

## AFINAL, EXISTE UM CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA?

Thiago Duca Amoni

Pós-graduado em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Artigo recebido em 20.05.2025 e aprovado em 01.08.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Breves comentários sobre o imposto de renda 3 O conceito constitucional (ou não) de renda – doutrina e jurisprudência 4 Requisitos essenciais (e consensuais) da renda para fins de incidência tributária 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Este artigo examina a existência ou não de um conceito constitucional de renda no ordenamento jurídico brasileiro, considerando abordagens doutrinárias e jurisprudenciais. Para tanto, busca-se compreender a relação entre o conceito de renda e a discriminação de competências tributárias, analisando os fundamentos normativos que sustentam a tributação da renda no País. O estudo adota uma abordagem qualitativa e exploratória, fundamentada em pesquisa bibliográfica e análise documental. A pesquisa bibliográfica envolve o levantamento e a revisão de obras de juristas, artigos científicos e literatura relevante sobre o tema. Já a análise documental compreende o exame de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que tratam da tributação da renda, com especial atenção ao art. 153, III, da Constituição Federal e ao art. 43 do Código Tributário Nacional. Além disso, são investigadas decisões do Supremo Tribunal Federal para identificar a tendência do Poder Judiciário sobre o tema, avaliando a evolução do entendimento dos Ministros da Corte acerca da existência de um conceito constitucional de renda. A investigação revela uma divisão doutrinária significativa. De um lado, juristas argumentam que a Constituição Federal, por sua estrutura analítica e pela minuciosa distribuição de competências tributárias, consagra um conceito constitucional de renda. Essa posição é reforçada por recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, que passaram a reconhecer um conceito constitucional de renda derivado da interpretação sistemática do texto da CRFB/1988. De outro lado, há estudiosos que defendem que o conceito de renda deve ser construído pela legislação infraconstitucional, partindo do CTN, mas enquadrando-se em limites constitucionais postos. A análise das decisões judiciais indica que, nos últimos anos, o STF tem-se inclinado a afirmar a existência de um conceito constitucional de renda, consolidando esse entendimento em julgamentos como RE 855.091 e ADI 5.583.

O estudo aponta que, embora existam argumentos consistentes em ambas as correntes, a questão fundamental não se restringe apenas à existência ou não de um conceito constitucional de renda, mas à necessidade de sua delimitação clara para garantir segurança jurídica, sobretudo no que toca à incidência tributária. A investigação confirma que a renda, para fins de tributação, deve necessariamente envolver acréscimo patrimonial e disponibilidade econômica ou jurídica, sendo essas características essenciais para a correta incidência do imposto sobre a renda. Além disso, a discussão acerca da existência de um conceito constitucional de renda é essencial para compreender os limites da competência tributária da União e evitar conflitos normativos que possam gerar litígios judiciais. Independentemente da origem constitucional ou infraconstitucional do que seja renda, sua estruturação contribui para a efetividade do sistema tributário e para a justiça fiscal, garantindo que o imposto sobre a renda seja aplicado de forma equitativa e conforme os princípios constitucionais.

PALAVRAS-CHAVE: Renda. Constitucional. Conceito. Competência. Disponibilidade.

## AFTER ALL, IS THERE A CONSTITUTIONAL CONCEPT OF INCOME?

CONTENTS: 1 Introduction 2 Brief comments on income tax 3 The constitutional (or not) concept of income – doctrine and jurisprudence 4 Essential (and consensual) requirements of income for tax purposes 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This article examines the existence of a constitutional concept of income in the Brazilian legal system, considering doctrinal and jurisprudential approaches. To this end, it seeks to understand the relationship between the concept of income and the discrimination of tax jurisdictions, analyzing the normative foundations that support income taxation in the country. The study adopts a qualitative and exploratory approach, based on bibliographic research and documentary analysis. The bibliographic research involves the survey and review of works by legal scholars, scientific articles and relevant literature on the subject. The documentary analysis includes the examination of constitutional and infra-constitutional provisions that deal with income taxation, with special attention to article 153, III, of the Federal Constitution and article 43 of the National Tax Code. In addition, decisions of the Supreme Federal Court are investigated to identify the tendency of the Judiciary on the subject, evaluating the evolution of the understanding of the Justices of the Court regarding the existence of a constitutional concept of income. The investigation reveals a significant doctrinal division. On the one hand, legal experts argue that the Federal Constitution, due to its analytical structure and detailed distribution of tax powers, enshrines a constitutional concept of income. This position is reinforced by recent decisions by the Federal Supreme Court, which began to recognize a constitutional concept of income derived from the systematic interpretation of the text of the CRFB/1988. On the other hand, there are scholars who argue that the concept of income should be constructed by infra-constitutional legislation, based on the CTN, but within established constitutional limits. The analysis of judicial decisions indicates that, in recent years, the STF has been inclined to affirm the existence of a constitutional concept of income, consolidating this understanding in judgments such as RE 855,091 and ADI 5,583. The study points out that, although there are consistent arguments in both schools of thought, the fundamental question is not limited to the existence or not of a constitutional concept of income, but the need for its clear delimitation to ensure legal certainty, especially with regard to tax incidence. The investigation confirms that income, for tax purposes, must necessarily involve an increase in assets and economic or legal availability, these characteristics being essential for the correct incidence of income tax. In addition, the discussion about the

existence of a constitutional concept of income is essential to understand the limits of the Union's tax jurisdiction and avoid normative conflicts that may generate legal disputes. Regardless of the constitutional or infra-constitutional origin of what constitutes income, its structuring contributes to the effectiveness of the tax system and to tax justice, ensuring that income tax is applied equitably and in accordance with constitutional principles.

KEYWORDS: Income. Constitutional. Concept. Competence. Availability.

## 1 INTRODUÇÃO

A tentativa de delimitar um significado unívoco para o vocábulo “renda” é ineficaz, pois grandeza objeto de estudo por diversas áreas do conhecimento, como as Ciências Econômicas, a Contabilidade e o Direito, sequer havendo consenso conceitual acerca de seu conteúdo quando isolado e estudado sob o recorte metodológico de qualquer uma dessas Ciências anteriormente mencionadas.

Em Economia, renda pode ser definida como salários, juros, lucros pagos às famílias. A igualdade contábil entre renda, produto e despesa permite interpretar que renda é a remuneração dos fatores de produção de bens e serviços, além do lucro das empresas. Já pela igualdade entre renda e despesa, essa equivale ao valor gasto para o consumo das famílias, investimentos e gastos do governo.

Ainda na seara econômica, pelo modelo de Haig-Simons<sup>1</sup>, a renda de um indivíduo é a soma de seu consumo mais a acumulação durante o período tributável. Noutros termos, a renda pode ser descrita como a soma da acumulação (isto é, a mudança no patrimônio líquido do contribuinte) mais o consumo durante o período tributável.

Como bem explica Schoueri (2001, p. 343-357), há duas principais correntes para definir o conceito econômico de renda: a teoria da renda-produto e a teoria do acréscimo patrimonial. A primeira compreende a renda como um fluxo periódico proveniente de uma fonte estável, comparando-a a um fruto que se desprende de uma árvore sem comprometer sua existência – em que o capital representa a árvore, e a renda, seu fruto.

1. A renda de Haig-Simons ou renda de Schanz-Haig-Simons é uma medida de renda usada por economistas de finanças públicas para analisar o bem-estar econômico, que define a renda como consumo mais variação no patrimônio líquido. É representada pela fórmula matemática:  $Eu = C + \Delta NW$ , onde  $C$  = consumo e  $\Delta NW$  = variação do patrimônio líquido.

Já a segunda corrente define renda como a diferença positiva entre dois momentos patrimoniais distintos, ou seja, o acréscimo líquido de riqueza ao longo de um período.

O Direito, enquanto sistema autopoiético, normativamente (operacionalmente) fechado, mas cognitivamente aberto, permite que o legislador atue no ambiente externo (fatos políticos, econômicos, sociais, morais etc.) e capture aquelas condutas que julga merecedoras de regulamentação, inserindo-as no sistema.

Dessa forma, como a renda foi introduzida ao sistema jurídico tributário pelo legislador enquanto materialidade denotativa de capacidade contributiva, passível de incidência tributária, cabe aos operadores do Direito, com auxílio da dogmática, dar concretude ao conceito de renda tributável, nos limites impostos pelo ordenamento jurídico vigente.

Nesse diapasão, no Direito Tributário, não de hoje, há intenso debate doutrinário, corroborado por manifestações do Supremo Tribunal Federal (STF) em vários acórdãos proferidos, cujo cerne da questão é a existência ou não de um conceito constitucional de renda.

Assim, diante da complexidade conceitual do que é renda e das divergências existentes entre as abordagens econômicas e jurídicas, este artigo tem como objetivo analisar a existência ou não de um conceito constitucional de renda no ordenamento jurídico brasileiro, explorando suas implicações na competência tributária da União e na segurança jurídica dos contribuintes.

Para isso, a pesquisa adota uma abordagem qualitativa e exploratória, baseada na análise bibliográfica de doutrinadores e na investigação de recentes decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema.

Além disso, a pesquisa dialoga com a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, que explica a interação do sistema jurídico com o ambiente externo e a absorção e normatização de conceitos de outras ciências pelo Direito. No campo doutrinário, autores como Misabel Derzi, Humberto Ávila e Roberto Quiroga Mosquera oferecem interpretações distintas sobre a existência de um conceito constitucional de renda, enquanto Sacha Calmon e Roque Carrazza aprofundam a relação entre tributação e segurança jurídica.

Em síntese, o objetivo deste artigo é apontar o entendimento de juristas quanto ao tema para, posteriormente, apresentar os motivos pela escolha de um ou outro posicionamento.

## 2 BREVES COMENTÁRIOS SOBRE O IMPOSTO DE RENDA

Como mencionado na parte introdutória, não há um conceito unívoco de renda, seja qual for a área de conhecimento que trabalhe com o instituto. O Direito, enquanto sistema autônomo, conforme a teoria luhmanniana, assim como os demais sistemas, abre-se para o meio externo (cognitivo), mas fecha-se enquanto sistema autoprodutor de normas (autopoietico), optando ou não, pela inclusão de elementos cotejados a partir da interação com o ambiente para dentro do sistema jurídico.

Assim, cabe ao legislador atuar no ambiente externo (economia, política, moral etc.) e selecionar as condutas que devem ser reguladas pelo Direito, inserindo-as, via processo legislativo, no sistema, ao passo que, o operador do Direito e a dogmática interpretam-no, partindo da legislação posta.

Nas palavras da ilustre professora Derzi (2019):

Na teoria dos sistemas, o sistema jurídico somente pode usar o seu próprio código binário direito/não direito, com que se fecha, fechamento esse que é condição para a interação entre sistema e ambiente, operando com inclusão ou exclusão de elementos, acoplados ou desacoplados estruturalmente ou operacionalmente, por meio de equivalentes funcionais e seletividade. Avanços e recuos somente são produzidos no interior do sistema, de tal sorte que os dados de referência são introjetados, transformados e tornados operáveis intrassistematicamente.

Partindo do ambiente, o legislador capturou o fenômeno “renda”, introjetando-o no ordenamento jurídico, conferindo-lhe juridicidade. No campo do Direito Tributário, o vocábulo “renda” foi incorporado ao sistema como um signo presuntivo de riqueza passível de incidência tributária apenas no ano de 1922 (NÓBREGA, 2014). O art. 31 da Lei n. 4.625 introduziu o Imposto de Renda no Brasil, cuja redação, à época era:

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa *physica* ou *juridica*, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

I. As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes fôr apurada dentro do território nacional.

II. É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000\$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for annualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III. Será considerado liquido, para o fim do imposto, o conjunto dos sendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes:

- a) imposto e taxas;
- b) juros de devidas, por que responda o contribuinte;
- c) perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incendio, tempestade, naufragio o accidentes semelhantes a esses, desde que taes perda não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
- d) as despesas ordinarias realizadas para conseguir e assegurar a renda

IV. Os contribuites de renda entre 6:000\$ (seis contos de réis) e 20:000\$ (vinte contos de réis) terão deducção de 2 % (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa deducção a 50 % (cincoenta por cento) da importancia normal do imposto.

V. O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista eplo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou pára arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisico ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatorios do mantante da renda e da taxa devida.

VI. A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno immediatamente anterior.

VII. O poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instrucções, e executando as medidas necessarias ao lançamentos e instrucções, e executando as medidas necessarias ao lançamento, por fórmula que a arrecadação do imposto se torne effectiva em 1924.

VIII. Em o regulamento, que espedir o poder Executivo posará impor multas até o maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).

A instituição tardia do imposto sobre a renda não foi exclusividade brasileira, pois, antes de mais nada, era necessária a criação de uma unidade monetária e de um sistema econômico capazes de mensurá-la. Apenas com a substituição do modelo fundiário vigente até o final da Idade Média (1453 d.C.) e com o surgimento do Estado Moderno, iniciaram-se as primeiras movimentações, mesmo que embrionárias, visando à tributação da renda (AMED; NEGREIROS, 2000).

Para se ter ideia, em que pese não haja consenso, tem-se que a primeira lei instituidora do imposto de renda datou de 1799, de autoria do Primeiro-Ministro

britânico Willian Pitt, criada com o objetivo de financiamento bélico (AMED; NEGREIROS, 2000).

De maneira similar, voltando à realidade doméstica, os debates sobre a instituição de um tributo sobre a renda remontam ao Segundo Império<sup>2</sup>, associado sobretudo, à necessidade de financiamento do Estado brasileiro na empreitada travada na Guerra do Paraguai<sup>3</sup>. Entretanto, como exposto, o Imposto de Renda nos moldes atuais, incidente sobre a universalidade das rendas dos contribuintes, foi estabelecido no Brasil apenas em 1922.

Feitas estas breves considerações, o atual arcabouço normativo do imposto sobre a renda tem como ponto de partida a CRFB/1988, fonte única de repartição de competências tributárias, que outorgou à União a atribuição para instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, nos termos do art. 153:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I – Será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei [...].

Observa-se que o inciso I do § 2º do artigo acima colacionado determina que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, que dão concretude ao princípio da capacidade contributiva, cujo escopo é a efetivação da justiça fiscal. Nas palavras de Rocha (2020):

O princípio da capacidade contributiva torna-se uma pedra fundamental do Sistema Tributário Nacional. Repartem-se os custos indivisíveis do Estado entre os cidadãos segundo sua capacidade econômica, e de forma desvinculada de qualquer benefício específico fruído pelo contribuinte.

2. De 1840 (Golpe da Maioridade) até 1889 (Proclamação da República).

3. Maior conflito armado ocorrido na América Latina. Foi travada entre o Paraguai e a Tríplice Aliança, composta pelo Império do Brasil, pela Argentina e pelo Uruguai.

Por meio do princípio da capacidade contributiva realiza-se a justiça distributiva, principalmente no campo do imposto de renda, tributo que de longe é o que melhor permite a verificação das circunstâncias pessoais do contribuinte.

O princípio da generalidade permite o cumprimento dos critérios da universalidade e da pessoalidade, pois:

- (i) atuando sobre o aspecto material do antecedente da regra-matriz de incidência tributária, determina que o imposto alcançará todas as rendas e os proventos, de qualquer espécie, independentemente da denominação ou da fonte;
- (ii) na medida em que atua no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência tributária, determina que todas as pessoas (físicas ou jurídicas) localizadas em território nacional sejam contribuintes do imposto sobre a renda, observadas a capacidade contributiva e as exceções taxativas previstas no ordenamento jurídico (imunidades e isenções).

A progressividade, enquanto técnica de tributação, aplica-se sobre o critério quantitativo do consequente da regra-matriz para a fixação da alíquota do imposto, implicando a incidência gradativa à medida que haja acréscimo patrimonial.

Seguindo a pirâmide kelseniana, em deferência ao art. 146, III, da CFRB/1988, coube ao Código Tributário Nacional, enquanto lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. No que toca ao imposto sobre a renda, reza o 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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.



§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Pela leitura do dispositivo legal, a renda e os proventos de qualquer natureza, para fins de incidência tributária, devem gozar de determinadas características indissolúveis, quais sejam: (i) disponibilidade econômica ou jurídica e (ii) decorrer de um acréscimo patrimonial.

Por fim, a estrutura normativa do imposto sobre a renda complementa-se com diversas outras leis vigentes, normas secundárias expedidas pelo Poder Executivo (Decretos, Instruções Normativas etc.), bem como manifestações do Poder Judiciário, sobretudo pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

Partindo do ordenamento jurídico vigente, a Ciência do Direito, já há algum tempo, debate se há ou não um conceito constitucional de renda. Conforme tópico em sequência, a doutrina, consubstanciada por notórios juristas, apresenta argumentos sólidos para fundamentar ambos os entendimentos.

É o que se passa a demonstrar.

### **3 O CONCEITO CONSTITUCIONAL (OU NÃO) DE RENDA – DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

Para a professora Misabel Derzi (2009), cada ramo da ciência elege a metodologia que guiará a modalidade de raciocínio a ser desenvolvida. Assim, o método depende do objeto de estudo da ciência. Nessa linha, desenvolveu tese sobre o modo de raciocinar por tipos e conceitos no âmbito do Direito Tributário.

Moreira (2013), valendo-se dos ensinamentos da professora, explica que

[...] os tipos podem ser compreendidos como a nova metodologia contemporânea, em substituição aos conceitos classificatórios. Os tipos são fluidos e rejeitam a objetividade da subsunção conceitual, relativizando regras postas com espreque nos princípios, que assumem cada vez mais papel de relevo no método científico-jurídico.

Assim, o método conceitual é rígido e tendente à classificação, ao passo que a metodologia tipológica é fluida, aberta, flexível. No Direito, a escolha pelo legislador de um ou outro método deve guardar compatibilidade com o ramo jurídico abordado. Toma-se como exemplo: no Direito Privado, sobretudo na

área de contratos, o modelo tipológico é o mais adequado, já que se perquire a autonomia privada das partes contratantes, ao passo que, no Direito Tributário e no Direito Penal, prepondera a metodologia conceitual, em face da legalidade e da segurança jurídica<sup>4</sup>.

Partindo dessa premissa, passa-se a destacar aqueles autores que advogam pela existência de um conceito constitucional de renda, bem como os principais argumentos por eles apresentados.

Para Fonseca (2018), a existência de um sistema constitucional minucioso na tratativa da matéria tributária faz com que a construção do conceito jurídico de renda no Brasil não possa ter como única referência o art. 153, III, da CRFB/1988. Dessa forma, cabe ao intérprete levar em conta todos os enunciados relacionados à tributação da renda, ainda que essa relação seja considerada apenas indireta:

[...] a construção de um conceito jurídico de renda depende de uma análise cuidadosa da forma pela qual o legislador, especialmente o constituinte, regulou a matéria tributária. Sobre esse aspecto, a realidade brasileira indica que a questão foi disciplinada de forma minuciosa, por meio de um conjunto estruturado de dispositivos, com especial destaque para aqueles que repartem competências entre os entes tributantes. É exatamente em razão disso que a doutrina costuma apontar para a existência de um Sistema Constitucional Tributário, que precisa ser corretamente compreendido pelo intérprete de seus dispositivos.

Ávila (2011) entende que o conceito de renda deve ser construído dentro da Constituição, combinando o art. 153 com outras normas constitucionais. Para o professor, a CRFB/1988 delimitou o conceito constitucional de renda por meio de regras de competência positivas e negativas, sendo que, pelo viés positivo, o texto constitucional adotou um conceito amplo de renda, abrangendo também os proventos. Pela delimitação negativa, renda só pode ser entendida enquanto grandeza distinta de patrimônio, capital, faturamento, lucro.

Outro renomado defensor dessa linha de entendimento é Roberto Quiroga Mosquera (1996), que leciona que o art. 43 do CTN tem que se adequar ao conceito constitucional de renda previsto na CRFB/1988.

---

4. Em que pese haja preponderância de um ou outro método conforme o ramo do Direito, os tipos e os conceitos são coexistentes e complementares.

Citam-se ainda Paulo Ayres Barreto (2013), José Artur Lima Gonçalves (1997) e Roque Antonio Carrazza (2005) como autores que comungam do entendimento de que há um conceito constitucional de renda previsto na Carta de 1988.

Um argumento sólido para referendar a doutrina que advoga pela existência de um conceito constitucional de renda foi apresentado por Queiroz (2024), que explica que conceituar é diferente de definir:

Ora, como se esclareceu anteriormente, afirmar que um vocábulo ou uma expressão revela um conceito – no caso, a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” – significa dizer que ela veicula uma ideia, uma noção, algum sentido. Que, a existência de um conceito veiculado por um signo linguístico convive com os fenômenos da indeterminação conceitual, da ambiguidade, da diversidade espacial e da mutação conceitual (da qual a mutação constitucional é espécie). Além disso, importa reiterar que é fundamental não confundir conceito com definição linguística do conceito. O conceito significa a ideia, a noção de algo, que se constrói a partir da atividade de compreensão-interpretação. Por outro lado, definição verbal de um conceito é a atividade de exteriorizar, de explicitar mediante o uso de signos, em geral de palavras, o significado de um conceito. Por certo, a Constituição não apresenta uma definição linguística do conceito de renda (“renda e proventos de qualquer natureza”).

Em resumo, para esses autores, o texto constitucional, pela característica analítica<sup>5</sup> da CFRB/1988, bem como pela rigidez do sistema tributário nacional em distribuir competências tributárias, é suficiente para delimitar um conceito de renda.

Lado outro, há autores cujo entendimento é o de que cabe à legislação infraconstitucional a concreção do conceito, em que pese a CRFB/1988 trace as linhas mestras do que pode ser considerado renda.

Bianco (2010) afirma que renda é um conceito indeterminado e que cabe à lei complementar, respeitando o art. 146, III, “a”, da CRFB/1988, determinar seu conteúdo. Da mesma forma, Paulsen (2007):

A própria Constituição, portanto, não utilizou a palavra “renda” com um sentido uniforme, [...]. O que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento

---

5. Constituições analíticas: são Constituições cujo conteúdo é extenso, que tratam de matérias que vão além da organização básica do Estado.

conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, [...].

Segundo Schoueri (2001), coube ao Código Tributário Nacional, na função de lei complementar em matéria tributária, definir, a partir das balizas constitucionais, o que é renda para fins de incidência do imposto. Nas palavras do autor:

A definição da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” é questão cuja importância liga-se à própria discriminação de competências tributárias estabelecida pela Constituição Federal.

Tanto no âmbito econômico quanto na esfera jurídica, encontram-se teorias que buscaram, ao longo do tempo, esclarecer o significado de “renda”.

No Brasil, coube ao Código Tributário Nacional, desempenhando seu papel de lei complementar tributária, definir, a partir das balizas constitucionais, a noção de renda para fins de incidência do imposto.

O artigo 43 do Código estabeleceu, então, definição abrangente, admitindo a aferição da renda tributável quer pela teoria da renda-produto, quer pela teoria da renda-acrécimo. Nos termos do Código Tributário Nacional, imprescindível, para a incidência do tributo, a existência de disponibilidade “econômica ou jurídica” sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.

A doutrina, ao tentar distinguir ambas as categorias de disponibilidade, afunda-se em interminável discussão, relevada pela diversidade de posições encontradas sobre o tema. Não obstante os contornos da divergência, a aproximação mais adequada parece ser aquela que toma, por ponto de partida, a teoria da consideração econômica, que tanta influência causou em Rubens Gomes de Sousa: ao referir-se à “disponibilidade econômica”, está o Código a falar de um sentido econômico de patrimônio, que independe da existência de um título jurídico, *i.e.*, torna-se irrelevante perquirir, para a incidência do tributo, a configuração de um “acrécimo patrimonial” nos termos do Direito Privado.

De todo modo, não é tal polêmica distinção o ponto fundamental: quer jurídica, quer econômica, é apenas diante de disponibilidade que se pode admitir o imposto; na ausência desta, não há como se falar em manifestação de capacidade contributiva. Só há renda disponível – e, portanto, tributável – no momento em que o contribuinte possa dela livremente dispor, inclusive para pagar impostos.

Analisando a discussão no âmbito do Poder Judiciário, há acórdãos em que os Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) ora entendem existir um conceito

constitucional de renda, ora ratificam que o conceito de renda deve ser alcançado pelo operador do direito esquadrihando-o diante das leis vigentes.

Em excelente artigo intitulado “Imposto sobre a renda – análise da evolução no STF” em homenagem aos 100 anos de instituição do imposto de renda no Brasil, o Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) fez uma análise dos principais julgamentos do pleno do STF após a Constituição de 1988 relacionados ao conceito constitucional de renda e destacou:

O posicionamento dos Ministros do STF, desde o advento da Constituição de 1988, tem sido dissonante acerca da existência de um conceito constitucional de renda. O criterioso exame dos argumentos utilizados nos julgamentos realizados pelo Pleno do STF é fundamental para a construção coerente e consistente do sistema jurídico atinente ao imposto sobre a renda<sup>6</sup>.

Da análise dos julgados, Queiroz (2023, p. 31-33) conclui que, no atual entendimento da Suprema Corte, prevalece a existência de um conceito constitucional de renda, e explica:

Como demonstrado, nas decisões proferidas pelo Plenário da Corte nos dois últimos anos, identifica-se a assunção do entendimento de que existe um conceito constitucional de renda. Isso está evidenciado na ementa e nas razões de decidir do RE 855.091 (julgamento em 15.03.2021), na ementa e nas razões de decidir da ADI 5.583 (julgamento em 17.05.2021), na ementa e nas razões de decidir do RE 1.063.187 (julgamento em 27.09.2021); e ementa (implicitamente) e nas razões de decidir (expressamente) da ADI 5.422 (julgamento em 06.06.2022).

Nessas quatro decisões tomadas nos anos de 2021 e de 2022, somente na ADI 5.422 é que se constata observações, em parte, divergentes no tocante à existência do conceito constitucional de renda. A primeira, do Ministro Alexandre de Moraes, considera que a Constituição de 1988, em seu art. 153, III, ao dispor sobre a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, “não especifica expressamente o que significam tais conceitos constitucionais” e que por força do art. 146, *caput*, inciso III, alínea “a”, da Constituição, essa tarefa foi reservada à lei complementar.

6. QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Imposto sobre a renda – análise da evolução no STF. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/imposto-sobre-a-renda-analise-da-evolucao-no-stf-por-luis-cesar-souza-de-queiroz/>. Acesso em: 10 jun. 2024.

[...]

A segunda (suposta) divergência foi do Ministro Gilmar Mendes. Ao que parece essa divergência é mais aparente que real. O Ministro, apesar de destacar que a Constituição “é consideravelmente comedida na disciplina do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza” e que ela não define o que seja renda, ele não deixa de enfatizar que o alcance abrangente do conceito de renda decorre de uma “interpretação sistemática do texto constitucional, temperada por ricos aportes doutrinários e sedimentada em sólida construção jurisprudencial”.

Logo, se não há consenso na Ciência do Direito quanto à existência de um conceito constitucional de renda, no Poder Judiciário, a jurisprudência do STF vem sedimentando o entendimento de que o conceito de renda se encontra no texto da CRFB/1988.

#### **4 REQUISITOS ESSENCIAIS (E CONSENSUAIS) DA RENDA PARA FINS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Da leitura do art. 43 do CTN conjugado com o texto constitucional, a renda considerada tributável deve gozar de determinadas características indissolúveis, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva, quais sejam: (i) decorrer de um acréscimo patrimonial; (ii) ter disponibilidade, econômica ou jurídica.

Um determinado fato jurídico configura-se como renda, desde que, em momentos distintos de tempo, ocorra um acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de valores oriundos do capital (aluguel, *royalties*, recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participação nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiadas), do trabalho (salário, honorários, pró-labore, comissões etc.) ou da combinação de ambos. Coêlho (2012, p. 68), citando Rubens Gomes de Sousa, explica:

O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática, esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro).

Bianco (2010) entende que o legislador complementar elegeu duas espécies de renda para fins de incidência tributária: renda como fluxo de riqueza e renda como acréscimo de riqueza, ambas tendo como pré-requisito o acréscimo patrimonial, consubstanciado em algo novo, riqueza nova, que, necessariamente, agrega-se ao patrimônio do contribuinte.

Todavia, tal acréscimo patrimonial, por si só, não atrai, de pronto, a tributação, vez que a renda auferida também deve gozar de disponibilidade. Nas palavras de Machado (1996, p. 73):

A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.

Bulhões Pedreira (1979) vai além, perquirindo um conceito de renda ainda mais detalhado, trazendo o requisito da realização da renda. Para o autor, para fins de tributação, a renda realizável é aquela (i) conversível em direitos que acresçam ao patrimônio; (ii) adquirida em trocas no mercado; (iii) em cumprimento das obrigações em uma relação jurídica; (iv) em que o valor seja mensurável; e (v) em que haja liquidez.

Admitindo-se uma ou outra característica, é consenso na doutrina e na jurisprudência que há um núcleo mínimo de características que compõe o conceito de renda, que inevitavelmente decorre de um acréscimo patrimonial, que goze de disponibilidade (econômica ou jurídica) e seja realizável.

Diante desse núcleo mínimo, amplamente reconhecido como essencial à formulação do conceito de renda, a nosso sentir, torna-se difícil advogar pela existência de um conceito constitucional de renda, sobretudo pois essas características estão traçadas no art. 43 do CTN, que, como qualquer outra norma existente no ordenamento jurídico, deve estar em consonância com as diretrizes previstas na CRFB/1988.

Ademais, torna-se mais relevante a necessidade de delimitação e consolidação de um conceito de renda para fins de incidência tributária, sobretudo para a

concreção do princípio da segurança jurídica, do que propriamente determinar se tal conceito exaure-se ou não no texto constitucional.

## 5 CONCLUSÃO

É evidente que toda dialeticidade presente na doutrina e na jurisprudência acerca da existência ou não de um conceito constitucional de renda é de extrema importância para maturação, interpretação, integração e aplicação da norma jurídica.

Em especial, cabe à Ciência do Direito debruçar-se sobre a legislação vigente e os institutos postos no ordenamento jurídico para formulação da melhor interpretação conferida às normas jurídicas, seu conteúdo e alcance.

Partindo das considerações formuladas pela professora Misabel Derzi, que propõe a metodologia de pensamento jurídico baseado em tipos e conceitos, a nosso sentir, renda reveste-se de características conceituais, mas que não se esgotam na CRFB/1988, em que pese o espectro conceitual carregue consigo conceitos mais ou menos determinados.

As características essenciais e consensuais (núcleo mínimo) eleitas pela doutrina para delimitar a abrangência do vocábulo “renda” para fins de tributação é uma construção que parte inevitavelmente do art. 43 do CTN, obviamente, respeitadas as balizas constitucionais norteadoras de todo o ordenamento jurídico.

Do texto constitucional não se extraem comandos normativos atinentes a acréscimo patrimonial, disponibilidade, realização, características indissociáveis do conceito de renda.

Simplesmente pois não cabe à Constituição, enquanto Carta Política, conceituar. Tomando como exemplo o Direito Tributário, objeto de nosso estudo: consegue-se extrair da CRFB/1988 um conceito constitucional de mercadoria, prestação de serviço, produto industrializado, folha de salário, dentre outras tantas materialidades que atraem a incidência de tributos? Reitera-se que, a nosso sentir, a resposta é negativa.

A Constituição é lei fundamental e suprema de um Estado que representa os anseios de determinada sociedade à qual pretende reger. Dessa forma, partem da Carta Suprema a forma de Estado, a forma de Governo, a estruturação e a organização dos Poderes, os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, bem como os limites do poder do Príncipe.



Mesmo numa Constituição analítica como a de 1988<sup>7</sup>, em que o sistema tributário nacional goza de extenso detalhamento, não é função da CRFB/1988 conceituar. Não à toa coube ao art. 146, dentre outras tantas prerrogativas, definir tributos e suas espécies.

Lei complementar conceitua. Lei ordinária institui tributo. Atos secundários do Executivo regulamentam a incidência tributária e até mesmo complementam conceitos. Claro, tudo em consonância com as premissas e os princípios constitucionais.

Na pirâmide kelseniana, parte-se do genérico (Constituição) para o específico (por exemplo, uma IN). Contudo, é o genérico que estabelece o espectro normativo válido no ordenamento jurídico. A regra específica deve-se amoldar à constitucionalidade.

Com tal sistemática, não se pode confundir a inversão do sistema jurídico com a prevalência de normas infraconstitucionais em detrimento da Constituição. É justamente pela função precípua de cada ato normativo no sistema que se consagra a Constituição como suprema.

Atos infraconstitucionais conceituam, discriminam, definem, mas sempre com o imperativo de respeito aos contornos constitucionais. Dessa forma, se ato de qualquer ente que não seja a União, ou sobre materialidades outras que não sejam renda, como propriedade, receita, faturamento, impossível a incidência tributária. Qualquer disposição que viole o princípio da capacidade contributiva, a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial é inconstitucional, pelos limites impostos pela CRFB/1988.

## 6 REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

7. São Constituições cujo conteúdo é extenso, que tratam de matérias que vão além da organização básica do Estado.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos (coord.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: [www.planalto.gov.br/legislação/códigos](http://www.planalto.gov.br/legislação/códigos). Acesso em: 10 jun. 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 10 jun. 2024.

BULHÕES PEDREIRA, José Luís. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler; MOREIRA, André Mendes. *Direito, justiça e poder de tributar: desafios para o desenvolvimento do Estado Democrático de Direito*. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3. ed. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros: São Paulo, 1996.

MOREIRA, André Mendes. Metodologia do direito tributário e o modo de raciocinar por tipos e por conceitos. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

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

NOBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil: um enfoque na pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal, 2014.

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

QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Imposto sobre a renda – análise da evolução no STF. Disponível em <https://www.ibet.com.br/imposto-sobre-a-renda-analise-da-evolucao-no-stf-por-luis-cesar-souza-de-queiroz/> Acesso em: 10 jun. 2024.

ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o artigo 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: ELALI, André; ZARANZA, Evandro; SANTOS, Kallina Flôr dos (coord.). *Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.