



A INEFICÁCIA DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR NA CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE RENDA PELA JURISPRUDÊNCIA DO STF*

THE INEFFECTIVENESS OF THE POWER TO TAX CONSTITUTIONAL LIMITATIONS ON THE BRAZILIAN SUPREME COURT JURISPRUDENCE

Tiago Vicente Didier**

Resumo: Nas oportunidades em que o STF foi acionado para analisar controvérsias envolvendo o significado e o alcance do conceito de renda, a Corte optou de forma expressa por não o fazer. As justificativas utilizadas para tanto, são as de que a definição do conceito de renda seria tarefa incumbida apenas à legislação infraconstitucional e que eventuais ofensas à Carta Maior seriam apenas indiretas ou reflexas. Ao assim proceder, o STF nega eficácia às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Palavras-Chave: Limitações constitucionais ao poder de tributar; Conceito de renda; Jurisprudência do STF.

Abstract: When solicited to analyzed controversies involving the meaning and the range of the income concept, the Brazilian Supreme Court chose not to do so. The argument used to motivate that understanding is that defining the income concept is an exclusive task of the infraconstitutional legislation and that Constitutional offenses could only be indirect. Therefore, the Supreme Court denies effectiveness to the power to tax constitutional limitations.

Keywords: Power to tax constitutional limitations; Income concept; Supreme Court jurisprudence.

INTRODUÇÃO

Por meio do artigo 153, inciso III, a Constituição outorgou à União Federal a competência para instituir imposto sobre o que se encaixe no conceito de renda. Ocorre que, diante da ausência de definição constitucional expressa, diversas controvérsias jurídicas se estabeleceram sobre o significado e alcance do referido conceito.

Nas diversas oportunidades diferentes em que o Supremo Tribunal Federal foi acionado para analisar controvérsias envolvendo o significado e o alcance do conceito de renda (utilizado pelo artigo 153, inciso III, da CF), a Corte optou de forma expressa por não o fazer.

*Artigo submetido em 10 ago. 2018 e aceito para publicação em 01 out. 2018. Publicado em 19.12.2018.

** Advogado, Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Salvador, Bahia, Brasil.

✉ tiago.didier@ig.com.br

As justificativas utilizadas pela Corte Suprema para tanto, são as de que a definição do conceito de renda seria tarefa incumbida apenas à legislação infraconstitucional e que eventuais ofensas à Carta Maior na definição do referido conceito seriam apenas indiretas ou reflexas. Ao assim proceder, o STF nega eficácia às limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo tal consequência ainda mais relevante no que concerne às regras de competência tributária, que não poderiam ser manipuladas pelas leis infraconstitucionais.

A posição consolidada hoje na jurisprudência da Suprema Corte brasileira afasta, portanto, as limitações constitucionais ao poder de tributar da discussão acerca do significado e do alcance do conceito de renda, negando-lhes eficácia nas discussões nesse âmbito.

1 CONCEITOS UTILIZADOS PELAS REGRAS DE COMPETÊNCIA PARA OUTORGA DO PODER DE TRIBUTAR

As limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecem limites para a instituição, cobrança e fiscalização de tributos. Tais limitações estão localizadas não somente no capítulo específico do Sistema Tributário Nacional (Título VI, Capítulo I, CF), mas também nos princípios e direitos fundamentais (expressos ou implícitos) distribuídos ao longo da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido Humberto Ávila leciona que:

O capítulo do Sistema Tributário Nacional deve ser relacionado com todo o ordenamento constitucional (ATALIBA), especialmente com os princípios sistematicamente fundamentais (CARRAZA) - independentemente de estarem expressos ou implícitos (BALEEIRO) - e com os direitos fundamentais (BORGES), em especial os direitos de propriedade e de liberdade (ATALIBA) e o direito de igualdade.¹

Por sua vez, as regras de competência tributária se caracterizam por serem espécie das limitações constitucionais ao poder de tributar. Ao passo em que outorgam competências, elas descrevem os fatos aptos a serem tributados, construindo assim uma moldura limitadora que evita abusos por parte dos juristas. Ainda nas palavras de Humberto Ávila:

A CF/88 atribui poder por meio de regras de competência. Poderia não ter se ocupado do assunto, e deixado para o legislador infraconstitucional, por lei ordinária ou complementar, cumprir tal tarefa. Decidiu ela própria fazê-lo. (...) Ao alocar poder, as regras visam a neutralizar o principal problema decorrente do seu exercício: seu uso ilimitado.²

¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Editora Saraiva, 5ª edição, 2012. p. 81.

² ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 143. 2007. p. 118.

Frise-se que toda a competência tributária está expressamente regulada na Carta Maior e não pode ser modificada pelas leis infraconstitucionais. Destarte, o poder de tributar está rigidamente regulado pela *Lex Major*. Confira-se:

As regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela Constituição. Todos os impostos da União (art. 153), dos Estados (art. 155) e dos Municípios (art. 156) são definidos pela Constituição. Os requisitos normativos para sua instituição são estabelecidos pela Constituição mesma. (...) De outro lado, a instituição dessas regras de competência em nível constitucional conduz a uma rigidez modificativa do Sistema Tributário Nacional. Suas normas possuem hierarquia constitucional e, por isso, não podem ser modificadas por lei ordinária.³

No exercício da outorga das competências tributárias, o Constituinte se utilizou de expressões que carregam consigo conceitos: “serviços de comunicação”; “patrimônio”; “renda”; “produtos industrializados”; etc. Através do conteúdo semântico desses conceitos, construiu-se uma moldura limitadora para cada tributo.

A título elucidativo, ao outorgar à União Federal a competência para instituir imposto sobre produtos industrializados (artigo 153, inciso IV, CF), a Carta Maior outorgou poder para este ente tributar o que se encaixe no conceito de “produtos industrializados”. Por outro lado, o que não se enquadre no significado de tal conceito, por consequência, estará fora da competência tributária da Fazenda Nacional e não poderá ser tributado.

Ocorre que o alcance e significado dos conceitos que outorgam a competência tributária na Carta Magna não estão nela expressamente estabelecidos. A título exemplificativo, o Constituinte estabeleceu que os Estados e o Distrito Federal poderão tributar aquilo que se enquadre no conceito de circulação de mercadorias (artigo 155, inciso II, CF), entretanto, não se propôs a definir expressamente o alcance e significado do referido conceito. Em auxílio, invoca-se as ponderações de César Peluso:

A Constituição Federal não explicita o sentido e nem o alcance da palavra faturamento, como tampouco o faz em relação a “tributo”, “propriedade”, “família”, “liberdade”, “vida”, “crime”, “cidadão”, “sufrágio”, etc.. Ou seja, não há, no texto constitucional, predefinição ou conceituação formal dos termos aí usados (...).⁴

Caberá então, ao operador do direito, construir o alcance e o significado desses conceitos utilizados pela Constituição, para tentar alcançar o sentido da norma e conceber a

³ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Editora Saraiva, 5ª edição, 2012. p. 163-64.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 390.840 - MG*, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico LTDA, Recorrido: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 15 ago. 2006. Voto Min. César Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 11 jul. 2017.

moldura instituída pela Lei Maior ao poder de tributar. Sobre essa atividade de interpretação das normas pelo jurista, segue a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Não sobeja afirmar que muitas vezes a tarefa de produção do conteúdo, sentido e alcance da norma jurídica é o resultado do esforço breve e ligeiro. Condições há, entretanto, em que a construção do sentido da mensagem legislada só se consegue mediante intensa e profunda meditação, em que articulamos regras dos mais variados setores da experiência jurídico-positiva, cruzando-as sob o pálio de princípios implícitos, de difícil compreensão. É nessa área que surgem os obstáculos de problemática de transposição, em virtude de nos depararmos com vácuos normativos, verdadeiras lacunas que a linguagem leiga do legislador plasmou no texto de lei.⁵

É justamente nesse momento que surge o problema. Em razão da ausência de determinação constitucional expressa sobre quais os critérios devem ser utilizados para a construção do conteúdo semântico dos conceitos que outorgam a competência tributária, muitos juristas tendem a manipular o alcance e significado de tais conceitos a seu bel prazer.

Tal proceder não pode ser admitido. Conforme leciona Roberto Quiroga Mosqueira, “se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte”.⁶

O jurista deve, portanto, atuar nos limites traçados pela Carta Magna, que são absolutamente intransponíveis. Caso venha a desrespeitar esses limites, estará atuando fora da competência que foi outorgada pela Lei Maior, tornando sua atividade inconstitucional e, portanto, indevida.

Ocorre que, não havendo definição constitucional expressa dos significados dos conceitos utilizados para limitar o poder de tributar, há juristas que o constroem de maneira totalmente atécnica, com base apenas no próprio senso. Há outros, ainda, que manipulam de forma intencional o alcance dos conceitos, de acordo com seus próprios interesses. Em auxílio, invoca-se Carlos Maximiliano:

Cumpre evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças a fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto ideias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos⁷

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. 2ª tiragem. Editora Saraiva, 2014, p. 108.

⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*. Editora Dialética 1996. p. 40.

⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20ª edição. Editora Forense, 2011, p.84.

De fato, não são necessários muitos anos de prática jurídica para testemunhar auditores fiscais e procuradores da Fazenda Pública tentando esgarçar o alcance e significado dos conceitos utilizados pela Constituição para outorga do poder de tributar, afim de aumentar a arrecadação do ente federativo.

De forma análoga, são vários os casos de advogados de contribuintes, que elaboram teses mirabolantes para tentar mutilar o conteúdo semântico dos conceitos utilizados pela Carta, iludindo clientes ou causando prejuízos na arrecadação pública.

Como se não bastasse, há também legisladores infraconstitucionais e julgadores que manipulam de maneira indevida o alcance e significado dos mencionados conceitos constitucionais, colaborando para aumento do quadro de insegurança jurídica instituído. César Peluso intitula tal proceder de “corrupção legal dos termos e conceitos usados ou supostos pela Constituição da República ao outorgar competências tributárias”⁸. A seguir, tem-se mais do seu testemunho:

O constituinte originário indicou-lhe desde logo, de modo expreso, o fato gerador (hipótese de incidência) e a base de cálculo possíveis, interditando *ipso facto* à lei subalterna alargar ou burlar tais limites mediante subterfúgios linguísticos ou conceituais, como, p. ex., alteração dos significados normativos incorporados pela Constituição.⁹

Para que se tenha ideia do alcance e da relevância do problema ora debatido, registre-se que as principais disputas travadas entre contribuintes e Fazendas, após a vigência da Carta de 1988, são decorrentes da ausência de parâmetros constitucionais determinados para significação dos conceitos que outorgam as competências tributárias.

Talvez o mais icônico desses casos seja a discussão acerca da (in)constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS e COFINS. Para aqueles não familiarizados com a referida contenda, cumpre informar que o artigo 195, inciso I, alínea b, da Constituição autoriza a cobrança de contribuições sociais sobre o faturamento das empresas. Em contrapartida, a *Lex Major* não define de forma expressa o conteúdo semântico do conceito de faturamento.

Por sua vez, a União Federal passou a atuar no sentido de que os valores de ICMS, ingressos no caixa dos contribuintes, decorrentes da atividade empresarial, integrariam o conceito de faturamento e, por sua vez, comporiam a base de cálculo da PIS e da COFINS

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 390.840 - MG*, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico LTDA, Recorrido: União Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J. 15 ago. 2006. Voto Min. César Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 11 jul. 2017.

⁹ IDEM.

(espécies de contribuições sociais). Os contribuintes, por outro lado, passaram a defender que tais valores de ICMS não constituem verba da empresa (e sim dos Estados membros), não compondo assim o conceito de faturamento, estando, portanto, fora da base de cálculo da PIS e da COFINS.

Fazenda Nacional e contribuintes construíram, a partir de então, seus respectivos conceitos de faturamento, de modo a fundamentar cada um sua própria tese. A seguir, tem-se mais informações sobre o caso em tela.

No Supremo Tribunal Federal (STF), o julgamento que discute a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A matéria está sendo analisada no Recurso Extraordinário (RE) 574706, com repercussão geral reconhecida, e o resultado deve impactar em, pelo menos, 10 mil processos suspensos nas instâncias de origem e que aguardam a definição do caso.

(..) A União sustenta que a posição defendida pelo contribuinte distorce o conceito de faturamento e receita bruta definida pela Constituição Federal, e sustenta impacto bilionário ao Tesouro. Os contribuintes reiteraram a tese de que o ICMS não é integrado ao patrimônio do contribuinte, portanto não está sujeito ao PIS/Cofins.¹⁰

Como exemplos de outras disputas decorrentes da ausência de parâmetros constitucionais determinados para significação dos conceitos que outorgam as competências tributárias, pode-se citar a controvérsia acerca da possibilidade de inclusão da TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS, a disputa para exclusão de verbas não salariais da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o questionamento sobre a incidência do ICMS sobre serviços complementares aos serviços de comunicações, dentre muitos outros.

Frise-se que alguns dos temas acima listados persistem ainda sem solução e estão pendentes de assentamento pelo poder judiciário. De outra monta, novos debates similares continuam a surgir constantemente, engendrando disputas judiciais intermináveis e gerando insegurança jurídica a contribuintes e Fazendas Públicas.

2 CONCEITO DE RENDA UTILIZADO PELO ARTIGO 153, III, CF E SUAS CONTROVÉRSIAS

Ao outorgar à União Federal a competência para instituir imposto sobre a renda (artigo 153, inciso III, CF), a Carta Maior outorgou poder para este ente tributar o que se encaixe

¹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Notícias: Suspenso julgamento sobre inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 jul. 2017.

no conceito de renda. Por outro lado, o que não se enquadre no significado de tal conceito, por consequência, estará fora da competência tributária da Fazenda Nacional e não poderá ser tributado.

Ocorre que o alcance e significado do referido conceito que delimita a competência tributária da União não está expressamente estabelecido na Carta Magna. Caberá então, ao operador do direito, construir o alcance e o significado do conceito de renda, para tentar alcançar o sentido da norma e conceber a moldura instituída pela Lei Maior.

Viu-se que, apesar da ausência de determinação constitucional expressa sobre qual o significado do conceito de renda utilizado pelo artigo 153, inciso III, da *Lex Major*, não se pode admitir a manipulação do alcance e significado de tal conceito.

Em verdade, o jurista deve atuar nos limites traçados pela Carta Magna, que são absolutamente intransponíveis e caso venha a desrespeitar esses limites, estará atuando fora da competência que foi outorgada pela Lei Maior, tornando a construção inconstitucional e, portanto, indevida. Segundo Humberto Ávila:

A alocação de poder tributário dá-se, pois, por meio de regras que descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência.¹¹

Ocorre que, não havendo definição constitucional expressa do significado do conceito de renda, há juristas que o constroem com base apenas no próprio senso. Há outros, ainda, que manipulam de forma intencional o alcance do referido conceito, de acordo com seus próprios interesses.

Nesse sentido, diversas controvérsias jurídicas se estabeleceram sobre o significado e alcance do conceito de renda, para fins de incidência ou não do imposto previsto no artigo 153, inciso III, da Carta Maior.

Grande parte dessas controvérsias consiste em construções jurídicas divergentes acerca do significado e do alcance do conceito de renda. Representantes do Fisco Federal, advogados de contribuintes, legisladores infraconstitucionais e julgadores constroem, portanto, o alcance e significado do mencionado conceito, de acordo com suas convicções e interesses, o que dá azo a diversas disputas fiscais. Nesse sentido, segue o parecer de Carlos Maximiliano:

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 143. 2007. p. 118.

Também a posição do intérprete contribui para a defesa de proposições inexatas. O advogado propugna a tese que melhor aproveita ao constituinte, o político, a que convém ao seu partido; o juiz sente-se preso pela idéia sustentada em processo anterior; o prático apega-se aos precedentes; o divulgador alvissareiro de uma doutrina nova, dificilmente a repudia depois, não condescendente em despojar-se da glória da descoberta ou da primazia; o escritor, criticado vigorosamente, não mais abandona os seus paradoxos vistosos, nem os cintilantes sofismas enganadores.¹²

Dentre algumas dessas controvérsias, pode-se citar as discussões que pretendem estabelecer se conceito de renda seria capaz de abranger certos tipos de valores, como verbas rescisórias trabalhistas; verbas decorrentes de participação nos lucros e resultados de empresas; créditos de liquidação duvidosa; verbas decorrentes de aquisição de títulos mobiliários com deságio; e créditos de ICMS escriturados e não aproveitados.

A seguir, passa-se a analisar de maneira mais detida e individualizada tais discussões, bom como o provimento jurisdicional dado pela Suprema Corte brasileira em cada um desses casos.

3 JURISPRUDÊNCIA DO STF NA CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE RENDA

Diante da ausência de definição constitucional expressa acerca do significado do conceito de renda, os operadores do direito passaram a construí-lo de acordo com suas próprias convicções e interesses. Tal fato deu azo à inúmeras controvérsias jurídicas sobre o significado e alcance do referido conceito, para fins de incidência do imposto previsto no artigo 153, inciso III, da Carta Maior.

Questiona-se, por exemplo, se o conceito de renda seria capaz de abranger verbas rescisórias trabalhistas; verbas decorrentes de participação nos lucros e resultados de empresas; créditos de liquidação duvidosa; verbas decorrentes de aquisição de títulos mobiliários com deságio; e créditos de ICMS escriturados e não aproveitados.

Nesta oportunidade, ver-se-á que, em todas as vezes que o Supremo Tribunal Federal foi acionado para analisar as controvérsias supracitadas, a Corte optou de forma expressa por não o fazer.

As justificativas utilizadas pelo Supremo, para tanto, são as de que a definição do conceito de renda seria tarefa incumbida apenas à legislação infraconstitucional e que eventuais

¹² MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20ª edição. Editora Forense, 2011, p. 84.

violações à Constituição na definição do referido conceito seriam apenas indiretas ou reflexas. Passa-se a analisar mais detidamente alguns casos exemplificativos.

3.1 CONCEITO DE RENDA E VERBAS RESCISÓRIAS TRABALHISTAS

Através do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 749.774, o Supremo Tribunal Federal foi acionado para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger verbas rescisórias trabalhistas.

Ocorre que, na oportunidade, a Corte optou de forma expressa por não o fazer, sob o suposto fundamento de que “a discussão travada nos autos não alcança *status* constitucional, porquanto solvida à luz da interpretação da legislação infraconstitucional”¹³. Veja-se *in verbis*:

DIREITO TRIBUTÁRIO. DECISÃO DEVIDAMENTE FUNDAMENTADA. AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 93, IX, DA CF. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS DE RESCISÃO CONTRATUAL. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA. CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS. DEBATE DE ÂMBITO INFRACONSTITUCIONAL. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O MANEJO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 12.9.2003. Constato explicitados os motivos de decidir, a afastar o alegado vício de nulidade por negativa de prestação jurisdicional.

A discussão travada nos autos não alcança *status* constitucional, porquanto solvida à luz da interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie. Agravo regimental conhecido e não provido.

(...)

a discussão travada nos autos – acerca da possibilidade incidência do imposto de renda sobre as verbas rescisórias –, não alcança *status* constitucional, porquanto solvida à luz da interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie. Registre-se que esta Corte entende que o debate sobre a natureza jurídica de determinada verba, para fins de incidência do imposto de renda, reveste-se de índole infraconstitucional.¹⁴

Vê-se, portanto, que ao ser demandado para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger verbas rescisórias trabalhistas, o Supremo Tribunal Federal optou de forma expressa por não o fazer, sob o suposto fundamento de que a definição do conceito de renda seria tarefa incumbida apenas à legislação infraconstitucional.

3.2 CONCEITO DE RENDA E VERBAS DECORRENTES DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DE EMPRESAS

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 749.774 - BA*, Agravante: Pedro Félix Capinam, Agravado: União Federal. Relatora: Min. Rosa Weber, D.J. 13 nov. 2013.

¹⁴ IDEM.

Já no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 632.989, o Supremo Tribunal Federal foi solicitado para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger verbas decorrentes de participação nos lucros e resultados de empresas.

Na oportunidade, a Corte também optou de forma expressa por não o fazer, novamente sob o suposto fundamento de que “a discussão travada nos autos não alcança *status* constitucional, porquanto solvida à luz da interpretação da legislação infraconstitucional”¹⁵. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA. CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS. DEBATE DE ÂMBITO INFRACONSTITUCIONAL. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O MANEJO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 04.3.2009. A discussão travada nos autos não alcança *status* constitucional, porquanto solvida à luz da interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie. Agravo regimental conhecido e não provido.

(...)

a discussão travada nos autos – acerca da possibilidade incidência do imposto de renda sobre a participação nos lucros e resultados da empresa –, não alcança *status* constitucional, porquanto solvida à luz da interpretação da legislação infraconstitucional aplicável à espécie.

Registre-se que esta Corte entende que o debate sobre a natureza jurídica de determinada verba, para fins de incidência do imposto de renda, reveste-se de índole infraconstitucional.¹⁶

Verifica-se, portanto, que ao ser acionado para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger verbas decorrentes de participação nos lucros e resultados de empresas, o Supremo Tribunal Federal optou de forma expressa por não o fazer, sob o suposto fundamento de que a definição do conceito de renda seria tarefa incumbida apenas à legislação infraconstitucional e que a controvérsia não alcançaria relevância constitucional.

3.3 CONCEITO DE RENDA E CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA

Por sua vez, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 422.944, a Suprema Corte foi demandada para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger créditos de liquidação duvidosa.

Mais uma vez, o tribunal optou de forma expressa por não o fazer, desta vez sob o suposto fundamento de que “eventual violação do conceito constitucional de renda (...) seria

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 632.989 - DF*, Agravante: Gérson Finkler Dias, Agravado: União Federal. Relatora: Min. Rosa Weber, D.J. 22 out. 2013.

¹⁶ IDEM.

indireta ou reflexa, na medida em que imprescindível interpretação dos conceitos legais de renda (...) como parâmetro de controle imediato e primordial”¹⁷. Veja-se *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. PESSOA JURÍDICA. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS VALORES RELATIVOS A CRÉDITOS DE DIFÍCIL OU DUVIDOSA LIQUIDAÇÃO. RESTRIÇÕES. VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA. VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. LUCRO FICTÍCIO. DISCUSSÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA OU REFLEXA. ART. 43 DA LEI 8.981/1995. RESOLUÇÃO BACEN 1.748/1990. ARTS. 145, § 1º, 150, VI E 153, III DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

Na forma como versada as questões controvertidas nas razões de recurso extraordinário e de agravo regimental, eventual violação do conceito constitucional de renda, da vedação do uso de tributo com efeito confiscatório e da capacidade contributiva seria indireta ou reflexa, na medida em que imprescindível interpretação dos conceitos legais de renda e de créditos de liquidação duvidosa (devedores duvidosos) como parâmetro de controle imediato e primordial.

A interpretação pretendida pelo contribuinte depende essencialmente do tratamento conferido pela lei ordinária e pela regulamentação contábil própria às instituições financeiras. Reforça a constatação a ausência de impugnação analítica e específica das condicionantes à dedução de valores provisionados, que hipoteticamente poderia conduzir a discussão ao patamar Constitucional.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.¹⁸

Vê-se, portanto, que ao ser demandado para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger créditos de liquidação duvidosa, o Supremo Tribunal Federal optou de forma expressa por não o fazer, sob o suposto fundamento de que o parâmetro de controle imediato e primordial para a construção do conceito de renda seria a legislação infraconstitucional, sendo eventuais violações à Constituição apenas indiretas ou reflexas.

3.4 CONCEITO DE RENDA E VERBAS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE TÍTULOS MOBILIÁRIOS COM DESÁGIO

Já no Agravo Regimental em Agravo no Recurso Extraordinário 709.459, o Supremo Tribunal Federal foi solicitado para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger verbas decorrentes de aquisição de títulos mobiliários com deságio.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 422.944 - MG*, Agravante: Banco Estado de Minas Gerais S/A - BEMGE, Agravado: União Federal. Relator: Min. Joaquim Barbosa, D.J. 31 mar. 2011.

¹⁸ IDEM.

De forma análoga, a Corte optou mais uma vez por não o fazer, sob os supostos fundamentos expressos de que “cabe ao legislador definir o conceito de renda” e que “a pretensão não tem ressonância constitucional”¹⁹. Veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO DE RENDA. LIQUIDAÇÃO DE TÍTULOS. ACRÉSCIMO PERCEBIDO POR TERCEIRO NO RECEBIMENTO DE TÍTULOS ADQUIRIDOS COM DESÁGIO. CONTROVÉRSIA DIRIMIDA À LUZ DO CONCEITO LEGAL DE RENDA. O princípio da tipicidade fechada informa os critérios da norma tributária impositiva e não dos eventos que se amoldam a ela. Sob tal perspectiva, cabe ao legislador definir o conceito de renda, não sendo razoável exigir-se que todas as modalidades de percepção de renda estejam exaustivamente previstas em lei. Em que pese a hipótese debatida nos autos tenha sido pontualmente disciplinada posteriormente, cumpre reconhecer que a interpretação da legislação anteriormente em vigor já viabilizava o regular surgimento da obrigação tributária. Nesse caso, a materialidade em debate só poderia ser afastada se não houvesse fato impositivo da obrigação principal ou fato gerador da hipótese de responsabilidade, o que é aferido no âmbito infraconstitucional. Agravo regimental a que se nega provimento. (...)
A conclusão inequívoca é de que a pretensão não tem ressonância constitucional.²⁰

Vê-se, portanto, que ao ser demandado para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger verbas decorrentes de aquisição de títulos mobiliários com deságio, o Supremo Tribunal Federal optou de forma expressa por não o fazer, sob o suposto fundamento de que caberia ao legislador infraconstitucional definir o conceito de renda e que a questão não teria reflexo constitucional.

3.5 CONCEITO DE RENDA E CRÉDITOS DE ICMS ESCRITURADOS E NÃO APROVEITADOS

Por sua vez, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 607.826, o Supremo Tribunal Federal foi acionado para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger os créditos de ICMS escriturados e não aproveitados.

Ocorre que, na oportunidade, a Corte optou de forma expressa por não o fazer, em razão da suposta “imprescindibilidade de reanálise dos conceitos legais de renda e de custos

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário 709.459 - SP*, Agravante: Banco Santander Brasil S/A, Agravado: União Federal. Relator: Min. Roberto Barroso, D.J. 23 abr. 2015.

²⁰ IDEM.

como parâmetros de controle imediato e primordial, à luz do Código Tribunal Nacional²¹. *In verbis*:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imposto de renda. Regulamento do imposto de renda. Código Tributário Nacional. Conceito legal de renda. Reinterpretação da legislação infraconstitucional. Ofensa constitucional indireta.

1. Imprescindibilidade de reanálise dos conceitos legais de renda e de custos como parâmetros de controle imediato e primordial, à luz do Código Tribunal Nacional. afronta ao texto constitucional que, se ocorresse, seria reflexa ou indireta.
2. Agravo regimental não provido.

(...)

indispensável filtro de controle, na interpretação da legislação infraconstitucional a respeito do noção de renda e da impossibilidade de inclusão dos referidos créditos de ICMS no custo das mercadorias revendidas, para fins de incidência do IRPJ.²²

Destarte, ao ser demandado para analisar se o conceito de renda seria capaz de abranger créditos de ICMS escriturados e não aproveitados, o Supremo Tribunal Federal optou de forma expressa por não o fazer, sob o suposto fundamento de que o parâmetro de controle imediato e primordial para a construção do conceito de renda seria a legislação infraconstitucional, sendo eventuais violações à Constituição apenas indiretas ou reflexas.

4 INEFICÁCIA DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR NA CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE RENDA PELA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Verificou-se que nas diversas oportunidades diferentes em que o Supremo Tribunal Federal foi acionado para analisar controvérsias envolvendo o significado e o alcance do conceito de renda (utilizado pelo artigo 153, inciso III, da CF), a Corte optou de forma expressa por não o fazer.

Viu-se também que as justificativas utilizadas pela Corte Suprema para tanto, são as de que a definição do conceito de renda seria tarefa incumbida apenas à legislação infraconstitucional e que eventuais ofensas à Carta Maior na definição do referido conceito seriam apenas indiretas ou reflexas.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 607.826 - RJ*, Agravante: BHP Billiton Metais S/A, Agravado: União Federal. Relator: Min. Dias Toffoli, D.J. 17 mar. 2014.

²² IDEM.

Frise-se, ainda, que os julgados alhures reportados são meramente exemplificativos e se repetem tanto em outras decisões sobre as mesmas matérias²³, como em outros temas análogos²⁴ que também debatem o significado e o alcance do conceito de renda.

Ao afirmar que a definição do conceito de renda é tarefa incumbida apenas à legislação infraconstitucional e que eventuais violações à Carta Maior na definição do referido conceito seriam apenas indiretas ou reflexas, o STF acaba negando eficácia às limitações constitucionais ao poder de tributar, que se encontram distribuídas ao longo de toda a Carta e que deveriam estabelecer os limites para a instituição, cobrança e fiscalização de tributos.

A negativa de eficácia é ainda mais relevante no que concerne às regras de competência tributária, que são espécie das limitações constitucionais ao poder de tributar, exaustivamente reguladas na Carta Maior, e que não poderiam ser manipuladas pelas leis infraconstitucionais.

A posição consolidada hoje na jurisprudência da Suprema Corte brasileira afasta, portanto, as limitações constitucionais ao poder de tributar da discussão acerca do significado e do alcance do conceito de renda, negando-lhes, portanto, eficácia e efetividade nas discussões nesse âmbito.

Como não poderia deixar de ser, tal posicionamento do Tribunal responsável pela guarda da Constituição brasileira não possui referendo na doutrina pátria abalizada. Esta última reafirma a índole constitucional das discussões que envolvem as competências tributárias de uma forma geral. Veja-se o testemunho de Humberto Ávila:

Essas considerações levam à conclusão de que aquilo que pode ser feito em termos de tributação está previsto (as vezes, pormenorizadamente) pela própria Constituição. O Direito Tributário Brasileiro é, sobretudo, um Direito Constitucional Tributário. Essa constatação conduz à questão de saber se esta rigidez é verdadeiramente observada pela jurisprudência.²⁵

Especificamente sobre o conceito de renda, a doutrina nacional consagrada também é firme em atestar que o mesmo não pode ser manipulado pelo legislador infraconstitucional, estando a sua construção inserida no âmbito de controle da Carta Maior. Nesse sentido é o parecer de Leandro Paulsen:

O conceito de renda não está à disposição do legislador infraconstitucional. A

²³ Nesse sentido, ver: STF, AgR no RE 501.852-MG. Relator: Min. Dias Toffoli, D.J. 09 set. 2013; STF, AgR no AI 526.656-RJ. Relator: Min Ricardo Lewandowski, D.J. 19 dez. 2007; Agr no RE 589.732-RS. Relator: Min. Gilmar Mendes, D.J. 02 dez. 2010.

²⁴ Nesse sentido, ver: STF, AgR no ARE 712.135-RJ. Relatora: Min Cármen Lúcia, D.J. 20 nov. 2012; STF, AgR no RE 542.340-DF, Relator: Min. Dias Tóffoli, D.J. 29 fev. 2012.

²⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. Editora Saraiva, 5ª edição, 2012. p. 164.

extensão dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” dá o contorno do que pode ser tributado e do que não pode ser tributado a tal título. De fato, na instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade.²⁶

Viu-se que o legislador infraconstitucional recebeu a incumbência de detalhar de forma expressa o alcance e significado dos conceitos constitucionais que outorgam a competência tributária. Isso não quer dizer, no entanto, que o legislador possa manipular estes conceitos a seu bel prazer. De forma análoga, também não é possível afirmar que as discussões sobre o alcance e significado dos conceitos que outorgam competências são desprovidas de *status* constitucional.

Em outras palavras, em que pese o legislador infraconstitucional tenha o poder de detalhar de forma expressa o alcance e significado do conceito de renda, isso não significa que o mesmo possa manipulá-lo ou que as discussões que envolvem o alcance e significado do conceito de renda não possuem *status* constitucional. Carraza adverte:

nem se alegue que a noção de renda tributável não é constitucional, porque existem abatimentos e deduções que só podem ser efetuados quando permitidos pela legislação ordinária. É que esta, em última análise, limita-se a enunciá-los de modo formal e categórico, tendo em conta valores que a Carta Magna consagra (vida, saúde, alimentação, moradia, instrução própria e de dependentes, continuidade da empresa, livre concorrência, etc.).²⁷

Parece, portanto, não ser adequada a posição adotada atualmente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a definição do conceito de renda seria tarefa incumbida apenas à legislação infraconstitucional e que eventuais violações à Carta Maior na definição do referido conceito seriam apenas indiretas ou reflexas.

Tal entendimento afasta as limitações constitucionais ao poder de tributar da discussão acerca do significado e do alcance do conceito de renda, negando-lhes, portanto, eficácia e efetividade nas discussões nesse âmbito.

O resultado, como de se esperar, é a ausência de solução para inúmeros debates fiscais envolvendo o significado e alcance do conceito de renda (como os temas alhures listados). De outra monta, novos debates similares continuam a surgir constantemente, engendrando disputas judiciais intermináveis e gerando insegurança jurídica a contribuintes e Fazendas Públicas.

²⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre, 11ª edição. 2ª tiragem. Editora Livraria do advogado, 2009. p. 291.

²⁷ CARRAZA, Roque Antônio. *A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais*. Revista Dialética de Direito Tributário, Volume 154, jul. 2008. p. 2109.

Necessário, portanto, que a Suprema Corte reverta o entendimento atual, passando a reconhecer o *status* constitucional das discussões que envolvem o significado e o alcance do conceito de renda. Somente assim, será possível aproximar as limitações constitucionais ao poder de tributar das discussões acerca do referido tema, garantindo-lhes, portanto, eficácia e efetividade nas discussões nesse âmbito.

CONCLUSÕES

O objetivo do presente trabalho foi demonstrar a ausência de eficácia dada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal às limitações constitucionais ao poder de tributar na construção do conceito de renda.

Inicialmente, restou demonstrado que as limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecem limites para a instituição, cobrança e fiscalização de tributos. Tais limitações estão localizadas não somente no capítulo específico do Sistema Tributário Nacional, mas também nos princípios e direitos fundamentais distribuídos ao longo da Constituição Federal de 1988.

Viu-se que as regras de competência tributária se caracterizam por serem uma das espécies de limitações constitucionais ao poder de tributar, que descrevem os fatos aptos a serem tributados, construindo assim uma moldura limitadora que evita abusos por parte dos juristas. Ademais, toda a competência tributária está expressamente regulada na Carta, não podendo ser modificada pelas leis infraconstitucionais, de modo que o poder de tributar está rigidamente regulado pela *Lex Major*.

Em seguida, demonstrou-se que, ao outorgar as competências tributárias, o Constituinte se utilizou de expressões que carregam consigo conceitos. Entretanto, o alcance e significado de tais conceitos não estão expressamente definidos na Carta Magna, cabendo ao intérprete construí-los para alcançar o sentido da norma e a moldura instituída na outorga do poder de tributar.

Nesse sentido, viu-se que, em que pese a Constituição não tenha estabelecido de forma expressa o significado dos conceitos utilizados para outorga do poder de tributar, ou sequer indicado o caminho para construir tais conceitos, isso não significa que o intérprete esteja autorizado a fazê-lo da forma como bem quiser. Ao revés, o jurista deve atuar dentro dos limites traçados pela Carta Magna, sob pena de tornar sua interpretação inconstitucional.

Empós, constatou-se que através do artigo 153, inciso III, a Constituição outorgou à União Federal a competência para instituir imposto sobre o que se encaixe no conceito de

renda. Ocorre que, diante da ausência de definição constitucional expressa, diversas controvérsias jurídicas se estabeleceram sobre o significado e alcance do referido conceito.

Como exemplos de tais controvérsias, viu-se as discussões que pretendem estabelecer se conceito de renda seria capaz de abranger certos tipos de valores, como verbas rescisórias trabalhistas; verbas decorrentes de participação nos lucros e resultados de empresas; créditos de liquidação duvidosa; verbas decorrentes de aquisição de títulos mobiliários com deságio; e créditos de ICMS escriturados e não aproveitados.

Verificou-se também que nas diversas oportunidades diferentes em que o Supremo Tribunal Federal foi acionado para analisar controvérsias envolvendo o significado e o alcance do conceito de renda (utilizado pelo artigo 153, inciso III, da CF), a Corte optou de forma expressa por não o fazer.

Viu-se que as justificativas utilizadas pela Corte Suprema para tanto, são as de que a definição do conceito de renda seria tarefa incumbida apenas à legislação infraconstitucional e que eventuais ofensas à Carta Maior na definição do referido conceito seriam apenas indiretas ou reflexas.

Constatou-se que ao assim proceder, o STF nega eficácia às limitações constitucionais ao poder de tributar e que essa negativa de eficácia é ainda mais relevante no que concerne às regras de competência tributária, que não poderiam ser manipuladas pelas leis infraconstitucionais.

Concluiu-se assim, que a posição consolidada hoje na jurisprudência da Suprema Corte brasileira afasta as limitações constitucionais ao poder de tributar da discussão acerca do significado e do alcance do conceito de renda, negando-lhes, portanto, eficácia e efetividade nas discussões nesse âmbito.

Ao cabo, conclui-se também ser necessário que a Suprema Corte reverta o entendimento atual, passando a reconhecer o *status* constitucional das discussões que envolvem o significado e o alcance do conceito de renda, aproximando assim as limitações constitucionais ao poder de tributar das discussões acerca do referido tema, garantindo-lhes, portanto, eficácia e efetividade nas discussões nesse âmbito.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Periodicidade do imposto de renda I, Mesa de Debates*. RDT nº 63, Ed. Malheiros.

ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação*. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 143. 2007.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. Editora Saraiva, 5ª edição, 2012.

BRASIL, Robson Rocha. *ISSQN reter ou não reter*. IOB. Coleção IOB, Resumos Tributários. Volume 10.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. 2ª tiragem. Editora Saraiva, 2014.

CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. *Métodos de interpretação e direito tributário*. Disponível em: <file:///C:/Users/Gabi%20e%20Duda/Downloads/988-1648-1-SM%20(1).pdf>. Acesso em 20 ago. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. Malheiros Editores, 2010.

_____. *Não incidência do ISS no Afretamento de Embarcações*. RDDT 173/85, fev/2010.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20ª edição. Editora Forense, 2011.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*. Editora Dialética 1996.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre, 11ª edição. 2ª tiragem. Editora Livraria do advogado, 2009.

ROLIM, João Dácio. *O conceito jurídico de renda e proventos de qualquer natureza/alguns casos concretos adições e exclusões ao lucro real*. Malheiros, RDT nº 67.

STURTZ, Gabriel. *Tributação do Comércio Eletrônico: Análise da Incidência do ICMS*. Revista de Estudos Tributários n.º 34. Porto Alegre: Síntese. nov/dez 2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Notícias: Suspenso julgamento sobre inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 jul. 2017.