Considerando que nosso objetivo é construir um conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”, o nosso contexto é a Constituição.

O artigo 153, inciso III, da Carta de 1988, ao especificar essa materialidade para o imposto de competência da União, já permite que se construa um conceito constitucional. Certamente que indeterminado, como qualquer conceito, mas não vazio²⁴. Desse modo, em uma interpretação sistemática, podemos afirmar que há, na Constituição, elementos para a construção dos conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza”, muito embora com algumas incertezas.

Podemos afirmar, em uma primeira análise, parafraseando Geraldo Ataliba²⁵, que “renda” e “proventos de qualquer natureza” não podem significar o mesmo que prestação de serviços, importação de produtos estrangeiros, exportação para o exterior, operação de crédito, propriedade territorial rural, propriedade predial e territorial urbana, grande fortuna etc., que são materialidades de outros impostos previstos na Constituição.

Rubens Gomes de Sousa, ao abordar o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”, já assegurara ser fundamental a distinção entre capital, patrimônio e renda, uma vez que aqueles têm caráter estático e esta última tem caráter dinâmico: “Capital seria, portanto, o montante de patrimônio encarado num momento qualquer de tempo, ao passo que renda seria o acréscimo do capital em dois momentos determinados”²⁶.

Na comparação entre os conceitos de capital, patrimônio e renda, a dinamicidade ressaltada por Rubens Gomes de Sousa é elemento distintivo essencial. Se tivesse caráter estático, renda seria o mesmo que patrimônio ou capital, o que, sabidamente, não é.

Patrimônio, conceito de direito privado, significa o plexo das relações jurídicas de uma pessoa, que tenham valor econômico. Nele se incluem a posse, os direitos reais, as obrigações e as ações correspondentes a tais direitos²⁷. Capital, por sua vez, é um valor em dinheiro que constitui parte de um patrimônio ou a parte principal de um débito, em oposição aos juros que a dívida pode produzir²⁸.

Já afirmava Marçal Justen Filho que o caráter dinâmico do conceito de renda fica evidente, tendo em vista que tal conceito se constrói a partir da distinção entre renda e patrimônio: sob “um ângulo dinâmico, a renda consiste numa diferença entre a riqueza

²³ Cf. Dicionário Houaiss da língua portuguesa, p. 510.

²⁴ Como explica Luís Cesar Souza de Queiroz: “[...] o fato de se poder considerar que a expressão ‘renda e proventos de qualquer natureza’ como base tributável representa um conceito indeterminado não importa em reconhecer que se trata de um conceito vazio, sem sentido, sem limites máximos, nem permite deduzir que o legislador infraconstitucional possui total liberdade para definir tal conceito” (destaques do autor). QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. A tributação de lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas: a posição do STF e a lei nº 12.973/2014. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (coord.). Tributação atual da renda, p. 242.

²⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. Mesa de debates – Periodicidade do imposto de renda I, VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em 15 a 17 de setembro de 1993. Revista de direito tributário nº 63, p.22.

²⁶ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. Revista de Direito Público nº 14, p. 240.

²⁷ Cf. DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico, v.3, p. 541.

²⁸ Cf. Idem. v.1, p. 488.

pré-existente, as despesas efetivadas para aquisição de riqueza nova e o ingresso que possa ser obtido a partir de então”²⁹.

Ponderamos, ainda, que, além dos conceitos de “renda” e de “proventos de qualquer natureza”, a Carta da República traz também outros, que deles se aproximam. Por essa razão, auxiliam na construção do conceito que buscamos.

Em aprofundado estudo sobre o tema, José Artur Lima Gonçalves compara determinados conceitos constitucionais, com o objetivo de delimitar o que vem a ser “renda”³⁰. Nesse mister, estuda conceitos tais como “faturamento”, “patrimônio”, “capital”, “lucro”, “ganho” e “resultado”. Salienta que, muito embora tangenciem ou influenciem o conceito de “renda”, com ele não se confundem, tendo em vista a rigidez da Constituição na definição das competências impositivas³¹. Além desses conceitos, adverte ainda que “receita”, é também um dos elementos a serem levados em conta para a realização do cálculo de eventual ocorrência de renda³².

Renda e proventos de qualquer natureza pressupõem a ideia de riqueza nova, que antes não existia, e passou a existir. Essa ideia nos traz à mente a necessidade de haver um período de tempo, a partir do qual essa riqueza nova se constata, o que atribui ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza o caráter dinâmico ao qual alude Rubens Gomes de Sousa. Renda e proventos de qualquer natureza são também conceitos relativos, uma vez que, para verificar se existe ou não uma riqueza nova a ser tributada, é preciso que se compare uma realidade patrimonial em dois momentos distintos.

Renda e proventos de qualquer natureza representam, assim, o excedente que se apura a partir da comparação entre o patrimônio em dois momentos, mas esse cálculo não pode considerar somente os ingressos patrimoniais, haja vista que, para auferir a renda e os proventos de qualquer natureza, a pessoa incorre em determinados gastos, necessários para a sua aquisição. Caso esses gastos não fossem considerados, a tributação não incidiria sobre a renda, mas sobre ingressos.

A Carta de 1988 não enumera as importâncias a serem subtraídas dos ingressos patrimoniais, para o cálculo da renda e dos proventos de qualquer natureza. Todavia, temos por certo que o constituinte deu um claro direcionamento ao legislador infraconstitucional, ao assegurar determinados direitos, qualificados como fundamentais. Ao amparar esses direitos, a Constituição veda a imposição de tributação que venha no sentido de seu desapareço³³.

Estamos falando dos direitos sociais e dos direitos dos trabalhadores, previstos nos artigos 6º e 7º da Constituição, da livre iniciativa, prevista no *caput* do artigo 170 e da liberdade de profissão (art. 5º, XII). Conforme salienta Regina Helena Costa, aqueles

²⁹ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. Mesa de debates – Periodicidade do imposto de renda I, VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em 15 a 17 de setembro de 1993. *Revista de direito tributário* n.º 63, p.17.

³⁰ José Artur Lima Gonçalves não promove um estudo específico da expressão “proventos de qualquer natureza”, pois entende que estes nada mais são do que uma espécie do gênero “renda”. Assim também entendemos. Cf. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*, p. 174-176. Por esse motivo, ao aludirmos a “renda”, estamos englobando, nessa ideia, os “proventos de qualquer natureza”.

³¹ Cf. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*, p. 171-177.

³² GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto de renda – o artigo 43 do CTN e a Lei Complementar 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 67, p. 114-5.

³³ Nesse sentido, cf. COSTA, Regina Helena. Capacidade contributiva e direitos fundamentais, p. 109.

cujos ganhos são exclusivamente destinados a esses fins não revelam capacidade contributiva³⁴.

Destacamos, entre esses direitos, aquele denominado “mínimo existencial”, que, para a pessoa física, é representado pelos ganhos apenas suficientes para fazer frente aos gastos necessários à subsistência digna do titular e de sua família³⁵. Para a pessoa jurídica, é representado pelos ganhos em valor apenas suficiente para os dispêndios necessários ao livre exercício da atividade empresarial e para a manutenção da fonte geradora da renda. Não tem capacidade contributiva nem a pessoa física que auferir rendimentos integralmente destinados à sua sobrevivência e à de sua família, com dignidade, nem a pessoa jurídica cuja receita seja integralmente destinada ao seu funcionamento e à reposição do seu capital³⁶.

Por conseguinte, as importâncias necessárias para garantir o mínimo existencial, tanto da pessoa física quanto da pessoa jurídica, devem ser subtraídas dos ingressos patrimoniais, para o fim de apurar a renda tributável, ao final do período considerado. O legislador infraconstitucional não está autorizado a impor, sobre o mínimo existencial, tributação a título de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, por total inexistência de capacidade contributiva.

Por fim, impende ressaltar que importâncias tais como rendimentos, ganhos, receitas, faturamento, entre outras, isoladamente consideradas, muito embora sejam próximas da ideia de “renda”, não são indicadoras de capacidade contributiva para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Essas importâncias, sozinhas, não representam renda, mas meros ingressos pontuais no patrimônio do contribuinte.

4. A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITE OBJETIVO NA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA³⁷

Ao analisarmos a capacidade contributiva no imposto sobre a renda, destacamos, na sua regra-matriz, os critérios material e quantitativo, este na sua expressão “base de cálculo”.

O critério material da regra-matriz do imposto sobre a renda, expresso por um verbo no infinitivo, agregado a um complemento, é, a nosso ver, “auferir renda e proventos de qualquer natureza”. O verbo é “auferir”, porque o titular do acréscimo patrimonial, representado pela riqueza nova, é quem demonstra ter capacidade para contribuir com as despesas do Estado, a título de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

De outra banda, o complemento “renda e proventos de qualquer natureza”, significa que esta é a grandeza a ser escolhida pelo legislador para representar a materialidade eleita pelo constituinte e que indica a existência de capacidade contributiva para este imposto.

³⁴ Cf. COSTA, Regina Helena. Capacidade contributiva e direitos fundamentais, p. 110-111.

³⁵ Nesse sentido, cf. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda – requisitos para uma tributação constitucional, p. 72; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza; o imposto e o conceito constitucional, p. 128-129.

³⁶ Nesse sentido, cf. ÁVILA, Humberto. A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição. Revista de direito tributário nº 77, p. 106.

³⁷ Sobre este tema, cf. MURPHY, Celia M. S. O imposto sobre a renda à luz da Constituição, p. 54-60.

No interior da regra-matriz tributária, ensina Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo deve ter, obrigatoriamente, uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo. Na sua função comparativa, confirma, infirma ou afirma o verdadeiro critério material da hipótese da regra-matriz. Confirma-o, sempre que houver total sintonia entre a medida e o núcleo do fato dimensionado; infirma-o quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como o cerne da previsão fáctica; afirma-o na hipótese de ser obscura a previsão legal³⁸.

No critério quantitativo da regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a grandeza tomada para representar a sua base de cálculo deve efetivamente representar a riqueza nova agregada ao patrimônio da pessoa física ou jurídica, ao cabo de um período de tempo. Trata-se da renda, que é, obrigatoriamente, um excedente, um saldo positivo, apurado no comparativo do patrimônio, em dois momentos.

Caso não haja riqueza nova, apurada segundo essa especificação, a grandeza efetivamente tomada, como medida do critério material da hipótese tributária, infirma-o. Inexistindo riqueza nova, não há valor a refletir grandeza representativa de capacidade contributiva para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Para que confirme o critério material da regra-matriz do imposto sobre a renda e represente capacidade contributiva daquele que a auferiu, a base de cálculo deve representar a renda e os proventos de qualquer natureza, assim entendidos como o acréscimo patrimonial (saldo positivo) obtido a partir do confronto entre ingressos e saídas patrimoniais, ao cabo de um período de tempo, em consonância com o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza.

Sendo assim, os ingressos patrimoniais apenas fazem parte da equação complexa que apura, ao final do período, uma variação patrimonial positiva ou negativa. Mas esta equação, que se prolonga por um período de tempo, considera não só ingressos patrimoniais, elementos positivos, mas leva em conta também elementos negativos, representados pelos gastos necessários para a obtenção dos rendimentos, receitas e ganhos³⁹.

Somente se o resultado apurado nessa equação, ao final do período, for positivo, pode-se afirmar que há “renda e proventos de qualquer natureza”, matéria prevista no art. 153, III, da Constituição como tributável pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Só nessa hipótese, em que se apura saldo positivo, existe capacidade contributiva para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Temos, assim, que, na instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o princípio da capacidade contributiva, como um limite objetivo, impõe ao legislador, que o critério material de sua regra-matriz represente a expressão “auferir renda e proventos de qualquer natureza” e que a sua base de cálculo reflita, efetivamente, a “renda e os proventos de qualquer natureza”, de acordo com o conceito constitucional.

³⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 645.

³⁹ Nesse sentido, cf. GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda; pressupostos constitucionais*, p. 179-184.

SÍNTESE CONCLUSIVA

O conceito de renda e proventos de qualquer natureza é constitucional, e, por isso, o legislador ordinário, ao instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não pode expandi-lo. Se o fizer, estará alargando inconstitucionalmente a competência tributária da União e violando o princípio da capacidade contributiva.

Renda é o resultado positivo obtido ao final de um período de tempo, por meio de uma equação complexa, na qual se consideram não somente valores que ingressam no patrimônio do contribuinte, mas também os gastos necessários para a obtenção desses valores. Esses gastos, em sua expressão mínima, são aqueles indicados na Constituição como representativos do mínimo existencial.

A competência da União para tributar a renda e os proventos de qualquer natureza está circunscrita à tributação da riqueza nova, assim entendida aquela que foi produzida em um determinado período de tempo e se agregou definitivamente ao patrimônio da pessoa física ou jurídica, depois de deduzida dos gastos necessários à sua produção.

A apuração da renda e dos proventos de qualquer natureza pressupõe um período de tempo, durante o qual ocorrem ingressos e saídas patrimoniais. Tendo em vista que “renda e proventos de qualquer natureza” representam a riqueza nova que se agrega ao patrimônio ao final de um período de tempo, tanto os ingressos (elementos positivos) quanto as saídas patrimoniais (elementos negativos) devem ser considerados na sua apuração.

Importâncias tais como rendimentos, receitas, faturamento, ganhos, isoladamente consideradas, não são reveladoras de capacidade contributiva para o imposto sobre a renda, uma vez que, individualmente, não caracterizam renda ou proventos de qualquer natureza, mas meros ingressos patrimoniais, desvinculados da ideia de período de tempo.

Só possuem capacidade contributiva para o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza aquelas pessoas, físicas ou jurídicas, que apuram, ao final de um período, acréscimo patrimonial representado pelo saldo positivo obtido a partir do confronto entre ingressos e saídas patrimoniais.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Mesa de debates – Periodicidade do imposto de renda I, VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em 15 a 17 de setembro de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994 (63): 19-25.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986 (38): 140-163.

ÁVILA, Humberto. A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros (77): 103-119.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

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

_____. Intributabilidade por via de imposto sobre a renda – férias e licenças-prêmio em pecúnia. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, (39): 163-169.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30.ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 7.ed., revista. São Paulo: Noeses, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4.ed, atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. 4 v. São Paulo: Saraiva, 1998.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto de renda – o artigo 43 do CTN e a lei complementar 104/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001 (67): 109-116.

_____. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Mesa de debates. Periodicidade do imposto de renda I. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Malheiros (63): 15-19.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 6.ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2010.

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

MURPHY, Celia M. S. *O imposto sobre a renda à luz da Constituição*. São Paulo: Noeses, 2020.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. A tributação de lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas: a posição do STF e a lei nº 12.973/2014. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (coord.). *Tributação atual da renda. Estudo da Lei n. 12.973/14: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros no exterior*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 199-264.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda. Requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ, 2017.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 38.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v.14, p. 339-346, out-dez 1970.