

Renda como Lucro: uma Proposta de Análise do Imposto de Renda Fundada na Constituição e no CTN

Income as Profit: a Proposal for Analyzing Income Tax Founded on the Constitution and the National Tax Code (CTN)

Valterlei da Costa

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Doutor e Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Realizou intercâmbio na *Universidad Autónoma de Madrid* pela Capes e período de investigação na *Universidad de Sevilla*.

Ex-Técnico de Finanças e Controle lotado na Procuradoria da Fazenda Nacional. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR e do Instituto dos Advogados do Paraná. Professor de cursos de pós-graduação *lato sensu* em diversas instituições.

E-mail: valterlei@costaecoataadvocacia.com.br.

Recebido em: 21-10-2025 – Aprovado em: 7-3-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.15.2026.2904>

Resumo

Majoritariamente, para a doutrina tributária brasileira, renda configura-se como acréscimo patrimonial. Entretanto, aceitar renda como acréscimo patrimonial implica que, sem acréscimo, não seria caso de imposto de renda e, ao contrário, sempre que suceder, então seria. Ocorre que, por um lado, em um período, pode não haver acréscimo patrimonial porque houve o consumo da renda e, por outro, pode haver acréscimo patrimonial decorrente de casos aleatórios e fortuitos, como os de herança, doação e bens encontrados ou achados, o que não enseja a obrigação de pagar imposto de renda. Assim, ambas as situações – a primeira, uma sujeição ao imposto de renda mesmo sem acréscimo; a segunda, um acréscimo sem sujeição – falseiam a concepção de renda como acréscimo patrimonial. Em seu lugar, desenvolve-se a ideia de que, para fins do imposto em questão, renda seja lucro, tomando-se o termo em sentido amplo.

Palavras-chave: imposto de renda, lucro, acréscimo patrimonial, Constituição, Código Tributário Nacional.

Abstract

In Brazilian tax doctrine, income is predominantly conceived as an accretion to wealth (increase in net worth). However, accepting income as patrimonial accretion entails that, absent accretion, no income tax would be due and,

conversely, whenever accretion occurs, it would. Yet, on the one hand, within a given period there may be no accretion because the income has been consumed, and, on the other, there may be accretion arising from random and fortuitous events – such as inheritance, donation, and assets found – which does not give rise to an income tax obligation. Thus, both situations – the first, being subject to income tax even without accretion; the second, an accretion without tax liability – falsify the conception of income as patrimonial accretion. In its place, the idea is advanced that, for purposes of the tax at issue, income should be understood as “profit,” taking the term in a broad sense.

Keywords: income tax, profit, patrimonial accretion, Constitution, National Tax Code.

1. Introdução

Tanto a tutoria dos economistas quanto as lições da história acabam não sendo mais do que um nariz de cera quando se trata da renda a partir de um ponto de vista jurídico. Não quer-se, com isso, negar a existência de relação entre o direito e outras áreas, como a economia ou a história, mas apenas se está a considerar que cada uma possui seu próprio método, devendo-se evitar miscelâneas¹. Logo, caso se queira conhecer o que seja renda do ponto de vista jurídico, deve-se buscá-la no direito positivo.

Em um sistema jurídico estrutural e hierarquizado, o comum é iniciar os estudos pelo seu ápice, isto é, pela Constituição. Estabelecido esse procedimento, então devemos investigar, no texto constitucional, se há algum dispositivo estabelecendo o que seja renda, e a resposta é que não encontramos nada do tipo: “renda é ...”. Sendo assim, o que induz grandes juristas a adjurarem a existência de um conceito constitucional de renda²?

¹ “Quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto”. Hans Kelsen, *Teoria pura do direito*, p. 1-2.

² O mais ardente defensor de um conceito constitucional de renda é Geraldo Ataliba: “A Constituição tem um conceito pressuposto de renda, constitucional. Não depende de lei, não está na liberdade do legislador, no Brasil”. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p. 35. Roque Carrazza, mesmo falando em “noção”, adota a mesma linha: “Estamos convencidos [...] de que há uma noção constitucional de renda, que não pode ser desconsiderada pelo legislador infraconstitucional (seja complementar nacional, seja ordinário federal)” *Curso de direito constitucional tributário*, p. 610. Já Ricardo Mariz de Oliveira refere-se a um “conceito mínimo”: “No espaço constitucional para a União Federal tributar a renda há possibilidade de criação de um novo sistema de apuração e de quantificação do fato gerador do respectivo imposto, guardados o próprio conceito mínimo de renda [...]”. Disponibilidade econômica de rendas e proventos, princípio da realização da renda e princípio da capacidade contributiva, in Ives Gandra da Silva Martins e João Bosco Coelho Pasin (coord.), *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*, p. 296.

Em verdade, a própria existência de conceitos na Constituição pode ser desafiada, mas, para este artigo, joguemos esse jogo de linguagem mais do que comum para a doutrina tributária brasileira³. Por ele, a questão do conceito constitucional de renda somente pode ser compreendida se, primeiramente, entender-se o que seriam os conceitos constitucionais em matérias tributárias. E, dentre esses conceitos, o de maior importância parece ser o de tributo, pelo qual iremos iniciar nossa investigação.

2. Conceito constitucional de tributo

Expressamente, tal qual no caso da renda, a Constituição não nos diz o que seja tributo. Entretanto, se é parcimoniosa, o mesmo não ocorre com o Código Tributário Nacional⁴. Nesse ponto é que parece residir a base da afirmação – forte entre os tributaristas⁵, ao menos desde Ataliba⁶ – de que o primeiro diploma normativo conceitua e o segundo define “tributo”. Evidentemente, tudo isso é disputável, mas, para este artigo, podemos dar por legítima essa diferenciação, que já faz parte de nossa tradição doutrinária.

Agora, se se reconhece que há um conceito constitucional de tributo, também se deve reconhecer que há conceitos para as materialidades dos impostos discriminados na Constituição? Em verdade, historicamente, antes de procurar-se, no texto constitucional, algo amplo como o que seja tributo, já se perquiria se lá estariam as materialidades das competências tributárias⁷.

³ Para mais detalhes, especialmente quanto à oposição entre tipo e conceito, veja-se: Valterlei da Costa. *Teoria trilogica do tributo*, p. 97-138.

⁴ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

⁵ Por todos, citemos Marco Aurélio Greco: “[...] a Constituição Federal não define expressamente ‘tributo’; ela pressupõe um conceito prévio que é assumido como base para cada preceito”. Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil, in Eurico de Santi (coord.), *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*, p. 423.

⁶ “A identificação do conceito constitucional de tributo deve-se, no Brasil, a Ataliba [...]”. Maurício do Valle, *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados* – IPI, p. 164-165.

⁷ Em 1971, Geraldo Ataliba já havia considerado um conceito constitucional de serviço: “[...] o conceito de serviço pressuposto pelo texto constitucional vigente (art. 24, II) não pode colidir com o de industrialização (pressuposto pelo artigo 21, V) nem com o de operação financeira (pressuposto pelo art. 21, VI), nem com o de prática de operações jurídicas que importam circulação de mercadorias (art. 23, II). Dentro desta esfera e respeitados absolutamente êses conceitos constitucionais, é que a lei complementar (prevista no inciso II, do art. 24) pode definir *serviço* para efeito de balizar o âmbito da competência tributária municipal na matéria”. Imposto sobre serviços – diversões públicas – convites e ingressos gratuitos, *Revista de Direito Administrativo* n. 104, p. 383. Lembrando que a 1ª edição da *Hipótese de incidência tributária*, na qual tratou do conceito constitucional de tributo, é de 1973.

Assim, pelas mesmas razões que se poderia aceitar a existência de um conceito constitucional de tributo, igualmente se pode reconhecer a existência de um conceito constitucional de renda. O que também é uma tradição entre os tributaristas brasileiros, que parecem seguir o seguinte raciocínio: (a) há um conceito constitucional de tributo; (b) *ergo*, há conceitos para a materialidade de cada um dos impostos; (c) *ergo*, há um conceito constitucional de renda.

Nada obstante, se há um conceito constitucional de renda, qual seria ele?

3. Delimitações negativas

Como regra, a definição negativa é esconjurada⁸. Afinal, dizer o que algo não é somente equivale a expor o que é na hipótese de serem conhecidos todos os elementos do conjunto. Contudo, há uma forma de definição negativa que não é recriminada, quando há apenas dois valores a serem considerados, pois, nessa hipótese, ao expor-se o que algo não é, só restaria uma opção para o que é. Com efeito, com o todo presente, menos o que não é, então é possível identificar o que se busca definir. Por essa perspectiva, dizer que algo não é verdadeiro significa expressar que é falso, em um caso típico de terceiro excluído⁹.

Tal preocupação, de não definir-se negativamente, não se aplicaria, entretanto, à conceituação. E aceito que existe uma distinção entre definição e conceito, então não seria preciso cobrar deste o mesmo rigor que daquela. Nessa linha, basta lembrar que tributo é conceituado como: *não sendo* ato ilícito; *não sendo* indenização (reparação de dano causado); *não sendo* acordo de vontades (contrato)¹⁰.

E aplicando o mesmo procedimento para encontrar o conceito constitucional dos impostos, especificamente o de renda, trabalha-se à base de contrastes. Assim, confronta-se o termo renda, que aparece várias vezes na Constituição, com outros similares, também presentes no mesmo diploma. Claro, caberia questionar sobre quando um termo seria similar a outro, mas como não temos tal foco para este artigo, podemos dar esse ponto como axiomático, passando, diretamente, à doutrina do imposto de renda.

⁸ “São frequentemente citados certos princípios fundamentais para a formulação de definições ‘apropriadas’. Entre esses princípios figurariam, por exemplo [...] uma definição deve ser colocada, sempre que possível, em forma afirmativa. [...]. Sem embargo, há casos em que a definição pode ser formulada em forma negativa, sem qualquer prejuízo”. Leonidas Hegenberg, *Definições: termos teóricos e significado*, p. 27.

⁹ “Lei do *Terceiro excluso* (terceiro excluído) é a lei que assevera ter uma proposição apenas um de dois possíveis valores-verdade. Isto é, dada uma proposição qualquer, ou ela é verdadeira ou ela é falsa e *não há terceira hipótese*”. Leonidas Hegenberg, *Dicionário de lógica*, p. 208.

¹⁰ “Toda vez que se depare o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento específico de dar dinheiro ao estado, deverá inicialmente verificar se se trata de: a) multa; b) obrigação convencional; c) tributo; d) indenização por dano”. Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 28.

Discorramos, então, em um primeiro momento, sobre o método da negativa, aquele a apresentar o que renda *não é*.

4. Conceito constitucional de renda pela negativa

No jogo de sombra e luz do método do *não é*, a palavra renda é contrastada com outros termos similares para deles ser distinguida. Assim, renda é apartada de capital, conforme já bem exposto por Henry Tilbery, pois “[a] renda é um conceito *dinâmico* em contraposição ao *capital* como conceito *estático*”¹¹. Ideia que remonta, aliás, a Rubens Gomes de Sousa: “Capital seria [...] o montante do patrimônio encarado num momento qualquer de tempo, ao passo que renda seria o acréscimo do capital entre dois momentos”¹².

O mesmo pode ser feito com o patrimônio, já que, sobre ele, pode incidir, por exemplo, um imposto sobre grandes fortunas – que nada mais são do que um patrimônio qualificado –, mas não um sobre a renda¹³. E convém notar que, com o termo capital, está-se a aludir a uma espécie do gênero patrimônio¹⁴.

Prosseguindo a confrontação com termos constitucionais próximos, renda *não é*, ademais, receita ou faturamento, pois de “[...] discutível legitimidade a exigência de imposto sobre a renda sobre rendimentos individualmente considerados, como elementos isolados autônomos, independentemente dos resultados de balanço [...]”¹⁵.

Dito isso, à guisa de síntese, nesse jogo de contraposição, renda *não é* capital, *não é* patrimônio, *não é* nem mesmo faturamento ou receita. Assim, seguindo o método da doutrina tributária, está dado, mesmo que preliminarmente, o conceito constitucional de renda, só que pela negativa.

5. Conceito constitucional de renda pela afirmativa

Temos sérias dúvidas, a não ser para casos específicos, se seria possível, de alguns *não é*, concluir-se outra coisa a não ser que algo *não é*. Até porque aspirar que algo esteja na Constituição não significa que lá esteja, independentemente de

¹¹ Henry Tilbery, Arts. 43 a 45, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 1, p. 313.

¹² A evolução do conceito de rendimento tributável, *Revista de Direito Público*, n. 14, p. 340.

¹³ “O patrimônio não pode ser atingido pelo imposto de renda”. Misabel Derzi, *Os conceitos de renda e de patrimônio*, p. 26.

¹⁴ “O patrimônio e o capital [...] são conceitos ligados, mas não equivalentes. O patrimônio é formado pelos bens, direitos e créditos de seu titular. [...]. Dentro de conjunto de bens qualificados como patrimônio, uma parcela pode ser usada na potencialização de produção de riqueza e geração de negócios, merecendo, com isso, a qualificação de capital”. Fernando Castellani, *O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional*, p. 80-81.

¹⁵ Gilberto de Ulhôa Canto, A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda, in Ives Gandra Martins (coord.), *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*, p. 37.

quanto se procure, mesmo empregando o jurista, para tanto, as mais rebuscadas construções intelectuais. Em algum momento, verifica-se uma ruptura, quando se deixa o campo da interpretação e se passa ao da criação.

Enquanto se constrói o conceito constitucional de renda pela negativa, pode-se ter certo sucesso, desde que compreendidas suas limitações. Contudo, a questão ganha novas dificuldades quando se passa para o aspecto propositivo, em que se concebe renda afirmativamente. E nossa doutrina tributária não hesita em assegurar que renda seja acréscimo patrimonial.

Para demonstrar esta afirmação, citemos alguns juristas que consideram a expressão “acrécimo patrimonial” como a que melhor se adequa ao conceito constitucional de renda, lembrando, por outro lado, apesar de todos empregarem a locução, que um estudo mais detalhado da posição de cada um poderia demonstrar, entre eles, nuances significativas. Todavia, como apenas temos a intenção de chamar a atenção para o destaque que a doutrina dá à expressão “acrécimo patrimonial”, podemos passar por alto essas diferenças.

Um representante ilustre dessa corrente – a qual, depois de encontrar um conceito negativo de renda, passa a um positivo – é o Professor José Roberto Vieira, nosso Mestre, que, ao investigar o mínimo semântico do conceito de renda, manifesta-se convicto “[...] de tê-lo identificado na noção acréscimo patrimonial [...]”¹⁶. Na mesma linha, Mary Elbe Queiroz assegura que, “[d]o confronto do significado acolhido para as palavras ‘renda’ e ‘proventos’ [...], constata-se que o sentido que melhor convém aos citados vocábulos é, exatamente, que eles se referem a ‘renda’ ou ‘proventos’ que revelam acréscimos patrimoniais”¹⁷. O que também está de acordo com José Artur Lima Gonçalves, ao considerar que, “[p]ara que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial [...] ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito”¹⁸. Ademais, de forma categórica, assegura Humberto Ávila que “[...] tudo o que não for acréscimo patrimonial a rigor (*sic*) não se encaixa no conceito constitucional de renda”¹⁹. E não faltam mesmo os que dizem, como Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, tratar-se de ponto indisputável: “Não obstante existirem [...] divergências doutrinárias quanto à conceitualização do fato gerador do Imposto de Renda, um ponto é inequívoco: a renda sempre será representada por um acréscimo no patrimônio da pessoa [...]”²⁰.

¹⁶ Pelos velhos caminhos do IRPJ, do conceito de renda e da compensação de prejuízos, sob novas (?) luzes: uma epopeia tributária! in Paulo de Barros Carvalho (coord.), *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo*, p. 614.

¹⁷ *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, p. 70-71.

¹⁸ *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*, p. 180.

¹⁹ IRPJ e as despesas com programas de repactuação de previdência complementar: inaplicabilidade da limitação legal para dedutibilidade, *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*, p. 216.

²⁰ *IRPJ: teoria e prática*, p. 26-27.

Contudo, devemos verificar se, conforme feliz expressão de Alfredo Becker, não se está no campo dos “fundamentos óbvios”²¹. E o teste que propomos é simples, qual seja, submeter a expressão *acrécimo patrimonial* ao argumento consequencial²² ou pragmático²³. Afinal, quem aceita renda como acréscimo patrimonial, também deve aceitar as consequências decorrentes.

6. Renda como acréscimo patrimonial

Impera a certeza entre os estudiosos do imposto sobre a renda que ela deve ser apurada ao longo de um período, sem precisarmos discutir, aqui, se deve ser ele o de um ano necessariamente ou se pode ser menor²⁴.

Com a periodização, demarcam-se dois termos: um inicial e outro final. Feito isso, atribui-se um número que expresse um valor monetário ao termo inicial. Temos, portanto, uma função, associando um elemento do conjunto patrimônio a um elemento do conjunto tempo, que podemos representar por “ $f(p)=t1$ ”, ou, simplesmente, “ $pt1$ ” (patrimônio expresso em moeda no termo inicial). E o mesmo é feito com o termo final, obtendo-se “ $f(p)=t2$ ”, ou “ $pt2$ ” (patrimônio expresso em moeda no termo final). Então, por simples operação, coteja-se “ $pt2$ ” com “ $pt1$ ”. E caso desse processo conclua-se que “ $pt2 > pt1$ ”, isto é, que o patrimônio final é maior do que o inicial, então se pode aludir a acréscimo patrimonial.

O primeiro ponto desse raciocínio é que somente haverá aquisição de renda – e, portanto, “fato gerador” do imposto de renda – se “ $pt2 > pt1$ ”. Essa é uma consequência da premissa renda como acréscimo patrimonial. Ocorre que também, junto a isso, aceita-se que há várias situações em que “ $pt2 < pt1$ ” enseja a incidência do imposto sobre a renda. O caso mais conhecido é o do consumo, que representemos, em nossa equação, por “ c ”. Poderíamos até imaginar um imposto sobre a renda com função extrafiscal de combater a poupança, incentivando o consumo, mas, sem dúvida, não é esse o caso da nossa doutrina, que não pretende

²¹ “Quem preferir caminho diferente, defrontar-se-á com múltiplos problemas jurídicos e não os poderá resolver; apenas conseguirá apaziguar as suas dúvidas, embriagando-se com ilogismos eruditos dissolvidos no remoinho da retórica e utilizando o estupidificante, aliás, muito cômodo, dos fundamentos ‘óbvios.’” *Teoria geral do direito tributário*, p. 256.

²² “[...] parece de fato essencial que a justificação de qualquer decisão numa área não comandada por uma norma expressa que envolva obrigação, ou quando uma norma semelhante for ambígua ou incompleta, prossiga pela verificação das decisões propostas à luz de suas consequências”. Neil MacCormick, *Argumentação jurídica e teoria do direito*, p. 192-193.

²³ “Denominamos *argumento pragmático* aquele que permite apreciar um ato ou um acontecimento consoante suas consequências favoráveis ou desfavoráveis”. Chaïm Perelman e Lucie Olbrechts-Tyteca, *Tratado da argumentação: a nova retórica*, p. 303.

²⁴ Por todos, citemos Geraldo Ataliba: “Há uma necessidade lógica, absoluta, e no Brasil jurídica, da delimitação do período”. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda I, *Revista de Direito Tributário* n. 63, p. 23. Contudo, “[c]omo não há ‘o’ período correto, qualquer definição envolve, em alguma medida, uma dose de arbitrariedade”. Humberto Ávila, *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*, p. 46.

deixar o consumo à margem da tributação²⁵. Seja como for, ao atentar-se ao consumo, percebe-se que a equação “ $pt2 > pt1$ ” está incompleta. Assim, não é correto considerar renda como acréscimo patrimonial *tout court*, a não ser que se aceite que o consumo esteja excluído da incidência do imposto sobre a renda. Portanto, a fórmula correta a ser considerada é: “ $pt2 + c > pt1$ ”.

Outro ponto que deve ser aceito pelos adeptos da corrente do acréscimo patrimonial é que, se presente “ $pt2 > pt1$ ”, então ocorre a incidência do imposto de renda. Nada obstante, há uma série de situações em que a hipótese se verifica, mas que, mesmo assim, não surge a obrigação tributária. Afinal, não é qualquer acréscimo patrimonial que se enquadra na hipótese do imposto sobre a renda. Encontrar “p” em “t2” em expressão monetária maior do que quando em “t1” é um começo, mas a qualidade desse agregado, formado ao longo de um período, também é relevante. E sem qualquer pretensão de exaustividade, podemos lembrar as doações e heranças, além dos bens achados e encontrados. Ademais, em uma empresa, o simples aumento de capital social por parte dos sócios poderia ser considerado renda, já que acarreta, inegavelmente, um acréscimo patrimonial. Desse modo, estamos considerando situações aleatórias e esporádicas que crescem ao patrimônio, que representemos por “a”. Só que aceitar que renda seja acréscimo patrimonial significa trazer como consequência que esses casos sejam considerados “fatos geradores” do imposto sobre a renda. Para isso corrigir, deve-se ajustar a fórmula para: “ $pt2 + c - a > pt1$ ”.

Essas consequências, exemplificadas com a não tributação do consumo e a tributação das doações, heranças e bens encontrados, devem ser aceitas pelos que veem a renda como um caso de acréscimo patrimonial. Agora, estão dispostos os adeptos da teoria da renda como acréscimo patrimonial a aceitar suas consequências? Caso não aceitem, então, em nome da coerência, devem buscar outro caminho.

7. Renda como lucro

Até agora, seguindo a doutrina, foi possível demarcar a renda negativamente: *não é capital, não é patrimônio, não é faturamento ou receita*. Todavia, esse conjunto de *não é*, não podemos chamá-lo, simplesmente, de acréscimo patrimonial, ao menos não sem uma série de explicações adicionais, sob pena de aceitar consequências indesejadas, como a exclusão do consumo e a inclusão de várias situações não contempladas. Com isso em conta, qual seria, então, o conceito

²⁵ Que renda, em sentido estrito, não pode ser acréscimo patrimonial é ponto bem notado por Gisele Lemke: “Parece existir, contudo, um equívoco na asserção de que a teoria adotada pelo Código [Tributário Nacional] é a do acréscimo patrimonial. É que, em seu sentido estrito, o acréscimo patrimonial não envolve os rendimentos consumidos”. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*, p. 62.

constitucional de renda? Deixemos claro: a Constituição não tem sempre uma resposta pronta, correta e acabada para tudo.

Não vemos como construir algo e, então, fundamentar essa construção como uma revelação constitucional dada a poucos, que está bem ocultada, nas dobras. A verdade é que, muitas vezes, o próximo passo depois do *não é* não pode ser dado pela interpretação, havendo necessidade de um ato volitivo. Evidentemente que interpretar é uma forma de criação, mas há um ponto de ruptura a partir do qual não mais se pode falar, com rigor, de interpretação²⁶. Afinal, interpretar é uma metalinguagem sobre uma linguagem-objeto e se essa linguagem-objeto não existe, não se deve sentir o jurista obrigado, a fórceps, a encontrá-la. Se não está lá, não está lá, por mais que se procure.

Assim, caso se queira uma resposta positiva, deve-se socorrer de outros dispositivos legislativos, tal como o Código Tributário Nacional (CTN), que faz as vezes da lei complementar prescrita pela Constituição (art. 146, III, *a*). Por certo, não se desconhece que, muitas vezes, é o CTN desprezado pela doutrina, em linha de que ou seria inútil, por repetir o que está na Constituição, ou seria inconstitucional, por estar contra ela. Claro que isso não significa que tenha o legislador complementar carta branca para dizer que qualquer coisa seja renda. Até porque está vinculado ao que renda *não é*, nos termos constitucionais. Mas também não é caso do extremo oposto, em que o legislador complementar teria uma função meramente declarativa de algo que já se encontra no texto constitucional. Com efeito, deve ser-lhe resguardado um campo de atuação.

As opções não são repetir o que já está na Constituição ou ir contra ela, pois, conforme uma das mais famosas lições de Hans Kelsen, “[t]em sempre de ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre [...] o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato”²⁷. Assim, há limites, quais sejam, a moldura constitucional, mas, a partir daí, é livre o legislador infraconstitucional para constituir o conceito de renda, por meio de uma linguagem prescrita e não meramente declaratória.

Com tudo isso em voga, da Constituição, obtém-se o que renda *não é*, mas, ao conjugá-la com o CTN (art. 43, I), é possível dar um passo adiante, tendo-se presente sua prescrição de que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos²⁸. Formam-se, assim, dois conjuntos: em um, que chamaremos de “CF”, temos os elementos capital (ca), patrimônio (p) e faturamento ou

²⁶ Para Riccardo Guastini, a “interpretação criativa” “[...] no es, en sentido estricto, un acto de ‘interpretación’: se trata de un verdadero acto nomopoiético [...]”. *Interpretar y argumentar*, p. 48.

²⁷ *Teoria pura do direito*, p. 388.

²⁸ Este artigo centra-se no art. 43, I, do CTN. Para uma análise do art. 43, II, veja: Valterlei da Costa, Imposto sobre proventos de qualquer natureza, *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT* ano 05, n. 10, *passim*.

receita (f); em outro, que denominaremos “Ctn”, encontramos produto do capital (pc) e produto do trabalho (pt). E a diferença entre esses dois conjuntos, “Cf” e “Ctn”, é o conjunto renda, que simbolizamos por “R”: “ $\{(ca, p, f) \notin R \wedge (pc, pt) \in R\}$ ”. Ou seja, os elementos capital, patrimônio e faturamento ou receita não pertencem ao conceito de renda; já o produto do capital e do trabalho pertencem. Encontramos, assim, os limites que o legislador ordinário deve respeitar, quais sejam, a Constituição e o Código Tributário Nacional, para instituir o imposto sobre a renda²⁹.

Dito isso, com o estudo desses dois conjuntos, obtidos pela análise do direito positivo, nosso trabalho sobre o que seja renda estaria terminado. Entretanto, parece ser uma necessidade doutrinal encontrar um nome para esse resultado alcançado. Talvez seja encarado como simplório apresentar somente os elementos que o conceito de renda contém e os que não contém. Por isso, haveria necessidade de uma síntese de tudo por meio de um verbete. Mas qual palavra poderia ser essa para produzir tal efeito? Nesse jogo em que se deve apresentar o conceito de renda de forma propositiva, diríamos, então, que renda é *lucro*, entendido como o resultado líquido proveniente do capital e trabalho, dentro de um período, excluídos os aportes e as variações extraordinários³⁰.

8. Renda versus lucro

Renda e lucro se equivalem? Uma resposta à pergunta poderia levar-nos à discussão sobre as teorias “renda-produto”, “renda-acrécimo” e “renda-definição legal”. Contudo, simplifiquemos as coisas³¹.

²⁹ A Constituição não cria tributo e, do mesmo modo, o Código Tributário Nacional. Ambos são normas de competência a serem seguidas pelo legislador ordinário. Há, no entanto, vezes em sentido contrário que não podemos deixar de mencionar, como a de José Souto Maior Borges: “Norma constitucional sobre competência tributária é norma de criação de tributo”. ISS e serviço de vigilância prestados por empresa privada, *Revista de Direito Tributário* n. 2, p. 65. E a de José Roberto Vieira: “Ora, se tributo é norma, como já reconhecemos, em companhia de larga e respeitável doutrina, perante tal norma constitucional, é inevitável concluir: a constituição criou tributo”. E, afinal, a Constituição cria tributos! in Heleno Tórres (coord.), *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges*, p. 639.

³⁰ Nesse ponto, adequado recordar do conceito de renda conhecido como SHS, em homenagem aos economistas Schanz, Haig, Simons: “Falando de modo geral, a renda Haig-Simons é definida como o consumo mais a variação do patrimônio líquido”. JOINT Committee on Taxation of United States, *Overview of the definition of income used by the staff of the Joint Committee on Taxation in Distributional Analyses*, p. 3. Tradução nossa de: “Broadly speaking, Haig-Simons income is defined as consumption plus changes in net worth”.

³¹ Para Ricardo Mariz de Oliveira, a Constituição de 1988 não tomou partido na contenda entre “renda-produto” e “renda-acrécimo”, ficando afastada apenas a renda como definição legal, já que, por tal corrente, o legislador poderia mesmo considerar como renda “[...] andar a pé na Rua Direita, ou simplesmente manter patrimônio estático, isto é, sem qualquer movimento”. *Fundamentos do imposto de renda*, v. I, p. 220.

Um modo de dizer não é expondo que, no plano constitucional, renda e lucro são diferentes porque, se iguais fossem, o constituinte não teria usado termos diversos³². Todavia, uma afirmação como essa seria negar a quem faz a Constituição o direito de usar sinônimos. Assim, para essa posição, fica parecendo que o constituinte originário não teria limites, a não ser a vedação de valer-se da sinonímia³³. Claro que é possível expressar-se sem usar sinônimos, mas isso é apenas uma possibilidade, não uma ordem, um mandamento, muito menos que vai dirigido àquele que positiva as normas constitucionais.

Outro modo de dizer-se não é argumentando que lucro significa lucro contábil, e como o imposto de renda incide sobre o lucro ajustado (adições, exclusões e compensação), então renda não seria lucro³⁴. Contudo, contra essa forma de pensar, basta lembrar que a contribuição social sobre o lucro líquido também não incide sobre o lucro contábil, senão sobre o resultado do período ajustado (art. 2º, § 1º, *c*, da Lei n. 7.689/1988). Assim, quer seja no imposto de renda, quer seja na contribuição social sobre o lucro líquido, não se está fazendo referência, simplesmente, ao lucro contábil, mas sim a um lucro ajustado, mesmo que não sejam da mesma forma para os dois tributos³⁵⁻³⁶.

Já um modo de dizer às vezes é restringindo o alcance da palavra lucro, expondo que somente poderia ser usada para as pessoas jurídicas. Até porque, nessa doutrina clássica, ao tratar das pessoas jurídicas, muitas vezes usa “lucro” em vez de “acréscimo patrimonial”. Assim, para Fábio Fanucchi, “[...] o que é tributado pelo impôsto de renda [...] é o lucro auferido pela empresa”³⁷. Ademais, para

³² Essa é a posição de Fernando Castellani: “Não haveria o menor sentido usar expressões diversas, na Constituição, como *renda e lucro*, e permitir que, na legislação tributária, tenham exatamente o mesmo conteúdo”. *O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional*, p. 53-54.

³³ “O titular constituinte (monarca, ditador, povo presente ou representado), todavia é a fonte, sem por seu turno, ter sobre si normas jurídicas positivas que lhe instituíam como fonte constituinte. O titular constituinte é uma fonte *extradogmática*. Com ele, começa o ordenamento constitucional e estrutura-se o poder. É fonte de normas sem ser normativamente constituído. É fonte absoluta, em relação ao ordenamento que estatui”. Lourival Vilanova, *Teoria jurídica da revolução: anotações à margem de Kelsen*, *Revista brasileira de estudos políticos* v. 52, p. 86.

³⁴ Nessa linha, expõe José Eduardo Soares de Melo: “O lucro contábil, que acarreta o fato gerador da contribuição social prevista no art. 195, I, da CF, é propriamente a base de cálculo deste tributo; não constitui a base de cálculo do Imposto de Renda, pois para tal mister se fazem necessárias outras operações numéricas (adições, subtrações, compensações, etc.)”. *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 234.

³⁵ Ambos os lucros são “[...] obtidos a partir do lucro líquido, mas mediante adições, exclusões e compensações determinadas pela lei instituidora de cada tributo”. Leandro Paulsen, *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*, p. 230.

³⁶ Para uma análise da relação entre lucro contábil e lucro tributável, veja-se: Valterlei da Costa, O ajuste a valor justo segundo um tributarista, *Revista Direito Tributário Atual* v. 57, p. 555-556.

³⁷ *Impôsto de renda das empresas*, p. 41.

Antônio Sampaio Dória, “[...] a renda das empresas é seu lucro [...]”³⁸. Por sua vez, Hugo de Brito Machado considera que “[...] o fato gerador da obrigação tributária, em se tratando de imposto de renda das pessoas jurídicas, é o lucro [...]”³⁹.

Evidentemente, não negamos que, em seu uso geral, a palavra lucro seja resguardada para situações empresariais, mas nada impede que seja tomada em sentido amplo, abrangendo tanto o lucro em sentido estrito das pessoas jurídicas quanto a “renda líquida” das pessoas físicas, como resultado dos ingressos decorrentes do capital e do trabalho descontadas as despesas necessárias, durante um período⁴⁰.

Dito tudo isso, para atender à necessidade de dar nome a um conjunto de elementos, depois de um estudo sobre o que renda *não é*, conjugado com um sobre o que *é*, considerando, para tanto, a Constituição e o Código Tributário Nacional, sustentamos ser possível conceituá-la, para fins do imposto de renda, como lucro.

9. À guisa de conclusão

Prendemo-nos a um determinado método, o de contraste entre termos dados constitucionalmente, em um primeiro momento foi possível encontrar o que *não é renda*: não é capital, nem patrimônio, nem faturamento ou receita. Contudo, só com isso não foi possível passar ao que seja renda em um sentido positivo. Para tanto, foi preciso evocar o Código Tributário Nacional, identificando renda como o produto do capital e do trabalho. Feito isso, restou pôr esse conjunto de elementos positivos e negativos sob um nome.

De forma majoritária, a doutrina tem apontado renda como acréscimo patrimonial. Todavia, parece-nos não ter atentado para as consequências de assim proceder, quais sejam, a não tributação da renda consumida e a tributação de acréscimos advindos de eventos únicos, eventuais e esporádicos.

Para superar tais pontos, nossa proposta foi no sentido de que renda seja lucro, termo que tomamos em sentido amplo, tanto a abarcar o lucro das empresas, como a “renda líquida” das pessoas físicas. Com ele, cremos ter bem sintetizado, como renda, o conjunto de elementos formados pelo produto do trabalho e do capital sem, por outro lado, ser o próprio capital ou patrimônio ou, ainda, a receita ou faturamento.

Ademais, resta-nos apontar que não se trata de disputa meramente semântica, dessas que se veem todo o tempo no direito, pois não se está discutindo,

³⁸ A incidência da contribuição social e compensação de prejuízos acumulados, *Revista de Direito Tributário* n. 53, p. 89.

³⁹ *Curso de direito tributário*, p. 279.

⁴⁰ Em razão de a tributação das pessoas físicas dar-se sobre a renda líquida, então, para Roque Carrazza, tem o contribuinte “[...] direito de abater, da base de cálculo do tributo, não só as despesas necessárias à obtenção da *riqueza nova*, como as que lhe garantem a subsistência e a de seus dependentes econômicos [...]”. *Imposto sobre a renda*, p. 80.

simplesmente, se o melhor é o vocábulo “x” ou “y”. Isso porque “acrécimo patrimonial” e “lucro” são termos que já trazem uma carga conotativa, não se confundindo entre si. Com efeito, para expressar-se a renda, dizer acréscimo patrimonial produz uma semiose diferente da que enceta asseverar lucro. Não é só caso, assim, de significantes diversos, pois detêm significados distintos e, em razão disso, renda como lucro é dessemelhante de renda como acréscimo patrimonial.

Portanto, propomos, com base no direito positivo, mas não exclusivamente na Constituição, valendo-nos, outrossim, do Código Tributário Nacional, designar de lucro à união do conjunto do que *não é* renda com o conjunto do que *é*.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: RT, 1973.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços — diversões públicas — convites e ingressos gratuitos. *Revista de Direito Administrativo* v. 104. Rio de Janeiro: FGV, abr./jun. 1971, p. 381-399.
- ATALIBA, Geraldo. Mesa de debates: periodicidade do imposto de renda I. *Revista de Direito Tributário* n. 63. São Paulo: Malheiros, [1993], p. 15-39.
- ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. IRPJ e as despesas com programas de repactuação de previdência complementar: inaplicabilidade da limitação legal para dedutibilidade. In: ÁVILA, Humberto. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 211-225.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Locus, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. ISS e serviço de vigilância prestados por empresa privada. *Revista de Direito Tributário* v. 1, n. 2. São Paulo: RT, out./dez. 1977, p. 62-91.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários: homenagem a Henry Tilbery*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 34-40.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1999.
- CASTELLANI, Fernando Ferreira. *O imposto sobre a renda e as deduções de natureza constitucional*. São Paulo: Noeses, 2015.

- COSTA, Valterlei da. Imposto sobre proventos de qualquer natureza. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário* — RAFDT ano 05, n. 10. Belo Horizonte: Fórum, jul./dez. 2021, p. 91-115.
- COSTA, Valterlei da. O ajuste a valor justo segundo um tributarista. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2024, p. 549-579. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.23.2024.2507>.
- COSTA, Valterlei da. *Teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2024.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda)*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. A incidência da contribuição social e compensação de prejuízos acumulados. *Revista de Direito Tributário* v. 14, n. 53. São Paulo: RT, jul./set. 1990, p. 87-89.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. A incidência da contribuição social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda: inconstitucionalidade. *Revista de Direito Tributário* n. 50. São Paulo: RT, out./dez. 1989, p. 14-25.
- FANUCCHI, Fábio. *Impôsto de renda das emprêsas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1968.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GRECO, Marco Aurélio. Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 419-434.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. 2. ed. 1. reimpr. Traducción de: Silvina Álvares Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (CEPC), 2021.
- HEGENBERG, Leonidas. *Definições: termos teóricos e significado*. São Paulo: Cultrix, 1974.
- HEGENBERG, Leonidas. *Dicionário de lógica*. São Paulo: EPU, 1995.
- JOINT Committee on Taxation the United States. *Overview of the definition of income used by the Staff of the joint committee on taxation in distributional analyses*. Washington, D.C., 2012.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998.
- MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Tradução de Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Disponibilidade econômica de rendas e proventos, princípio da realização da renda e princípio da capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 285-305.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020, 2v.
- PAULSEN, Leandro. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação: a nova retórica*. 2. ed. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2003.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público* v. 14. São Paulo: RT, out./dez. 1970, p. 339-346.
- TILBERY, Henry. Arts. 43 a 45. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1, p. 311-370.
- VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleño Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.
- VIEIRA, José Roberto. Pelos velhos caminhos do IRPJ, do conceito de renda e da compensação de prejuízos, sob novas (?) luzes: uma epopeia tributária! In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 599-647.
- VILANOVA, Lourival. Teoria jurídica da revolução (anotações à margem de Kelsen). *Revista Brasileira de Estudos Políticos* v. 52. Belo Horizonte: UFMG, 1981, p. 59-103.