



Hélcio Corrêa

# O CONCEITO LEGALISTA DE RENDA

## *THE LEGALISTIC CONCEPT OF INCOME*

Hugo de Brito Machado

5

### **RESUMO**

Intenta demonstrar que Rubens Gomes de Sousa, notável estudioso do Direito Tributário, não defendia o conceito legalista de renda, que veio a influenciar decisões judiciais equivocadas. Afirma que aceitar a liberdade do legislador ordinário para definir o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” é destruir inteiramente a superioridade hierárquica do Código Tributário Nacional e da própria Constituição.

### **PALAVRAS-CHAVE**

Direito Tributário; renda; provento; legislador; Código Tributário Nacional; imposto de renda; Rubens Gomes de Sousa; conceito legalista.

### **ABSTRACT**

*The author aims at demonstrating that Rubens Gomes de Souza, a remarkable tax law scholar, did not support the legalistic concept of income, one which has given rise to many wrong rulings.*

*He states that acceptance of the ordinary legislator’s discretion to determine the concept of “income and any other kind of earnings” would equal ruining the hierarchical superiority of both the Brazilian Tax Code and the Constitution.*

### **KEYWORDS**

*Tax Law; income; earning; legislator; Brazilian Tax Code; income tax; Rubens Gomes de Sousa; legalistic concept.*

## 1 INTRODUÇÃO

Já escrevemos mais de uma vez sobre o conceito jurídico tributário de renda, entretanto, sentimos a necessidade de voltar ao tema especialmente para demonstrar a grave injustiça que tem sido feita ao Professor Rubens Gomes de Sousa pelos que a ele imputam a doutrina do denominado “conceito legalista de renda”.

proventos de qualquer natureza, implica negar inteiramente a utilidade da discriminação constitucional das competências impositivas e a própria supremacia constitucional.

## 2 O CONCEITO DE RENDA NA DOUTRINA DE GOMES DE SOUSA

Mesmo nos estudos daqueles que imputam a Gomes de Sousa o denomi-

tar aquela liberdade do legislador. Com efeito, no próprio texto em que se refere ao conceito legalista de renda, Gomes de Sousa escreve: *É claro que essa conclusão pragmática é muito pouco satisfatória para os espíritos animados, ainda que modestamente, por um desejo de precisão científica. Interessa, portanto, pesquisar em que termos e em que medida seria possível conciliar a análise da legislação fiscal – aceita como situação de fato – com os dados teóricos em que respondem ao desejo de integrar os comandos do direito positivo num quadro sistemático.* (SOUSA, 1970, v. 14, p. 339).

A propósito da liberdade do legislador na formulação do conceito de renda, que na doutrina de Gomes de Sousa não tinha de nenhum modo o alcance que se tem pretendido dar, é bastante eloquente sua lição a propósito da natureza jurídica da obrigação tributária. Depois de se reportar a manifestações dos que viam na obrigação tributária uma simples relação de soberania, ou de poder, esclarece: *Entretanto, essa argumentação já está respondida desde 1926 pelo jurista alemão NAVIASKY; o Estado utiliza-se da sua soberania tão somente para fazer a lei, até esse ponto, trata-se efetivamente de uma relação de soberania, porque somente o Estado tem o poder de fazer leis; mas uma vez promulgada a lei, cessam os efeitos da soberania, porque o Estado democrático, justamente por não ser autoritário, fica ele próprio submetido às leis que promulga. Portanto, se a lei se aplica por igual ao particular e ao próprio Estado, as relações dela decorrentes são relações jurídicas: por outras palavras, o particular fica obrigado a pagar o tributo na forma da lei, mas por sua vez também o Estado só pode cobrá-lo exatamente na forma da lei.* (SOUSA, 1975, p. 85).

Daí se vê claramente que Rubens Gomes de Sousa colocava a lei como a primeira manifestação do Estado, limitando o seu poder de tributar, o que evidentemente não se compadece com um Estado que adota uma Constituição, colocando-a como norma fundamental de seu ordenamento jurídico, e nela estabelece regras a respeito da relação jurídica tributária. Em um Estado que adota uma ordem jurídica hierarquizada, tendo a Constituição em seu patamar superior, e nesta coloca regras a respeito da tribu-

## [...] se as palavras empregadas nas normas da Constituição pudessem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, a supremacia constitucional não seria mais que um simples ornamento da literatura jurídica.

Rubens Gomes de Sousa tem sido citado, no Brasil e no estrangeiro, como um dos expoentes da doutrina que atribui ao legislador inteira liberdade para definir o significado da palavra “renda”. E em razão de sua indiscutível autoridade como conhecedor do Direito Tributário, essa doutrina chegou a influenciar decisões judiciais equivocadas, como é o caso da decisão proferida pelo antigo Tribunal Federal de Recursos na Apelação em Mandado de Segurança n. 114.287-RJ, da qual foi relator o Ministro Ilmar Galvão<sup>2</sup>. Trata-se, porém, de injustiça ao notável Professor, que foi, com certeza, o maior estudioso do Direito Tributário em nosso País.

É certo que, em estudo publicado no Brasil em 1970, embora escrito cerca de 20 anos antes e publicado na Europa<sup>3</sup>, Rubens Gomes de Sousa afirmou que *os resultados da arrecadação prevalecem sobre a preocupação com o aprimoramento científico do sistema tributário. E acrescentou: Não seria, portanto, exagerado ampliar a definição para dizer que o imposto de renda é aquele que incide sobre o que a lei define como renda.* (SOUSA, 1970, v. 14, p. 339).

Isso, porém, não quer dizer que o referido Mestre considerasse aceitável tal conceito legalista de renda, nem muito menos que tenha sido um conceito por ele sustentado. Assim, voltamos ao assunto com o propósito de demonstrar que: a) Rubens Gomes de Sousa não defendeu o conceito legalista de renda, e ainda b) aceitar essa liberdade do legislador ordinário para definir o que se deve entender como renda, para fins de incidência do imposto sobre renda e

nado “conceito legalista de renda”, já podemos encontrar de certa forma limites ao legislador. Antonio Manuel Gonzalez, por exemplo, depois de se reportar a conceitos de renda na Ciência Econômica, assevera: *Entretanto, como diz Rubens Gomes de Sousa, ‘o Direito não depende da Economia, nem de qualquer outra ciência, para se tornar obrigatório. A renda para fins tributários é determinada livremente pelo legislador, segundo a comodidade técnica da arrecadação’ (citado por Sylvio Feliciano Soares, Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, in Noções de Direito Tributário, LTr Editora, São Paulo, 1975, pág. 116).* (GONZALEZ, 1986, p. 48).

Como se depreende do contexto no qual Gomes de Sousa manifestou-se, a liberdade do legislador, a que ele se referiu, é apenas para escolher entre dois ou mais conceitos elaborados no âmbito da Ciência Econômica. Por outro lado, merece consideração o fato de que, àquela época, não se questionava a hierarquia das normas no sistema tributário.

Realmente, é da maior importância registrarmos que a doutrina de Rubens Gomes de Sousa foi elaborada quando não se dava destaque à colocação das questões jurídicas à luz da Constituição. Em outras palavras, época na qual ainda não se havia desenvolvido o constitucionalismo e não se buscava na Constituição a necessária proteção dos cidadãos contra o arbítrio estatal expresso pela voz do legislador. Nem se tratava o ordenamento jurídico como sistema hierarquizado de normas. Mesmo assim, vê-se manifestada por Gomes de Sousa a preocupação com o sistema jurídico, a limi-

tação, é nela e não na lei ordinária que reside a primeira e mais importante limitação do poder de tributar.

Assim, é indiscutível que a liberdade do legislador para definir renda, na doutrina de Gomes de Sousa, deve ser entendida como a liberdade daquele que faz a regra da Constituição, cuidando da tributação da renda ou de qualquer outra realidade econômica que lhe parecer conveniente tributar. É a liberdade de quem edita a regra jurídica de maior hierarquia no sistema, em face das diferentes definições de renda, viáveis no âmbito da Economia.

### 3 A DISCRIMINAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

A rigor, depois de promulgada a Constituição, se nela existirem regras a respeito do poder de tributar, deste já não se poderá falar como algo que pode ser exercido sem limites jurídicos. Em outras palavras, o poder do legislador, sua liberdade para tributar, estará sempre submetida a limites jurídicos.

A propósito da Constituição como primeira manifestação do Estado que limita o seu poder político, e da nação das competências tributárias já escrevemos: *Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua Constituição, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária.*

*O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado. Evidentemente só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência só pode ser exercida através da lei. (MACHADO, 2009, p. 30)*

Ao fazer a discriminação das competências tributárias, nossa Constituição Federal estabelece que compete à União instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*<sup>4</sup>.

A norma atributiva de competência à União certamente impõe limites à parcela do Poder Tributário a ela outorgado, e, em razão da posição hierárquica que ocupa no sistema, impõe-se ao legislador, limitando, indiscutivelmente, a liberdade deste no exercício dessa competência tributária.

### 4 OS CONCEITOS E A HIERARQUIA DAS NORMAS

Quem quer que estude Teoria Geral do Direito sabe que os conceitos utilizados em norma jurídica de hierarquia superior não podem ser livremente alterados pela norma de hierarquia inferior. Se a lei ordinária pudesse definir casa como a edificação com mais de mil metros quadrados e piso de mármore ou granito, certamente estaria anulada a regra da Constituição segundo a qual *a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial*<sup>5</sup>.

Realmente, se as palavras empregadas nas normas da Constituição pudessem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, a supremacia constitucional não seria mais que um simples ornamento da literatura jurídica. Mediante definições

legais, todos os dispositivos da *lei maior* poderiam ser alterados pelo legislador ordinário.

Como qualquer intérprete de normas jurídicas, o legislador, um intérprete da Constituição, goza de relativa liberdade ao interpretar qualquer de seus dispositivos. Desta forma, goza de liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pelos economistas e financistas, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular, arbitrariamente, um conceito de **renda**, ou de **proventos de qualquer natureza**.

Nem se diga que o legislador pode estabelecer um conceito de **renda por ficção legal**. Como assevera Valdir de Oliveira Rocha, *esse fazer de conta não pode subsistir*<sup>6</sup>. É da maior evidência que, se assim não fosse, ruiria inteiramente todo o sistema jurídico-constitucional.

É evidente, portanto, que a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre **renda e proventos de qualquer natureza** não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição. E como qualquer lei, também aquela que direta ou indiretamente define o alcance da expressão "**renda e proventos de qualquer natureza**", está sujeita ao controle de constitucionalidade.

### 5 O CONCEITO DE RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional cuidou de estabelecer uma definição de renda. É uma lei ordinária, porque, à época de sua edição, não existia a lei complementar como espécie normativa formalmente caracterizada. Entretanto, por tratar de matéria hoje atribuída à lei complementar, como tal deve ser considerado. E assim podemos dizer que exerce a função de lei complementar, nos termos do art. 146, inc. III, da vigente Constituição.

***O Código Tributário Nacional cuidou de estabelecer uma definição de renda. É uma lei ordinária, porque, à época de sua edição, não existia a lei complementar como espécie normativa formalmente caracterizada.***

Com efeito, o Código Tributário Nacional estabelece: *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 entendido os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

Dessa forma, o Código Tributário Nacional estabeleceu duas limitações ao legislador ordinário. Primeira, quando definiu renda como acréscimo patrimonial. E a segunda, quando estabeleceu que o fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos.



Tais limites, que não podem ser transpostos pelo legislador ordinário em face da hierarquia normativa, são de enorme importância prática. Significam que o legislador ordinário não pode estabelecer fórmulas que impliquem a tributação do que não é renda, ou melhor, que impliquem a tributação do que não seja aquisição da disponibilidade de renda ou de proventos. Assim, não pode determinar a incidência do imposto sobre indenizações – por exemplo, porque indenização não é acréscimo, mas simples restabelecimento do patrimônio – nem pode vedar a dedução de certas despesas, limitar os seus montantes dedutíveis – pois isto implica tributar o que não é renda – ou mesmo tributar, de forma autônoma, certos ganhos, como se eles pudessem ser considerados acréscimo patrimonial independentemente de outras alterações positivas e negativas do mesmo patrimônio ao qual se ligam. A respeito dessa última questão, aliás, já nos manifestamos faz algum tempo, sustentando a inconstitucionalidade da tributação autônoma de ganhos em operações de renda fixa e operações em Bolsas de Valores. (MACHADO, 1993, p. 162-164).

## 6 O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

Mesmo diante da definição de renda e proventos de qualquer natureza, formulada pelo Código Tributário Nacional, ainda tem o legislador ordinário certa liberdade na definição das hipóteses de incidência do imposto em questão. Não se pode, todavia, dizer que esse legislador desfruta de total liberdade em face da imprecisão dos conceitos utilizados pelo art. 43 do Código Tributário Nacional.

Não se diga, a pretexto de justificar a liberdade do legislador ordinário na definição do significado da expressão “acrécimo patrimonial”, que se trata de expressão de sentido vago, ou ambíguo. *Afirmar que as palavras e expressões jurídicas são, em regra, ambíguas e imprecisas não quer dizer, porém, que não tenham elas significado determinável.* (GRAU, 1988, p. 60). Por isto mesmo, a afirmação da vaguidade, ou ambiguidade, de uma palavra, ou expressão, utilizada em uma norma jurídica, não se presta como fundamento para justificar a inteira liberdade de seu intérprete, ou aplicador.

No dizer de Genaro Carrió (1971, p.

18), *los lenguajes naturales contienen palabras vagas. Con esto quiero referirme al siguiente fenómeno: muchas veces el foco de significado es único, y no plural ni parcelado, pero el uso de una palabra tal como de hecho se la emplea, hace que sea incierta o dudosa da inclusión de un hecho o de un objeto concreto dentro del campo de acción de ella. Hay casos típicos frente a los cuales nadie en su sano juicio dudaría en aplicar la palabra en juego. Hay casos claramente excluidos del campo de aplicación del vocablo. Pero hay otros que, a diferencia de los primeros y de los segundos, no están claramente incluidos ni excluidos.*

## Mesmo diante da definição de renda e proventos de qualquer natureza, formulada pelo Código Tributário Nacional, ainda tem o legislador ordinário certa liberdade na definição das hipóteses de incidência do imposto em questão.

Seguindo-se esse raciocínio, tem-se que alguns fatos podem ser seguramente incluídos no conceito de acréscimo patrimonial, e outros fatos dele podem ser excluídos. A liberdade do legislador ordinário ficará, então, restrita àqueles cuja inclusão, ou exclusão, seja duvidosa e deva ser por isto mesmo objeto de uma decisão *política*.

É admissível, igualmente, a liberdade do legislador para estabelecer normas reguladoras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas. Não pode ele, porém, a esse pretexto, criar ficções legais absolutas. Nem pode, de qualquer outro modo, regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato **renda**, vale dizer, **acrécimo patrimonial**.

Existem, ainda, outros aspectos do imposto de renda a serem considerados. Vejamos, por exemplo, o que ocorre com o cálculo do imposto de renda das pessoas físicas.

Os impostos geralmente são calculados mediante a aplicação de uma alíquota sobre determinada expressão econômica denominada “base de cálculo”, que é um aspecto do fato gerador do imposto. É o aspecto material que nos permite dimensionar o imposto, determinar o seu montante. Desnecessário é dizer-se

que, como aspecto, é inerente ao fato gerador. Não pode ser desligado deste.

No caso do imposto de renda das pessoas físicas, existe uma tabela para o cálculo correspondente, que indica o denominado “mínimo isento” e acima deste as faixas de renda submetidas a determinadas alíquotas. O mínimo isento, ou mínimo existencial, é o valor dos ganhos do contribuinte que se presume indispensáveis à sua subsistência e, por isto mesmo, não constituem acréscimo patrimonial. No dizer de Mary Elbe Queiroz: *O mínimo existencial não se configura como acréscimo ou riqueza nova. Ele é, exatamente, a mínima quantia imprescindível à manutenção da vida, e a*

*quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade.* (QUEIROZ, 2004, p. 58).

Para que se tenha o valor sobre o qual são aplicadas as alíquotas e assim determinada a quantia do imposto de renda devido, algumas quantias devem ser deduzidas do valor dos rendimentos. Algumas com valor fixado em lei, que se presume ser o mínimo indispensável, como ocorre com a manutenção de dependentes. Outras, a depender de comprovação em cada caso, como é o caso das despesas com honorários de médicos e dentistas, por exemplo.

O imposto de renda das pessoas físicas em nosso país já foi muito mais racional. A legislação classificava os rendimentos por cédulas segundo a origem ou a natureza da fonte produtora, indicando as deduções admitidas em cada cédula, vale dizer, as despesas que podiam ser deduzidas dos rendimentos brutos de cada cédula, todas ligadas à produção do rendimento. Considerava **renda bruta** a soma dos rendimentos líquidos de cada cédula e autorizava fossem abatidos dessa renda bruta os gastos relacionados à pessoa do contribuinte, que eram os **abatimentos da renda bruta**. Hoje, porém, já não prevalecem esses conceitos nem existem tais distinções, que tornavam o imposto de renda mais racional e

mais justo. A pretexto de simplificar, o legislador aboliu o que havia de mais racional e mais justo no imposto, inclusive sua progressividade. Daí por que Mary Elbe Queiroz afirma, com razão, que: *Os primados constitucionais foram tão desfigurados que hoje a exação que incide sobre rendas e proventos não mais guarda qualquer conexão com o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza como está previsto na Constituição.* (QUEIROZ, 2004, p. 408)

No âmbito do imposto de renda das pessoas físicas, o estabelecimento de limite para a dedução de gastos com educação na base de cálculo pode ser mencionado como exemplo das mais flagrantes violações da Constituição Federal.

#### 7 LIBERDADE DO LEGISLADOR COMPLEMENTAR

Finalmente, resta-nos examinar a questão de saber se a definição de renda, albergada pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, pode ser alterada pelo legislador complementar, de forma que o imposto possa incidir sobre algo que não cabe no conceito de renda ali definido.

O legislador constituinte teve a liberdade para atribuir à União competência para instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, ou sobre qualquer outra forma de expressão de capacidade contributiva. Preferiu autorizar a instituição de imposto sobre a renda. Instituiu-se, assim, limite à liberdade do legislador complementar. A liberdade deste, agora, para definir **renda e proventos de qualquer natureza** não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Admitir que o legislador complementar tem ampla liberdade para estabelecer o significado dessa expressão é destruir inteiramente a superioridade hierárquica da Constituição.

#### 8 CONCLUSÕES

Em face do exposto, podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) – O contexto no qual Rubens Gomes de Sousa afirmou que *a renda para fins tributários é determinada livremente pelo legislador, segundo a comodidade técnica da arrecadação*, não nos permite concluir que ele tenha defendido o conceito legalista de renda, como muitos afirmam.

2ª) – Em face do atual ordenamento jurídico brasileiro, afirmar que o legislador ordinário pode dizer livremente o que significa a expressão **renda e proventos de qualquer natureza** é destruir inteiramente a superioridade hierárquica do Código Tributário Nacional, e em última análise, da própria Constituição Federal.

3ª) – A liberdade do próprio legislador complementar para alterar a definição de renda albergada pelo Código Tributário Nacional não vai além dos limites decorrentes do significado da expressão **renda e proventos de qualquer natureza**, utilizada pela Constituição Federal para atribuir competência impositiva à União.

#### NOTAS

1 Cf. Balleiro (1987, p. 312); Rodrigues (1982, p. 237); Fonrouge-Navarrine (1973, p. 26-27); Belsunce (1967, p. 186-188).

2 Revista do Tribunal Federal de Recursos, n. 147, p. 303-305.

3 Veja-se a nota do autor na edição brasileira de seu texto, na *Revista de Direito Público*, RT, São Paulo, 1970, vol. 14, p. 339

4 Constituição Federal de 1988, art. 153, inc. III.

5 Constituição Federal de 1988, art. 5º, inc. XI.

6 Repertório IOB de Jurisprudência, n. 7/88, p. 100.

#### REFERÊNCIAS

- BALLEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BELSUNCE, Horácio A. García. *El concepto de crédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: De Palma, 1967.
- CARRIÓ, Genaro. *Algunas palabras sobre las palabras de la ley*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani; NAVARRINE, Suzana C. *Impuesto a la renta*. Buenos Aires: De Palma, 1973.
- GONÇALEZ, Antônio Manoel. *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.
- GRAU, Eros. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 60.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Tributação autônoma de operações de renda fixa e operações em bolsas*. *Repertório IOB de Jurisprudência*: Tributário, Constitucional e Administrativo, São Paulo, n. 8, 2. Quinz., p. 162-164, abr.1993.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Imposto de renda: pessoa física*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 14, p. 339, 1970.
- \_\_\_\_\_. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

Artigo recebido em 13/10/09.

Hugo de Brito Machado é desembargador federal aposentado e ex-presidente do TRF da 5ª Região.