

O CONCEITO JURÍDICO DE RENDA NO DIREITO BRASILEIRO

Solon Sehn

Advogado, graduado pela UFPR. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor Conferencista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). Ex-conselheiro do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Renda, patrimônio e acréscimo patrimonial 3 Periodicidade e disponibilidade da renda 4 Referências.

RESUMO: O texto aborda o conceito jurídico de renda no direito tributário brasileiro, destacando a complexidade da definição em comparação com outros países, dada a fragmentação legislativa entre Constituição, leis complementares e ordinárias. O Código Tributário Nacional (CTN) desempenha papel fundamental ao definir renda como um acréscimo patrimonial líquido, ou seja, riqueza nova aferida pela diferença entre os patrimônios inicial e final de determinado período, considerando todos os bens, direitos e dívidas. Não se incluem transferências patrimoniais ou de capital, como heranças ou doações, nem recomposição de patrimônio, como reembolsos e indenizações.

O conceito de renda pressupõe periodicidade, normalmente anual, embora o legislador possa optar por outros períodos, desde que respeite princípios constitucionais, como o da proporcionalidade. O texto discute as limitações legais à compensação de prejuízos fiscais, especialmente a “trava” de 30% instituída pela Lei n. 9.065/1995, reconhecida como válida pelo STF e pelo STJ, mas criticada por parte da doutrina por contrariar o conceito de renda do CTN. Por fim, destaca-se que a incidência do imposto de renda depende da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial, sendo a primeira relacionada ao recebimento efetivo e a segunda à aquisição do direito ao recebimento.

PALAVRAS-CHAVE: Renda. Conceito. Constituição Federal. Código Tributário Nacional.

THE LEGAL CONCEPT OF INCOME IN BRAZILIAN LAW

CONTENTS: 1 Introduction 2 Income, Assets, and Increased Assets 3 Frequency and Availability of Income 4 References.

ABSTRACT: This text addresses the legal concept of income in Brazilian tax law, highlighting the complexity of the definition compared to other countries, given the legislative fragmentation between the Constitution, complementary laws, and ordinary laws. The National Tax Code (CTN) plays a fundamental role in

defining income as a net increase in assets, that is, new wealth measured by the difference between the initial and final assets of a given period, considering all assets, rights, and debts. It does not include transfers of assets or capital, such as inheritances or donations, nor the replenishment of assets, such as reimbursements and compensation.

The concept of income presupposes frequency, usually annual, although the legislator may choose other periods, as long as it respects constitutional principles, such as proportionality. The text discusses the legal limitations on the offsetting of tax losses, especially the 30% cap established by Law No. 9,065/1995, recognized as valid by the Supreme Federal Court (STF) and Superior Court of Justice (STJ), but criticized by some legal scholars for contradicting the concept of income established in the National Tax Code (CTN). Finally, it is important to emphasize that the incidence of income tax depends on the acquisition of economic or legal availability of the increase in assets, the former being related to the actual receipt and the latter to the acquisition of the right to receive it.

KEYWORDS: Income. Concept. Federal Constitution. National Tax Code.

1 INTRODUÇÃO

Antes do estudo do conceito de renda, cumpre destacar que, no direito brasileiro, ao contrário do que ocorre no ordenamento jurídico de outros países, o texto constitucional disciplinou a competência impositiva das pessoas políticas de direito público interno por meio de referências objetivas à materialidade dos tributos que podem ser validamente instituídos¹. Ao mesmo tempo, adotou a técnica de imposição de limites derivados de normas interpostas, prevendo a edição pela União de normas gerais de direito tributário, mediante lei complementar, nos termos do art. 146 da Constituição. Isso faz com que os tributos fiquem submetidos a um processo fragmentado de concretização progressiva, a cargo das três espécies legislativas que nele podem interferir: a lei constitucional, a lei complementar e a lei ordinária².

As normas gerais de direito tributário encontram-se previstas no Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei n. 5.172, de 27 de outubro de 1966. Nessa época, ainda não havia previsão de reserva de lei complementar nessa matéria, o que somente ocorreu com o advento do art. 18, § 1º, do texto constitucional de

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 139 e ss.; ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 36-37; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 433 e ss.
2. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 22.

1967³. Desde então, embora promulgado como lei ordinária, o Código vem tendo o seu conteúdo de regulação recepcionado pelos textos constitucionais. O mesmo se deu com a Constituição Federal de 1988. Esta manteve a reserva de lei complementar, preservando as disposições anteriores, desde que materialmente compatíveis com a nova ordem constitucional (art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias)⁴.

Portanto, respeitada a relação hierárquica existente entre essas espécies legislativas, o estudo do conceito de renda deve ser estabelecido em função dos parâmetros normativos da Constituição e do Código Tributário Nacional, que a complementa naquilo que for compatível. Estes, por outro lado, limitam o legislador ordinário na definição da materialidade do imposto de renda e dos demais critérios de incidência do tributo.

2 RENDA, PATRIMÔNIO E ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

Não há, nas teorias econômica e jurídica, um conceito uniforme de renda⁵. Este é tão variável quanto o número de autores voltados ao estudo do tema. Daí a imprescindibilidade de uma definição clara de renda na legislação tributária, papel que, no direito brasileiro, foi desempenhado pelo art. 43 do CTN:

3. “Art. 18. [...] § 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.”
4. Sobre o tema da *recepção* ou *novação*, cf.: MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1993. t. 2, p. 243 e ss.; BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 64 e ss.
5. “Antes de qualquer outra cogitação, saliente-se que, para nós, o conceito de renda é gênero que encampa a espécie ‘proventos de qualquer natureza’, razão pela qual referiremos aqui apenas o gênero, sem preocupação de tratar separadamente da espécie” (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 174). Para Gisele Lemke, o vocábulo “proventos” é sinônimo de “rendimentos” (LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60). A expressão “proventos de qualquer natureza” – segundo Ricardo Mariz de Oliveira – mantida mais por tradição do que por exigência jurídica (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 286). Por outro lado, segundo Carrazza, “[...] constitui grave errônea afirmar que *provento* é realidade diversa de *renda*. Provento é, sim, modalidade de renda” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 53 e nota 68).

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. (Incluído pela Lcp n. 104, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Lcp n. 104, de 2001)

Para parte da doutrina, essa previsão já seria obrigatória à luz do texto constitucional⁶. Outros, de modo diverso, sustentam inexistir um conceito constitucional pressuposto de renda, de sorte que caberia ao CTN dispor sobre essa matéria⁷. Todos, no entanto, concordam que, ao menos em parte, o

6. Nesse sentido: GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 170 e ss.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 73 e ss.; CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 35 e ss.; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 13 e ss.; ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 215. Também acompanhamos essa interpretação (SEHN, Solon. *PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 156 e ss.).
7. Não admitindo a existência de um conceito fechado de renda no texto constitucional: LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60; SAKAKIHARA, Zuudi. Comentários aos arts. 43 a 45 e 139 a 164. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Código tributário nacional comentado*. 3. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 155.

conceito adotado pelo art. 43 corresponde ao da teoria da renda *acréscimo-patrimonial*⁸. Não há divergências a esse respeito⁹.

Para efeitos deste estudo, cumpre destacar que, de acordo com o conceito adotado pelo CTN, renda constitui um acréscimo patrimonial líquido (riqueza nova)¹⁰, que resulta da comparação entre os estados patrimoniais inicial e final,

8. Alguns autores sustentam que “parece existir, contudo, um equívoco na asserção pura e simples de que a teoria adotada pelo Código é a do acréscimo patrimonial. É que, em seu sentido estrito, o acréscimo patrimonial não envolve os rendimentos consumidos” (LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 62). Todavia, não há qualquer equívoco nessa asserção. Isso porque, como destaca Bulhões Pedreira, a teoria da renda como acréscimo ou acumulação inclui a parcela da renda consumida (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2-6 e ss.). No mesmo sentido, sobre as diversas teorias sobre a renda, cf.: TILBERT, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 10; LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p. 19 e ss.; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 119 e ss.
9. “[...] é importante observar que o Código Tributário Nacional definiu renda como o *produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*, e proventos de qualquer natureza como os *acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda* (art. 43, itens I e II). Adotou, portanto, o conceito de renda *acréscimo*. Sem acréscimo patrimonial não há, segundo o Código, nem renda, nem proventos” (MACHADO, Hugo de Brito. O âmbito constitucional do tributo e alguns dispositivos da Lei n. 9.249, de 26.12.95. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.]. *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 84). No mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 57; BIFANO, Elidie Palma. *O mercado financeiro e o imposto de renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 128; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 38, que, após analisar a doutrina sobre o tema, conclui que “[...] salvo algumas reticências, ninguém mais duvida de que o fato gerador do imposto de renda seja a existência de acréscimo patrimonial”. Sobre o tema, cf. ainda: DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação da renda *versus* tributação do patrimônio. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 99-115; ROLIM, João Dácio. O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos – adições e exclusões do lucro real. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 87-95; LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p. 66.
10. Rubens Gomes de Sousa ressalta que: “[...] ‘Assim, a Comissão de 1964 julgou mais adequado à função prática de definir o fato gerador do imposto dar ênfase ao requisito da aquisição das disponibilidades. Mas nem por isso, repito, o requisito de tratar-se de *riqueza nova* foi repudiado; pelo contrário, não só ele está implícito no conceito de disponibilidade, como já se disse, mas está também expresso no art. 43, I, onde se diz que a renda é um ‘produto’ do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e no art. 43, II, onde se diz que os proventos

após um período determinado. Sua aferição deve considerar, em primeiro lugar, todos¹¹ os bens e os direitos susceptíveis de valoração pecuniária existentes no início da apuração, sem abstração de eventual estado negativo, já que as dívidas também integram o patrimônio. Não é possível realizar “cortes”, desprezando a realidade patrimonial negativa prévia para criar uma situação patrimonial inicial neutra, desconsiderando os prejuízos decorrentes do exercício anterior¹².

Esse patrimônio inicial deve ser comparado com o valor dos bens e dos direitos que foram incorporados à esfera jurídica do sujeito passivo em caráter definitivo, sem reserva, condicionamentos ou contrapartidas no patrimônio passivo. Assim, por exemplo, no contrato de mútuo, a quantia em dinheiro transferida ao mutuário não implicará um acréscimo líquido, porque, ao mesmo tempo que a recebe, o sujeito passivo torna-se devedor do montante emprestado pelo mutuante. O mesmo se aplica aos ingressos que apenas recompõem o *status quo ante*, tais como os reembolsos e as indenizações¹³. É, ademais,

de qualquer natureza são os ‘acréscimos patrimoniais’ não compreendidos no inciso anterior. A propósito, vale sublinhar que essa redação do inciso II implica que também a renda, de que trata o inciso I, é um acréscimo patrimonial, como já está dito pela palavra ‘produto’ constante desse inciso” (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, 1974. *Apud* CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 58).

11. LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 94: “Se renda é riqueza nova, somente com a consideração conjunta de todos os ingressos e dispêndios do período é que se poderá falar em renda”. Não é possível, destarte, considerar o valor de bens e de direitos de forma isolada, o que torna incompatíveis com o CTN e com a Constituição os regimes de tributação “definitiva” previstos na legislação tributária ordinária.
12. “Deveras, prejuízos anteriores têm que ser deduzidos do saldo positivo, para que se possa contemplar acréscimo real e efetivamente obtido; do contrário, estará sendo tributado o próprio patrimônio da sociedade empresária. É que prejuízo implica, sempre, uma redução de patrimônio, que, dependendo da sua intensidade, pode eliminar o efeito incrementador de entradas relevantes que, por sua vez, até o montante do prejuízo, não fazem mais que recompor o patrimônio previamente existente” (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 181). No mesmo sentido, cf.: PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos*. *Revista de Direito Administrativo*, v. 207, p. 380.
13. Assentado nessa premissa, o STJ editou as seguintes súmulas sobre a matéria: *Súmula STJ n. 136*: “O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda”; *Súmula STJ n. 215*: “A indenização recebida pela adesão ao programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de

irrelevante o fato de o acréscimo patrimonial ter sido poupado ou consumido pelo sujeito passivo¹⁴.

O saldo resultante da comparação entre o patrimônio inicial e o final deve ser confrontado com os gastos necessários à sua obtenção e à manutenção¹⁵ da fonte produtora¹⁶, inclusive a depreciação dos bens empregados na produção

renda”; *Súmula TFR n. 39*: “Não está sujeita ao imposto de renda a indenização recebida por pessoa jurídica em decorrência de desapropriação amigável ou judicial”.

14. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 179. No mesmo sentido, cf.: ROLIM, João Dácio. O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos – adições e exclusões do lucro real. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda*: questões atuais e emergentes. São Paulo: Dialética, 1995. p. 87 e ss.; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação da renda versus tributação do patrimônio. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda*: questões atuais e emergentes. São Paulo: Dialética, 1995. p. 69 e ss.; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 39; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda*: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 239; LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p. 66.
15. A doutrina mais recente tem ressaltado a necessidade de dedução dos gastos relacionados ao *mínimo vital*. Este, segundo Carrazza, decorre do art. 3º, III, da Constituição, compreendendo “[...] aquela porção de riqueza que lhe garante, e a seus dependentes, uma existência própria de cidadão” (art. 7º, VI). Esse autor entende ainda que o *mínimo vital* também alcança as empresas: “[...] no caso da pessoa jurídica o mínimo vital corresponde ao indispensável para que remunere seus empregados, renove o estoque, mantenha o capital de giro – enfim, continue existindo, como empresa” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*: perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 50).
16. LEMKE, Gisele. *Imposto de renda*: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998. p. 63 e ss.; SAKAKIHARA, Zuudi. Comentários aos arts. 43 a 45 e 139 a 164. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Código tributário nacional comentado*. 3. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 156; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2-19; ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda*: estudos e pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 216; CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*: perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 59. Como destaca Leonetti, a teoria da renda-acréscimo foi baseada nas construções iniciais dos economistas Robert M. Haig, em 1921, e de Henry C. Simons, em 1938. A proximidade existente entre a concepção proposta por esses autores fez com que ficasse conhecida como conceito ou critério de Haig-Simons. Dentro dela, a exclusão dos gastos realizados com vistas à obtenção da própria renda é uma noção ínsita ao conceito de Haig-Simons (LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p. 24.). Haig, aliás, definia a renda pessoal como “o valor monetário líquido do poder econômico de um indivíduo entre dois momentos” (LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003. p. 21).

da renda¹⁷. Também devem ser deduzidos, nos casos de alienação de bens, os custos de aquisição¹⁸ ou de produção, porque só há riqueza nova a partir do momento em que o preço da venda supera o valor gasto na aquisição do ativo ou em sua produção¹⁹.

Não se consideram renda, ademais, as transferências patrimoniais ou de capital. O capital nada mais é do que a renda realizada e acumulada no passado, já tributada. As transferências de capital, por sua vez, são negócios jurídicos não sinalagmáticos de transmissão de direitos patrimoniais de uma pessoa física ou jurídica para outra, independentemente de qualquer contraprestação²⁰. É o caso, por exemplo, das heranças, das doações, das subvenções

17. O desgaste de bens utilizados na produção de renda, ensina Bulhões Pedreira, “[...] é uma descapitalização, ou seja, transformação do capital em consumo. Se para efeito de determinar o ganho da empresa a depreciação não for deduzida da renda derivada desses bens, o conceito de renda não abrangerá apenas esse ganho, mas incluirá o próprio capital” (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2-18).
18. “Tem-se, nessas hipóteses, mera rearrumação patrimonial, com substituição de elementos, sem alteração para maior; onde havia determinado ativo, passa a haver, em substituição, caixa ou recebíveis, da mesma intensidade ou poder de compra, e assim por diante” (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 182-183).
19. Assim, destaca Bulhões Pedreira, “[...] será inconstitucional a lei que definir como renda o produto ou preço de alienação do bem objeto de inversão de capital, e não apenas o lucro obtido na alienação do bem. A parte do preço recebido que corresponde ao capital aplicado na aquisição do bem não pode, sem ofensa constitucional, ser definida como renda, pois ela repõe, no patrimônio do alienante, o capital aplicado no bem alienado. Somente o que excede desse capital pode ser tratado pela lei como renda, ou seja, como ganho. O imposto incidente sobre o produto da venda do bem, sem dedução do custo, será tributo sobre a circulação de riqueza, sobre transferência de propriedade, sobre receita, mas não sobre renda” (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2-17).
20. Como destaca Bulhões Pedreira, “as transferências são negócios jurídicos unilaterais, nos quais quem transfere dinheiro não recebe em troca outro direito ou (no caso de transferências de capital), se adquire algum direito, este nasce do próprio negócio de transferência e seu objeto são prestações da pessoa que a recebe. [...] Nas transferências de capital uma pessoa transmite direitos com o fim de acrescê-los ao estoque de capital de outra. Em algumas (como as subvenções para investimento e as doações) a pessoa que transfere não adquire nenhum direito – apenas diminui seu estoque de capital em benefício de quem a recebe” (PEDREIRA, *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979. v. I, p. 400). Sobre o tema, cf.: SEHN, Solon. Subvenções para investimentos: pressupostos de exclusão do lucro real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 233, p. 131 e ss.

para investimento e da integralização do capital social subscrito por sócios de uma pessoa jurídica²¹.

3 PERIODICIDADE E DISPONIBILIDADE DA RENDA

O conceito de *renda* pressupõe um período de tempo dentro do qual são considerados os ingressos e as saídas. Isso porque, como destaca José Artur Lima Gonçalves, “sem a noção de período – e tempo –, todos os ingressos e saídas perdem qualquer significado comparativo”²². Ainda segundo o autor, esse prazo seria de doze meses, porque toda a organização do funcionamento do Estado brasileiro, na Constituição Federal, baseia-se na noção de período anual. As referências ao período mensal, além de serem em menor quantidade, não vêm no sentido de cômputo de alguma grandeza, apenas como termos de pagamento ou prazos²³.

Não há, entretanto, um prazo mínimo. A apuração anual é desejável, porque coincide com o exercício financeiro de execução orçamentária e com o período do levantamento do balanço das pessoas jurídicas. Mas não é obrigatório. O legislador pode escolher o período que entender mais razoável, inclusive semestral ou trimestral. Essa definição, entretanto, deve observar o princípio da proporcionalidade, em especial, o postulado da adequação medida-fim, isto é, se o meio empregado pela lei é adequado ao fim pretendido²⁴.

21. Bulhões Pedreira ressalta que “[...] o artigo 42 do CTN admitiria incidências do imposto de renda sobre aumentos de patrimônio resultantes de valorização de bens, ou de pagamentos ou transferências de capital, o que conflita com a discriminação constitucional de competências tributárias” (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 2). A não caracterização da renda nas transferências patrimoniais também é demonstrada por Misabel Derzi, na atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 287. No mesmo sentido, OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 149.
22. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 183-184.
23. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 185 e ss. Um exame acerca dessa discussão na doutrina pode ser encontrado em QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 247 e ss.; LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 85 e ss.
24. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1991. p. 382 e ss.; BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 198 e ss.

Nesse sentido, como ressaltado anteriormente, deve-se ter presente que, ao definir os períodos de tempo de apuração, o legislador não pode realizar cortes, desprezando a situação patrimonial negativa anterior. Ao vincular o conceito de renda às noções de acréscimo e de patrimônio, o CTN impede que, na apuração do imposto, o legislador crie artificialmente uma situação patrimonial inicial neutra, abstraindo prejuízos decorrentes do exercício anterior²⁵. Do contrário, o imposto incidiria sobre a parcela correspondente à recomposição do prejuízo. A tributação da renda se converteria em tributação do patrimônio, o que viola os arts. 154, I, 153, III²⁶, da Constituição. Se o sujeito passivo, no encerramento do exercício, teve um passivo superior ao ativo, essas dívidas devem ser consideradas no período de apuração subsequente. Logo, um período de tempo demasiadamente reduzido dificilmente se mostrará suficiente para refletir um acréscimo patrimonial do sujeito passivo. Por conseguinte, é necessário sopesar as vantagens decorrentes desse prazo menor. Se essas forem desproporcionais aos custos de fiscalização e, sobretudo, de elaboração das demonstrações de variação patrimonial pelo contribuinte, a periodicidade será inconstitucional.

Essa matéria já foi debatida no exame da constitucionalidade do recolhimento trimestral. Na oportunidade, o Supremo Tribunal Federal entendeu que “não ofendia a Carta decaída, tampouco configurava instituição irregular de empréstimo compulsório, a sistemática de recolhimento do imposto de renda, na fonte, mês a mês ou o seu pagamento trimestral, para posterior reajuste anual”²⁷. O mesmo debate ocorreu em torno do limitador de compensação de prejuízos fiscais previsto nos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995:

25. “Deveras, prejuízos anteriores têm que ser deduzidos do saldo positivo, para que se possa contemplar acréscimo real e efetivamente obtido; do contrário, estará sendo tributado o próprio patrimônio da sociedade empresária. É que prejuízo implica, sempre, uma redução de patrimônio, que, dependendo da sua intensidade, pode eliminar o efeito incrementador de entradas relevantes que, por sua vez, até o montante do prejuízo, não fazem mais que recompor o patrimônio previamente existente” (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 181).

26. Segundo Misabel Derzi, “é possível instituir entre nós o imposto sobre o patrimônio como já existe em outros países (Alemanha, França etc.). Mas isso só pode ser feito dentro das regras constitucionais brasileiras, no exercício da competência residual da União, sem a utilização promíscua ou o disfarce do imposto de renda” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Tributação da renda versus tributação do patrimônio*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [coord.]. *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 115).

27. RE n. 140.671/CE.

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei n. 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

A “trava” de 30% representa uma restrição temporal à compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, que, na verdade, implica a postergação do direito ao aproveitamento, sem eliminá-lo por completo. O sujeito passivo conserva o direito de compensação nos exercícios subsequentes, de sorte que, a rigor, não se trata de uma vedação absoluta, mas de um regime de aproveitamento diferido ou escalonado, que pressupõe a continuidade operacional da empresa. Nos casos de extinção da empresa, essa restrição é inaplicável em virtude da impossibilidade material de compensação nos exercícios seguintes. Isso porque, sem a garantia do aproveitamento integral, aquilo que, à luz da legislação vigente, foi instituído com vistas à limitação temporal do direito de compensação (ou seja, apenas uma limitação relativa) acabaria se convertendo em uma restrição absoluta²⁸.

28. “Realmente, se a lei não impede a compensação integral, pois apenas a posterga, mas se ela não permite que a compensação venha a ser feita futuramente pela sucessora, o impasse se resolve através da permissão de compensação integral pela sucedida, em situação que não está abrangida pela hipótese de incidência da norma de limitação” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 865). Nesse mesmo sentido, BEZERRA, Maurício Dantas. Da inaplicabilidade da

Os arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995 foram considerados válidos pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (REsp 993.975/SP) e do Supremo Tribunal Federal (RE 344.944/PR e 545.308/SP), justamente porque não se tratava de uma restrição absoluta:

Apesar de limitada a dedução de prejuízos ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida.

[...]

Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma, porque não olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado²⁹.

Em 27.06.2019, por sua vez, no julgamento do RE 591.340, o Pretório Excelso definiu a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL” (Tema n. 117). Lamentavelmente, prevaleceu entre os Ministros da Corte o entendimento segundo o qual a compensação de prejuízos fiscais seria um benefício fiscal, e não uma obrigação inerente ao conceito jurídico de renda previsto na Constituição e no CTN. Espera-se que, algum dia, o STF corrija esse grande equívoco.

Por sua vez, no caso de extinção de pessoas jurídicas, durante anos a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuinte admitia a compensação da totalidade do prejuízo fiscal³⁰. Porém, a partir do ano de 2009, por voto de

limitação à compensação de prejuízos fiscais nos casos de incorporação, fusão e cisão de sociedades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 57.

29. Voto da Ministra Eliana Calmon no Recurso Especial n. 993.975/SP.

30. “IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% – EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso provido” (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Recurso n. 101-122596, Processo n. 10980.011045/99-90, Rel. José Henrique Longo, sessão 19.10.2004). No mesmo sentido: Primeiro Conselho, Primeira Câmara, Recurso n. 148.818, Processo n. 11831.001889/99-07, Rel. João Carlos de Lima Júnior, sessão 09.11.2006; Primeiro Conselho, Sétima Câmara, Recurso n. 153163, Processo n. 13884.004851/2003-26, Rel. Luiz Martins Valero, sessão 05.12.2007; Primeiro Conselho, Oitava Câmara, Recurso n. 126597, Processo n. 13502.000497/00-11, Rel. Mário Junqueira Franco Júnior, sessão 20.09.2001.

qualidade de seu Presidente, a Câmara Superior do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) reformou esse entendimento:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa³¹.

Essa questão ainda não foi decidida pelo STF. Porém, no STJ, há acórdãos entendendo pela validade da aplicação da limitação aos casos de extinção da pessoa jurídica:

TRIBUTÁRIO. EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. NATUREZA JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A legislação do IRPJ e da CSLL permite que eventuais prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores sejam compensados com os lucros apurados posteriormente, estabelecendo que a referida compensação é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real, por ano-calendário.
2. O STF considerou que a natureza jurídica da compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL é de benefício fiscal, decidindo pela constitucionalidade da lei que impôs o limite de 30% (trinta por cento) para que (a compensação) pudesse ser efetivada.
3. Inexiste permissão legal para que, em caso de extinção da empresa por incorporação, os seus prejuízos fiscais sejam compensados sem qualquer limitação.
4. No direito tributário, ramo do direito público, a relação jurídica só pode decorrer de norma positiva, sendo certo que o silêncio da lei não cria direitos nem para o contribuinte nem para o Fisco e, sendo a compensação um benefício fiscal, a interpretação deve ser restritiva, não se podendo ampliar o sentido da lei nem o seu significado, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional.
5. Havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da

31. CARF, CSRF, Primeira Turma, Ac. 9101-00.401, Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, sessão 02.10.2009.

empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e, fazendo uma interpretação extensiva da legislação tributária, ampliar a fruição de um benefício fiscal.

6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido³².

Em meio a essa controvérsia, parece indubitado que qualquer tipo de limitador de compensação de prejuízos não é compatível com o art. 45 do CTN. O limitador dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065/1995 nada mais é do que um “corte”, que despreza a realidade da situação patrimonial negativa do contribuinte, apenas para aumentar o valor do tributo devido. Os sócios da pessoa jurídica – aqueles que assumem o risco do negócio e geram a riqueza com o seu trabalho – não recebem dividendos, justamente em razão do prejuízo societário. Já o Poder Público, por meio de um artificialismo legal, despreza essa situação negativa, compelindo o contribuinte a pagar um imposto que deveria ter como pressuposto o acréscimo patrimonial. Mesmo em caráter temporário ou diferido, uma regra dessa natureza não é compatível com o conceito de renda nem com o princípio da moralidade.

Por fim, outro aspecto relevante diz respeito à interpretação do *caput* do art. 43. De acordo com esse dispositivo, a incidência do imposto de renda depende da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial. Muito já se discutiu acerca do alcance desses conceitos³³. Entende-se, na linha de Rubens Gomes de Sousa, que a *disponibilidade econômica* surge quando a renda é realizada, o que ocorre com o efetivo recebimento do dinheiro ou do recurso financeiro; e a *disponibilidade jurídica*, a partir da aquisição da renda, vale dizer, do título jurídico que permite ao beneficiário o seu recebimento³⁴.

32. STJ, REsp 1.805.925/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Rel. p/ Acórdão Min. Gurgel de Faria, *DJe* 05.08.2020. No mesmo sentido: STJ, REsp 1.107.518/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJe* 25.08.2009.

33. Sobre o tema, cf.: LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 96 e ss. A autora divide as diversas concepções em correntes unificadora, dicotômica atenuada e dicotômica radical, esta última subdividida em quatro vertentes.

34. “[...] ‘disponibilidade econômica’ corresponde a ‘rendimento (ou provento) realizado’, isto é, dinheiro em caixa. E ‘disponibilidade jurídica’ corresponde a ‘rendimento (ou provento) adquirido’, isto é, ao qual o beneficiário tem o título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., o juro ou o dividendo creditados). Assim, a disponibilidade ‘econômica’ inclui a ‘jurídica’; a recíproca não é verdadeira, mas, pelo art. 43, qualquer das duas hipóteses basta para configurar o fato gerador do imposto.” (*Pareceres – 1 – Imposto de*

4 REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BIFANO, Elidie Palma. *O mercado financeiro e o imposto de renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1991.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017. v. II.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

renda, p. 70-71. Apud QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 157).

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação da renda versus tributação do patrimônio. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995.

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

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. O âmbito constitucional do tributo e alguns dispositivos da Lei n. 9.249, de 26.12.95. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 1993. t. 2.

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

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 207.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.

ROLIM, João Dácio. O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza: alguns casos concretos – adições e exclusões do lucro real. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995.

SAKAKIHARA, Zuudi. Comentários aos arts. 43 a 45 e 139 a 164. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Código tributário nacional comentado*. 3. ed. São Paulo: RT, 2005.

SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

TILBERT, Henry. *A tributação dos ganhos de capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. v. 1.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário e empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.