

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

DANIEL HENRIQUE VIARO

**A RENDA SOB O PRISMA CONSTITUCIONAL – CONCEITO E LIMITAÇÕES**

CAMPINAS

2015

DANIEL HENRIQUE VIARO

**A RENDA SOB O PRISMA CONSTITUCIONAL – CONCEITO E LIMITAÇÕES**

Trabalho de conclusão de curso elaborado pelo acadêmico Daniel Henrique Viaro apresentado como exigência do curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

CAMPINAS

2015

**DANIEL HENRIQUE VIARO**

**A RENDA SOB O PRISMA CONSTITUCIONAL – CONCEITO E LIMITAÇÕES**

Trabalho de conclusão de curso elaborado pelo acadêmico Daniel Henrique Viaro do curso de especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

**Banca Examinadora:**

Prof.:

Prof.:

A Banca após examinar o candidato, considerou-o \_\_\_\_\_, com a nota \_\_\_\_\_.

Campinas, de \_\_\_\_\_ de 2015.

Aos meus pais, Silvana e Carlos, e aos meus irmãos, que me apoiaram e contribuíram de todas as formas pela minha formação educacional e acadêmica.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço os professores e alunos do IBET, pois deles é que decorrem todo o apreendido e verdadeira apreensão do conhecimento.

Especialmente a Sérgio, Sandra e Bárbara que se tornaram grandes amigos que auxiliaram na minha caminhada acadêmica tornando-a inesquecível.

## **RESUMO**

O presente trabalho pretende demonstrar o conceito de renda, dentro de suas limitações, observando o Pacto Federativo, a competência tributária, princípios de direito e, sobretudo a Constituição Federal em si. Buscar-se-á uma uniformização do conceito de renda, diante da análise legal e doutrinária, como forma de limitar a atuação federal na sua tributação, considerando a possibilidade de desequilíbrio de forças entre o contribuinte e o Fisco, muitas vezes atingindo o patrimônio daquele indevidamente, afrontado os princípios da capacidade contributiva e da legalidade.

Palavras-chaves: Renda, Competência, União, Imposto, Conceito, Constituição.

## **ABSTRACT**

This work intends to show the concept of income, its limitations, don't forgetting the Brazilian Federation Pact, competence tax, principles of the Law and especially the Brazilian Republic Federal Constitution. Looking for standardization of concept of income, by legal and doctrinal analysis, to avoid the excessive federal actuation in taxation, considering that there is possibility of uneven forces between taxpayers and the Federal tax authorities, causing the reduce of patrimony, affronting the principles of legality and tax-paying ability.

Keywords: Income, Competence, Tax, Constitution.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
CAPÍTULO 01 – A CONSTITUIÇÃO VIGENTE E A ÓTICA TRIBUTÁRIA.....	10
1.2. Do Sistema Tributário Nacional .....	11
1.3. Da Competência da União .....	13
1.4. As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar .....	15
CAPÍTULO 02 – O IMPOSTO DE RENDA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS.....	18
2.1. O Imposto de Renda .....	18
2.1.1. <i>O Fato Gerador ou Fato Jurídico Tributário.</i> .....	18
2.1.2. <i>Do critério temporal</i> .....	20
2.1.3. <i>Da Base de Cálculo</i> .....	21
2.2. Os princípios constitucionais relacionados.....	21
2.2.1. <i>Do princípio da legalidade.</i> .....	21
2.2.2. <i>Do princípio da capacidade contributiva.</i> .....	22
2.2.3. <i>Do princípio ao não confisco.</i> .....	23
2.2.4. <i>Generalidade, Universalidade e Progressividade.</i> .....	24
2.3. Conceito de Renda .....	25
2.3.1. <i>Do conceito legal de renda</i> .....	25
2.3.2. <i>Do conceito de renda pela doutrina.</i> .....	27
2.3.3. <i>Diferença entre Renda e Receita.</i> .....	31
2.3.4. <i>O conceito de renda e apuração do lucro</i> .....	33
2.3.5. <i>Ampliação do conceito de renda na modalidade de apuração presumida</i> .....	34
CONCLUSÃO.....	36
BIBLIOGRAFIA .....	37

## INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso em especialização em Direito Tributário possui como tema central o conceito de renda e a excessiva tributação por parte da União decorrente sua ampliação terminológica.

Serão abordados as limitações constitucionais ao poder de tributar bem como a competência tributária abordadas na Constituição Federal de 1988.

Passam-se pelos princípios de direito tributários relacionados ao Imposto de Renda, como o da capacidade contributiva, proibição ao confisco, isonomia e legalidade, para compreender a tributação desta espécie, apontando como limites pela União e pelo legislador quanto a sua exigibilidade, alteração ou instituição.

Apresentar-se-á a regra matriz de incidência tributária, frisando-se pelo critério material, com o objetivo de fornecer o mínimo de entendimento sobre a incidência deste tributo, o que facilitará a apreensão do conceito de renda.

No conceito de renda serão demonstradas a perspectiva doutrinária, legal e do judiciário brasileiro.

Tentarem-se lastrear todos os pontos a fim de demonstrar o excesso tributário da União Federal, pela ampliação do conceito de renda, confrontando ainda a chamada receita, nas formas alternativas de apuração do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

## **CAPÍTULO 01 – A CONSTITUIÇÃO VIGENTE E A ÓTICA TRIBUTÁRIA**

### **1.1. A Constituição Federal de 1988**

A Constituição Federal de 1988, decorrente de um processo de ruptura do regime ditatorial que durou 20 anos, em busca do processo democrático, teve em seu bojo a premissa de garantir direitos fundamentais aos tutelados e a concretização de um Estado Democrático de Direito, sobretudo, para se evitar ações governamentais não lastreadas no ordenamento jurídico, e conseqüentemente, impedir o retorno de ações autoritárias.

Diante dessa completa oposição jurídica entre o sistema anterior e que se pretendeu construir, as legislações anteriores à nova Constituição passaram pelo processo chamado recepção, somente passando integrar aquelas que não conflitavam com os novos preceitos elencados na Carta Magna.

A Constituição de 1988 foi promulgada e publicada em 05 de outubro de 1988, com previsão revisional após cinco anos de acordo com o artigo 3º dos Atos das Disposições Transitórias.

O incluso dispositivo visava à possibilidade de revisão do texto constitucional, possibilidade que sem a mencionada norma seria impossível, pois a própria Carta Magna vedada sua alteração, mesmo que por emenda constitucional, deste modo abria-se o campo para alterações legais que à época da Assembleia Constituinte não foram intuídas, pudessem ser realizadas ou modificadas.

De outro modo, conforme citado, somente uma nova Assembleia Constituinte, poder constituinte originário, poderia alterar direitos e garantias fundamentais, considerados cláusulas pétreas, pilares para todo ordenamento jurídico.

Cinco anos após, em 1993, a revisão da Constituição Federal foi realizada, no entanto sem grandes alterações nas matérias de ordem tributária, especificamente limitações ao poder de tributar e competências tributárias.

Assim, decorrente do histórico pré ditatorial, a Constituição Federal foi firmada na liberdade, democracia, exercício aos direitos sociais e individuais, liberdade, pregando o desenvolvimento mediante a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna<sup>1</sup>.

A Constituição Federal de 1988 também firmou em seus princípios fundamentais no artigo 1º que a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito<sup>2</sup>.

No seu artigo 5º. dispôs sobre os princípios e garantias fundamentais, dentre eles, liberdade de locomoção, livre exercício da atividade profissional, ampla defesa, direito de petição, da igualdade e da legalidade.

Estes são princípios norteadores de todo o ordenamento jurídico brasileiro, necessários e fundamentais para a compreensão da legislação infraconstitucional, inclusive as normas de direito tributário, bem como as próprias disposições constitucionais sobre a temática tributária – Título VI – Da Tributação e do Orçamento – Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional.

## **1.2. Do Sistema Tributário Nacional**

Previsto na Constituição Federal de 1988, o Sistema Tributário Nacional está incluso no Capítulo I do Título VI chamado “Da Tributação e do Orçamento”. O referido capítulo foi estruturado em seis seções: Seção I - Os princípios gerais; Seção II – As limitações constitucionais ao Poder de Tributar; Seção III – dos impostos da União; Seção IV – dos impostos Estados e do Distrito Federal; Seção V – dos impostos dos municípios; e Seção VI – da repartição das receitas tributárias.

Dentro do estudo pretendido, ater-se-á as Seções I, II e III, sendo que não se descarta a hipótese de comparações com outros tributos de competência dos Estados e dos Municípios.

---

<sup>1</sup>CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 – Preâmbulo - Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

<sup>2</sup> Idem. Artigo 1º.

Dentro do capítulo Sistema Tributário Nacional os tributos foram dispostos, de forma ordenada, em impostos, taxas e contribuições de melhoria<sup>3</sup>, sendo neste ponto não discutível a tese de empréstimos compulsórios e contribuições (previdenciária e de intervenção no domínio econômico) integram as espécies tributárias, sendo que o adota-se o entendimento favorável a esta classificações com cinco tipos tributários.

O imposto compõem se de um tributo não vinculado a contraprestação ao sujeito passivo da relação tributária em virtude da compulsoriedade do pagamento. Já as taxas e contribuições de melhoria exigem a vinculação entre a hipótese de incidência e a atividade estatal. Sendo que as taxas devem ser provenientes de uma atividade estatal efetiva ou potencial, ou ainda em virtude do poder de polícia, e as contribuições de melhoria há que ter obra pública que efetivamente proporcione valorização do imóvel do particular, limitada ao valor da obra realizada.

Nos parágrafos 1º e 2º do artigo 145 da Carta Magna estão dispostas as limitações ao legislador na elaboração do tributo sob sua competência tributária.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos<sup>4</sup>.

Percebe-se o nos artigos o cuidado do legislador a retomada dos princípios de direito elencados nos artigo 1º ao 5º da Constituição Federal, dentre eles o da propriedade, da liberdade econômica, da legalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

No segundo parágrafo do referido artigo determina-se que as taxas não poderão ter base cálculo própria de impostos, que fundamenta-se pela análise sistemática constitucional, visto que tal tributo é vinculado em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição e sua base de cálculo possui relação direta a atividade estatal, por

---

<sup>3</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>4</sup> Idem. Artigo 145 parágrafos 1º e 2º

obvio não poderia se lastrear na mesma base de cálculo de imposto que não possui tal vinculação, sob pena contrassenso da lógica de análise sistemática do ordenamento jurídico.

Voltando-se aos impostos, estes prescindem não prescindem de vinculação com a atividade estatal, objetivam integrar as contas públicas para custear a chamada máquina Estatal.

Destas premissas, parece lógico tecer que a base de cálculo aponta para o tipo tributário, sob pena de se arruinar-se a referência do objeto tributário e colidir com os princípios e regras constitucionais e ultrapassar a competência material determinada pela Carta Magna.

Por fim, deve-se lembrar que o Sistema Tributário Nacional também está disposto no Código Tributário Nacional (Livro Primeiro) e nele também o legislador deve observar suas disposições, visto que sua lei instituidora foi recepcionada com status de lei complementar, diante da matéria disposta na referida compilação legal.

### **1.3. Da Competência da União**

A competência tributária entende-se como a aptidão, lastreada pela Constituição Federal, para que a pessoa política institua tributos, limitado pela materialidade permitida<sup>5</sup>, princípios gerais e específicos e regras expressamente contidas na Carta Magna como limitadoras ao poder de tributar.

Nas sábias palavras de Paulo de Barros Carvalho tem-se que a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as

---

<sup>5</sup> CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

peças políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos<sup>6</sup>.

Nesses moldes a competência tributária não se confunde com a capacidade de figurar no polo ativo da relação jurídica tributária ou de lançar o tributo ou exercer o poder de cobrança pela via administrativa ou judicial.

No artigo 153 da Constituição Federal tem-se que a União possui competência para tributar a a) importação de produtos estrangeiros; b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; c) renda e proventos de qualquer natureza; d) produtos industrializados; e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; f) propriedade territorial e rural; e g) grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Tem-se ainda a competência residual, ou seja, quando não houver competência já atribuída a outros entes da Federação, por meio de lei complementar e que o referido tributo seja não cumulativo.

Foca-se, no presente trabalho, sobre o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, localizado no artigo 153, inciso III da Carta Maior, atentando-se sempre a qualquer correlação com outros tributos a fim de firmar as conclusões conquistadas.

Sem adentrar ao mérito nas competências das demais peças políticas, por reserva constitucional, a materialidade de cada ente foi delimitada de forma rígida, revelando-se a hipótese de incidência tributária, explica Geraldo Ataliba sobre a hipótese de incidência:

(...) a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho)

É portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é por definição, abstrata, impessoal e geral)<sup>7</sup>.

Ou seja, determina-se o sujeito passivo e ativo, o critério temporal, espacial e a base de cálculo e alíquota.

Lembra-se também que o legislador não possui autonomia para criar tributos ao relento. O processo de elaboração deve observar os limites da competência tributária delimitada pela Constituição Federal, sendo dever respeitá-la, ao passo de recair em invalidade material, por decorrência de incompetência.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, Saraiva, pp. 2005. p.116-117.

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. Malheiros. 2005.. p. 58.

Ainda sobre a competência tributária depreende-se que sua característica de maior relevância é a exclusividade ou privatividade como queiram chamar alguns, distribuída de forma solene e rígida como forma limítrofe do ente, sob pena de invadir matéria delimitada a outrem.

Em outras palavras, a Constituição determinou que uma pessoa política tem competência para tributar, exclui-se automática outro ente da Federação para fazê-lo sobre o mesmo assunto, prevendo expressamente quando necessário (ICMS e ISSQN, ao exemplo, cuja incidência decorre sobre a prestação de serviços).

É caso do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, a Constituição Federal, no artigo 153, inciso III, delimitou a competência tributária à União para legislar sobre essa matéria.

Entretanto, tal atribuição não dá poderes ilimitados ao referido ente, de modo que não pode a União tributar tudo aquilo que considere renda ou considerar, em determinado universo tributário, classificável como renda e proventos de qualquer natureza.

É impeditivo ao legislador ampliar conceitos, mesmo que o faça por lei, a ampliação não pode ultrapassar os próprios limites da competência reservada a pessoa política destinada, ou mesmo ampliar conceitos não acobertados por reserva legal.

A competência tributária possui rigidez patente sem possibilidade de moldagem. O ato legal que dispor sobre tributo, institui-lo, fora da reserva de competência estará viciado pela inconstitucionalidade.

Deste modo fica claro que a Constituição Federal ao atribuir a competência tributária aos entes tributantes a fez de forma rígida a fim se evitar maiores desgastes entre eles e como medida preservativa da Federação.

#### **1.4. As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**

Os artigos 150 a 152 da Constituição Federal dispõem sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, aplicável a todos as pessoas políticas, que em conjunto com a competência tributária corroboram a rigidez constitucional limitando a esfera legislativa ordinária na elaboração de lei instituidora de tributo, por óbvio sob sua competência.

Assim como há esses limites claros, o legislador não pode se esquecer também de compor a norma com observância aos ditames principiológicos dispostos no preâmbulo da

Constituição Federal e aos dispostos no artigo 1º ao 5º, pois refletem as premissas de uma sociedade, devendo nortear desde os debates nas comissões legislativas até a sua publicação.

Assim, observa-se que o artigo 150 espelha os princípios da estrita legalidade, isonomia, igualdade, anterioridade e vedação ao confisco, segurança jurídica<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

No artigo 151, o legislador constituinte dispõe limitações específicas à União concernentes a matéria tributária, sobretudo à uniformidade da tributação, não sendo admitidos tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, com reserva para incentivos regionais para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do Brasil<sup>9</sup>.

Em suma, as limitações acima elencadas devem sempre nortear o legislador quanto ao aplicador da norma, pois expressam os valores dispostos na Carta Magna que se mostram intransponíveis mesmo diante da criação de normativos relapsos, visto que nascem com vício de inconstitucionalidade.

---

<sup>9</sup> Idem. Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

## CAPÍTULO 02 – O IMPOSTO DE RENDA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS

### 2.1. O Imposto de Renda

#### 2.1.1. O Fato Gerador ou Fato Jurídico Tributário.

Passadas pela definição de competência tributária e as bases da tributação, enfoque-se diretamente no imposto tema do trabalho.

O Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza possui competência tributária reservada a União e possui como fato gerador a disponibilidade econômica do sujeito passivo da relação jurídica tributária de renda e proventos de qualquer natureza, conforme indicado no artigo 153, III da Constituição Federal.

No Código Tributário Nacional esse espécime tributário está no artigo 43, sendo que a o referido Código foi recepcionado como lei complementar em decorrência da matéria:

#### SEÇÃO IV

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Nos artigos supracitados foram definidos o fato jurídico tributário, o contribuinte e a base cálculo, estando em consonância com as disposições constitucionais.

O fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e proventos (os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda).

Regulamento pelo Decreto 3000/1999 especifica sobre o imposto de renda devido pelas pessoas físicas e aquele devido pelas pessoas jurídicas:

## CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS

### SUBTÍTULO I

#### CONTRIBUINTES

##### CAPÍTULO I

#### PESSOAS FÍSICAS DOMICILIADAS OU RESIDENTES NO BRASIL

Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).

##### CAPÍTULO II

#### PESSOAS FÍSICAS DOMICILIADAS OU RESIDENTES NO EXTERIOR

Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, e Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º).

(...)

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto

de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 55).

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF, art. 173, § 1º, e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975, arts. 1º a 3º).

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º).

§ 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

O conceito de renda e provento de qualquer natureza será abordado em capítulo próprio diante da sua relevância, sempre enfatizando os limites constitucionais do legislador quanto aos conceitos em matéria tributária.

### ***2.1.2. Do critério temporal***

O critério temporal do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza deve-se entender pela anualidade. Inúmeros são os fatores para tal entendimento, inclusive consolidado pela doutrina, como o do orçamento da União também ser anual e coincidente com o ano civil, prazo razoável para a aferição do efetivo ganho, e por estar disposto em lei.

Desta maneira, o resultado medido durante o exercício financeiro, compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, é que servirá para a base de cálculo do referido tributo.

Vale frisar que a equiparação do ano civil com o ano financeiro está disposta na Lei 4.320/64, no artigo 34 – o exercício financeiro coincidirá com o ano civil – que foi recepcionado pela CF/88 como Lei Complementar por força do artigo 165, § 9º, inciso I da Carta Constitucional<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Idem. Art. 165: (...)

§ 9º Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

### **2.1.3. Da Base de Cálculo**

Conforme explanado, o lapso temporal para aferição do resultado dos ganhos e perdas incorridos durante o exercício financeiro é de 1º de janeiro a 31 de dezembro, que servirá para a base cálculo do Imposto de Renda.

A disponibilidade desse resultado deve ser efetiva ao contribuinte, sob pena de se tributar não a renda propriamente, bem como expectativa de ganho.

Geraldo Ataliba defende que a base cálculo é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. (...) por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua<sup>11</sup>. Ou seja, é o valor relacionado com hipótese de incidência tributária e que será utilizado para a definição do *quantum debeatur*, após claro, aplicação da respectiva alíquota previamente definida em lei.

Em suma, a base de cálculo e a alíquota estão intrinsecamente relacionados a hipótese de incidência tributária, devendo observar os princípios constitucionais especialmente a vedação ao confisco e desrespeito a capacidade contributiva.

## **2.2. Os princípios constitucionais relacionados.**

### **2.2.1. Do princípio da legalidade.**

Fala-se inicialmente deste princípio diante da sua importância. Representa a base de qualquer tributo sendo necessário para sua validade, incluso o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Deriva-se a famosa regra de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, conforme artigo 5º, inciso II da CF/88. Tal importância é relatada pelo José Antônio Minatel citando o ilustre Humberto Ávila:

Modernamente, encontra-se em Humberto Ávila uma proposta de depuração dos poucos comandos com aptidão para merecerem o qualificativo de princípios, todos dotados de forte conteúdo axiológico, separando-se das regras que funcionam como “normas descritas de comportamento (...) que possuem uma rigidez maior, na medida em que sua superação só é

---

<sup>11</sup> Op. Cit p. 108.

admissível se houver razões suficientemente fortes para tanto, quer na própria finalidade subjacente à regra, que nos princípios superiores a ela.<sup>12</sup>

De maneira mais específica, a regra da legalidade contida no artigo 150, I dispõe no mesmo sentido que o artigo 5º, II, mas com enfoque na tributação – sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça.

Como pode ser visto, sem que a lei estabeleça, não há como ser exigido tributo, e por consequência, também não pode ser aumentado, sem lei que estabeleça tal obrigatoriedade.

Nota-se assim, rígida estrutura da regra tributária de não deixar o Executivo – ente que arrecada e utiliza os recursos públicos – a plena capacidade de instituir tributo mediante outro normativo respeitando com isso a tripartição dos poderes, estando a população representada nessa relação tributária quando da criação do tributo, teoricamente.

### ***2.2.2. Do princípio da capacidade contributiva.***

O princípio da capacidade contributiva tem intrínseca relação com o Imposto de Renda é esta previsto de forma expressa na Constituição Federal, no artigo 145, parágrafo 1º:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte<sup>13</sup>.

Por esse dispositivo, se pretende graduar o tributo de forma que seja possível a sua aplicabilidade, não se tornando demasiadamente oneroso contribuinte. O princípio da capacidade contributiva como dito, tem íntima relação com o conceito e a determinação da renda, e deve servir de norte para não se tributar algo que não seja a renda e acabar atingindo a manutenção do mínimo necessário para a sobrevivência.

Na criação do tributo, ou na sua majoração, sempre o legislador deve observar o fato q ser valorado como suficiente, quando da determinação da base de cálculo e da alíquota, deve ter relação direta com o fato impositivo e ser compatível com a operação, não podendo ser

---

<sup>12</sup> MINATEL. José Antonio. **Conteúdo de conceito de renda**. São Paulo. MP. 2005. p. 25.

<sup>13</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.

aplicado além do limite daquela operação ou situação, sob pena de extrapolar a capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídico tributária e ser ciciado de inconstitucionalidade.

A capacidade contributiva também tem relação com outros direitos constitucionais consagrados como o da livre concorrência, livre exercício da atividade e valorização do trabalho humano.

Sendo nossa sociedade pautada nesses valores, conjuntamente com a estrutura econômica capitalista, não se pode negar a pessoa jurídica a obtenção de lucro. Não razoável pensar em criação de empresa, sem pensar em empregos, atividade comercial e lucro.

Neste sentido é que não pode o legislar criar ou aumentar tributo de forma que a balança vise somente a arrecadação, e com isso, torne insubsistente a atividade mercantil, o a qual deve gerar meios para sua própria sobrevivência. Caso ao contrário, estaria fadado ao fracasso os ditames do artigo 170 da Constituição, dispondo sobre o pleno emprego, existência digna e valorização do trabalho humano.

### ***2.2.3. Do princípio ao não confisco.***

O princípio ao não confisco está previsto na Constituição Federal de 1988, no artigo 150, inciso IV e é consequência do direito a propriedade e da capacidade contributiva e que devem ser respeitados pelo legislador.

Nas sábias palavras de Roque Carrazza:

É confiscatório o tributo que, por assim dizer, esgota (ou tem a potencialidade de esgotar) a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta sua capacidade contributiva. Ou, se preferirmos: quando ignora a aptidão de uma pessoa física ou jurídica de entregar parte da riqueza que possui, sem comprometer sua subsistência.<sup>14</sup>

Portanto, o Fisco não pode apenas visar o incremento de suas receitas, sem observar tetos de tributação de onerem o contribuinte demasiadamente, ao ponto de que o objeto tributário não se fundamente sua manutenção ou aquisição.

---

<sup>14</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 2ª edição. São Paulo. Malheiros. 2006. P.110

#### ***2.2.4. Generalidade, Universalidade e Progressividade.***

Tidos mais como regras do que como princípios, a generalidade, a uniformidade e a progressividade se adequaram com perfeição ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

As exigências constitucionais de serem criados os tributos com aplicação geral, ou sejam para todos os que praticam o fato imponible (generalidade); de maneira universal, alcançando todos os ganhos e lucros do contribuinte de quaisquer espécies ou gêneros, obtido pelo contribuinte em todo o território nacional e desde que respeitados os acordos que visam a evitar a bitributação internacional – também no exterior<sup>15</sup> (universalidade); e com alíquotas progressivas em função da elevação da base calculo (progressividade), tornam o imposto de renda um dos tributos mais justos dentre s contidos no ordenamento jurídico.

Como método de desenvolvimento regional, podem ser determinados incentivos regionais e setoriais como fomento ao desenvolvimento e redução das desigualdades, sem que isso fira a regra da generalidade, até porque a exceção nesse caso confirma a regra.

Não obstante seja uma limitação da regra de universalidade, a própria constituição torna imune determinados seguimentos ou receitas, como medida de desenvolvimento, ou como medida de não intervenção como nos partidos políticos, templos de qualquer culto, disseminação da cultura<sup>16</sup>.

Por fim, tornam-se as palavras de Roque Carraza:

(...) o critério da progressividade é consectário natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois exige que os contribuintes com maiores rendimentos recebam tratamento fiscal mais gravoso que os de pequeno porte econômico. Mas não apenas isso: melhorando a distribuição de renda, auxilia a concretização da igualdade material (concreta, substancial) consagrada em nosso Estado Democrático de Direto, plasmado pela Constituição de 1988;<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Idem. p.66

<sup>16</sup> CF, artigo 5º, VI, VII, VIII, IX, XIV e 150, VI

<sup>17</sup> Op cit. p.67

### 2.3. Conceito de Renda

Explanadas a hipótese de incidência tributária determinada; a identificação do elemento temporal do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza; a verificação da base de cálculo e alíquota desse imposto, as limitações constitucionais ao poder de tributar, e as explicações anteriores sobre princípios e regras tributários e existência de um sistema tributário nacional, prossegue-se com o estudo da renda.

A determinação do conceito de renda é de suma importância, pois é dela que é definida a real possibilidade de tributação delimitado na Constituição para a União, não alcançando outras fontes que não sejam realmente renda.

Em outras palavras, pela delimitação do conteúdo do conceito de renda, estar-se-á também determinando os limites da competência tributária que a Constituição de 1988 outorgou à União, dentre outros, a possibilidade de tributar via impostos, as renda e proventos de qualquer natureza.

O conceito de renda está disposto no artigo 43 do CTN<sup>18</sup> qual se extrai que toda a disponibilidade econômica ou jurídica é tributada pelo Imposto de Renda. Além do conceito legal, tem-se também o entendimento da doutrinado conceito de renda; bem como o entendimento dominante da jurisprudência atual sobre a renda para efeito de tributação do referido tributo.

#### 2.3.1. Do conceito legal de renda

O conceito legal de renda está indicado no artigo 43 do CTN, conforme abaixo transcrito:

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:

---

<sup>18</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Pelo conteúdo indicado no artigo 43 do CTN, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e se diferencia de proventos que é todo o acréscimo patrimonial não compreendido no conteúdo de renda.

Por certo, para se aplicar o normativo do artigo 43 do CTN, há que se observar toda aquela gama de princípios, regras e limitações ao poder de tributar elencados na Constituição Federal de 1988 já abordadas nos capítulos anteriores.

Assim, o conteúdo do conceito de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica de produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e outros incrementos ao patrimônio não compreendidos no conceito anterior, e que seja não confiscatória, que respeite o princípio da igualdade, capacidade contributiva e livre concorrência.

A União, sujeito ativo da relação jurídico tributária, tem muitas vezes ampliado o conteúdo do conceito de renda para incluir fatos e valores que extrapolam o conceito de renda; todavia, na sua maior composição, a legislação respeita esse conteúdo, havendo apenas determinadas distorções, dentre as quais elegem-se duas a serem explicitadas adiante.

Apesar do entendimento de parte dos Ministros do Supremo Tribunal Federal - STF em especial o Ministro Nelson Jobim, em que não há um conceito ontológico de lucro, constitucionalizado pela lei maior, cabendo ao legislador infraconstitucional dispor a respeito; também é o entendimento do judiciário que não pode o legislador ordinário se furtar quando da elaboração da lei de observar as balizas do CTN e da própria Constituição Federal, quanto aos princípios da capacidade contributiva, generalidade, universalidade, não-confiscatoriedade, progressividade dentre outros.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESTITUIÇÃO. LUCRO INFLACIONÁRIO. DECRETO-LEI Nº 2.341/87, ART. 20.

CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA. ANTERIORIDADE OBSERVADA. SÚMULA 584 DO C. STF.

1. Considerando que o Decreto-lei nº 2.341, combatido nos autos, foi publicado no exercício seguinte, a incidir sobre o lucro tributável do ano-base de 1987, sem qualquer mácula ao princípio da anterioridade (Súmula 584).
2. A correção monetária representa mera atualização da moeda, preservando-lhe o poder aquisitivo, razão pela qual a sua exclusão, sem amparo em previsão legal expressa, não poderia convaler. Sua adoção no âmbito das demonstrações financeiras, decorria dos altos níveis da inflação reinante e sucedeu-se a inúmeras disposições legais que a impingiram a todos os segmentos, como forma de manter a indenidade monetária e patrimonial dos ativos, direitos e obrigações.
3. Entendimento fixado no Pretório Excelso, a partir do julgamento proferido no RE 201.465-6/MG, no sentido de que não há um conceito ontológico de lucro, constitucionalizado pela lei maior, donde a possibilidade do legislador infraconstitucional dispor a respeito, observadas as balizas do CTN quanto aos impostos e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, passíveis de sindicabilidade jurisdicional.
4. Remessa Oficial e apelo da União a que se dá provimento.<sup>19</sup>

***2.3.2. Do conceito de renda pela doutrina.***

O conceito de renda segundo a doutrina tem como ponto de partida o próprio conceito legal, mas com a aplicação dos princípios constitucionais já amplamente indicados nesse trabalho.

Como essencial condição, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, deve incidir apenas sobre a riqueza nova e não sobre já capital existente.

Outro elemento fundamental é que além de ser sobre riqueza nova, essa aferição deve ter como parâmetro um elemento temporal, no caso, o ano civil; pois sobre esse período é que se verificará a ocorrência efetiva de aumento de riqueza, e não a incidência apenas sobre eventos isolados e que no final não podem não refletir acréscimo de riqueza.

Como complemento, mas não menos relevante condição para a perfeita adequação da legislação tributária que defina o conceito de renda e os valores consagrados na Constituição, há que se preservar dos efeitos da tributação o mínimo necessário para a sobrevivência da pessoa, quer seja física ou jurídica.

---

<sup>19</sup> TRF-SP. Apelação Cível – 239840- Processo 95.03.018309-0, Turma Suplementar da Segunda Seção, Relator Juiz Roberto Jeuken. DJU data: 09/04/2008. p1293;

Desse preâmbulo, de imediato percebe-se que, para se chegar ao conceito de renda - e sobre tal produto, ser possível a tributação do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza - tanto o legislador quanto o aplicador da lei, devem ter em mente que a competência tributária definida na Constituição tem que ser seguida sem descaminhos; e que nessa trilha necessariamente devem ser respeitados os limites impostos por uma sociedade que presa como direitos fundamentais, à dignidade da pessoa humana, a valoração do trabalho, a livre iniciativa, a previsibilidade, a boa-fé, a estrita legalidade.

No cerne do trabalho, mas já como início do questionamento de receita, deve-se verificar a existência ou não de diferença entre receita e proventos. Provento é o mesmo que receita? Proventos são acréscimos patrimoniais não resultantes do trabalho, do capital ou da combinação de ambos? Há limitação para a abrangência do termo proventos?

A Constituição de 1988 atribuiu competência à União para tributar a renda. Com visto, na promulgação da Carta Magna, já existia um sistema tributário válido e que já continha a tributação sobre a renda. Dessa constatação pode-se concluir que salvo definição precisa na Constituição de 1988, tal conteúdo já estava lastreado, quer por lei tributária anterior assim o definindo, quer por conceitos consagrados no direito privado.

Na Lei 5.172/66, no artigo 43, já então existente antes da Carta Magna, havia um conceito legal de renda; e como essa lei foi recepcionada materialmente com força de lei complementar, pode-se apenas argumentar que tal conceito poderia ser utilizado como início dos trabalhos investigativos, mas que em nenhum momento poderá ser aceito no todo ou em parte, se ultrapassar a competência constitucional.

Ocorre que, existem elementos no artigo 43 que põe em xeque alguns princípios tributários dispostos na Constituição de 1988, como o da capacidade contributiva. Dessa forma, entende-se que tal conceito deve ser analisado sem compromisso de aceite incondicional do tipo estrito legal, mas com possibilidade de abstração seguido os valores contidos na Constituição de 1988.

De imediato, por renda devemos considerar como possível do campo da incidência apenas o incremento de riqueza nova. Não pode se aceitar que seja aplicado sobre o patrimônio previamente de riqueza nova ou que seja aplicado sobre o patrimônio previamente já existente, pois o próprio texto do artigo 43 indica como caracterizador do fato gerador a aquisição. Portanto, se esta falando em aquisição, deve ser entendido que não se aplica ao já

pertencente e integrante do patrimônio e que não foi adquirido naquele período base que compõe o elemento temporal do fato jurídico tributário. Assim, tal aquisição deve ser entendida apenas a aquisição de disponibilidade de riqueza nova.

No mesmo texto legal, há a indicação de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Nesse ponto, discorda-se quanto à disponibilidade meramente jurídica, pois essa pode não dar condições ao adquirente da capacidade contributiva para fazer jus à carga tributária (como exemplo o recebimento de ações pelo funcionário de uma empresa, como prêmio. Essas ações podem valorizar em um período, mas podem também perder todo o valor, em caso de falência e liquidação total. Mas se em nenhum momento forem convertidas em pecúnia ou transformadas em bens móveis ou imóveis, representavam apenas um direito, mas não realizado e ao final nada valeram). Com isso, estaria ferida de morte a incidência, pois vai de encontro ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Assim, há que se entender como renda a disponibilidade econômica efetiva de riqueza nova, mas não todas. Como complemento do conceito de renda, o artigo 43 do CTN reza “assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”.

Portanto não são todos os acréscimos patrimoniais, mas aqueles derivados do trabalho, do capital ou da combinação dos dois (capital e trabalho) que podem ser considerados como renda.

Todavia, deve se entender que não parar nesta análise, pois como dito, outros elementos da Constituição têm que ser observados para se aceitar a renda possível de ser tributada pelo Imposto sobre a Renda. Há que se adequar esse conceito legal aos valores como o da dignidade da pessoa humana.

Não é razoável e legal, tributar parcela, mesmo da riqueza nova, mas que compreenda o mínimo necessário para a sobrevivência da pessoa, quer física, quer jurídica. E não só a garantia da sobrevivência (como se possível a mera alimentação intravenosa capaz apenas de lhe manter o sopro da vida); é indispensável que seja lhe garantido sem expropriação do mínimo para se viver com dignidade.

Sobre essa parcela mínima não se pode falar em tributação, pois qualquer incidência tributária, por menor que seja, estará por retirar uma parte do indispensável. Portanto, não poderá ser exigida a disponibilidade a quem quer que seja, nisso incluído o erário público.

Mesmo que haja disponibilidade de riqueza nova, proveniente do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, se tal quinhão estiver dentro do mínimo necessário para a sobrevivência da pessoa e em harmonia com a valoração do trabalho, não há que se falar em tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Nos questionamentos iniciais sobre renda e proventos, como bem alerta Roque Carrazza, estes devem ser entendidos apenas para pessoas físicas, pois os lucros oriundo das pessoas jurídicas, sempre serão advindos do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, pois essa é sua razão de existir e seu objeto social.<sup>20</sup>

Mesmo para as pessoas físicas, o ilustre autor, enfatiza que não merece respaldo tal distinção da renda, pois o que poderia ser entendido como proventos seriam as aposentadorias e as pensões, que por fim, são provenientes do trabalho, inclusive de anos, quer da própria pessoa, quer daquele que lhe beneficiou no caso de morte.

Em riqueza nova, também devem ser excluídos os valores recebidos por indenização, desapropriação e outros que tenham a mesma destinação, qual seja, a recomposição de um bem, quer material ou imaterial, como o dano moral.

A recomposição de uma perda não caracteriza incremento de riqueza, mas mera substituição daquilo que foi perdido e não pode ser devolvido ou recomposto, sendo determinado um valor apenas para efeito de ressarcimento, pois eventualmente nada poderá suprir tal falta (o seguro recebido pela pessoa pela perda de um membro, como um braço ou uma perna; a pessoa seguramente devolveria todo o dinheiro recebido da indenização e muito mais se pudesse ter sua estrutura física devolvida como antes do acidente).

O mesmo pode-se dizer da desapropriação, pois, por maior que seja o ressarcimento do bem desapropriado, houve um ato unilateral da pessoa política, e em função de prévia e justa indenização. Portanto, não houve qualquer incremento de riqueza, pois, já era integrante do patrimônio da pessoa.

Não se pode esquecer de que a base de cálculo e alíquota são determinantes para a validade e ampliação da competência tributária, pois definir base de cálculo incompatível com a renda, ou de outra maneira, atribui-lhe outro valor que não o real e efetivo, também

---

<sup>20</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. Ed. Malheiros. São Paulo. 2006. p.55

corresponde a ampliação da competência tributária, pois com isso se está tentando alcançar algo que acarreta a descaracterização do conceito de renda.

A tentativa de ampliação de conceitos consagrados no direito privado, está rechaçada nos artigos 109 e 110 do CTN<sup>21</sup>; donde se pretende evitar que pela mera alteração de conceitos por ato legal, sejam ampliados os limites da competência definida na Constituição Federal e que, já na fase de sua formulação, efetivamente levou em consideração tais conceitos para a distribuição das competências tributárias. Assim, a tentativa de ampliar a arrecadação acaba por acarretar na invasão da competência atribuída a outra pessoa política.

Por fim, quando ocorrer um incremento no patrimônio que não seja derivado do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou não se caracterize como proventos de qualquer natureza, podemos entender que não poderá ser tributado pelo Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

### ***2.3.3. Diferença entre Renda e Receita.***

O termo receita já acompanha a legislação do Imposto sobre a Renda há muito tempo, mas como elemento integrante de uma série de operações matemáticas, previstas em lei, para se chegar a efetiva renda, apurada em um lapso temporal, cujo produto estará sujeito ao Imposto sobre a Renda e Proventos e de Qualquer Natureza.

Portanto, receita e renda não se confundem, sendo aquela o ponto de partida para se chegar ao resultado (renda); esta sim apta a servir de base de cálculo do IR.

Mas se é dessa forma, por que o artigo 43 do CTN, nos seus parágrafos 1º e 2º, traz a ideia de que poderia haver a incidência do Imposto de Renda sobre a receita, conforme texto abaixo:

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

---

<sup>21</sup> CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

As inclusões dos parágrafos 1º e 2º ao artigo 43 do CTN pela lei complementar 104/2001, e que aparentemente poderiam induzir o interprete da lei de que, pelo fato de também ser lei complementar poderia ampliar o conceito de renda, e com isso atingir diretamente a receita pelo Imposto sobre a Renda, não merecem guarida.

Primeiro, porque nem mesmo lei complementar poderia mudar a competência determinada na Constituição Federal, apesar de caber a esse tipo de ato legal, definir a base de cálculo, a sua definição deve ser lastreada e limitada pelos limites constitucionais da competência tributária, não podendo com isso ultrapassá-la.

Mas, se não poderia a lei complementar 104/01 trazer tal disposição, estariam esse dois parágrafos ao artigo 43 eivados de inconstitucionalidade? Deve-se entender que os referidos parágrafos, nada mais dizem que, o fato de se utilizar denominação diferente, ou a sua origem, não muda a sua característica de receita, que servirá de base para o início das operações matemáticas para se chegar à efetiva renda e sobre a qual poderá haver a tributação pelo Imposto sobre a Renda.

O parágrafo 2º traz ainda reforço a um conceito importante na determinação da renda que é a indicação de que a lei irá determinar quando a receita será considerada disponível, e somente após disponibilidade econômica é que se poderá falar em cálculo do IR.

O conceito de renda, conforme a lei e a doutrina, remete ao questionamento quanto a diferença entre receita e renda.

A receita também tem conceito legal, pois previsto em lei e, portanto quando verificada sua ocorrência, provocada o nascimento de direitos e deveres àqueles indicados no mesmo ato legal.

Com referência ao imposto sobre a renda, apesar de não incidir diretamente sobre a receita é o ponto de partida e principal fonte para se chegar ao lucro; mas sobre ela não incidirá imposto algum, pois à União não foi dada competência para tributar por imposto a receita; mas apenas a renda, ou seja, o lucro.

A renda é a derivada da aplicação de operações matemáticas (apuração) sobre valores percebidos ao longo do ano e que, ao seu final, se verifica se foi auferido lucro, ou prejuízo pela pessoa; cabendo apenas a incidência do IR se houver lucro nesse período determinado.

Já a receita é imediata; não é derivada de operações de adições e subtrações para se chegar a ela. Normalmente é fruto do faturamento e de lucros financeiros, mas não se limitam apenas a estes.

Não obstante os debates sobre a tributação pelas contribuições sobre faturamento e receita, debate esse que não nos ateremos nesse estudo, a receita é atingida pela tributação em função do artigo 195 (Lei Complementar 70/91) e 239 (Lei Complementar 07/70 que foi recepcionada pela CF/88) ambas da Constituição Federal, mas não por impostos. Tais tributos que tem suporte constitucional e permite a União instituí-los são: a) a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ele equiparada na forma da lei (COFINS) e b) ao programa para integração social (PIS). E mesmo nessas hipóteses, apesar de ser um elemento da receita, foi determinado que somente a receita bruta operacional é que poderá ser objeto de incidência dessas contribuições. Nas pessoas jurídicas em geral, tal receita bruta operacional equivale ao faturamento de bens e serviços.

A diferença primordial é que, enquanto a receita proveniente de análise direta do faturamento e ocorre em cada evento, a renda é derivada de operações matemáticas para se chegar ao efetivo lucro e sua apuração é realizada partindo das receitas e despesas incorridas em todo o ano fiscal e não apenas em um único evento. Em semelhança, tem-se em ambos os casos, há que se ter a disponibilidade dos recursos; ou seja, do dinheiro. Pois, dele é que garante a capacidade contributiva do sujeito passivo para honrar o pagamento do tributo.

#### ***2.3.4. O conceito de renda e apuração do lucro***

A apuração do lucro é o método, definido em lei, como necessário para se chegar ao *quantum debeatur* a partir da receita obtida pela pessoa física ou jurídica ao longo do ano fiscal. É mediante esse método que serão realizadas operações matemáticas de inclusões e deduções para se chegar ao resultado *renda*, apto a gerar a tributação pelo Imposto sobre a Renda.

A única forma obrigatória de *apuração* do Imposto de Renda é o método real, ou do efetivo lucro. Assim, as pessoas jurídicas, partindo da receita bruta, por uma série de

subtrações e adições, chega ao valor final (base de cálculo), efetivamente realizado e sobre o qual será aplicado o percentual definido em lei (alíquota) para a obtenção do imposto devido.

Somente por opção do sujeito passivo, em não realizar a apuração pela modalidade real - e em havendo outra opção permitida pelo legislador - é que não será utilizada a modalidade de lucro real pela pessoa jurídica na identificação do quanto a pagar de Imposto de Renda sobre o lucro auferido no ano calendário.

Para a pessoa física ocorre o mesmo, mas não existe a terminologia de apuração pelo lucro real. Todavia, na prática corresponde a avaliação de todas receitas auferidas, donde se retira aqueles custos necessários à subsistência mínima com dignidade, para só então, do produto dessa operação, se chegar à base de cálculo, e sobre a qual incidirá o Imposto de Renda da Pessoa Física.

Nessa apuração do quanto a pagar, a progressividade da alíquota é exigência constitucional (em obediência à capacidade contributiva e a redução da desigualdade social), devendo quanto maior o lucro, maior a alíquota do IR que incidirá sobre esse lucro. Para atendimento a essa exigência, o método utilizado na legislação foi a divisão dos lucros em faixas de valores, donde se aplicam alíquotas, diferenciadas e crescentes em função do maior valor.

### ***2.3.5. Ampliação do conceito de renda na modalidade de apuração presumida***

Na legislação do Imposto de Renda atual, uma modalidade de apuração opcional disposta pelo legislador ordinário é a do lucro presumido, que consiste na presunção do lucro pela aplicação de percentual sobre o faturamento; e sobre tal resultado, se aplica a mesma alíquota do Imposto de Renda utilizada no método de apuração pelo lucro real.

Portanto, não é alterada a alíquota pelo fato da empresa optar pela apuração do lucro real ou pelo lucro presumido; pois o que se pretende chegar com a apuração diferenciada é da base de cálculo e não diretamente o imposto a pagar; ou seja, da receita efetiva (*lucro*).

Com a opção presumida o contribuinte aceita o percentual aplicado sobre a receita como verdadeiro e suficiente para se chegar ao lucro, e com isso lhe é dispensada a exigência de uma série de procedimento e comprovações, e que são necessários no lucro real.

Cabe ressaltar que, o legislador não é livre para a definição do percentual sobre a receita na forma presumida. Mesmo presumida e opcional, o legislador deve observar os limites constitucionais e princípios tributários para se chegar ao cálculo adequado, e que não caracterize confisco, e esteja em conformidade com a capacidade contributiva; bem como tenha relação direta com a hipótese de incidência necessária para a ocorrência do fato gerador e se devido o *imposto*.

Atualmente, a presunção de lucro das pessoas jurídicas são definidas em diferentes percentuais sobre o faturamento, e em função da atividade da empresa, variando de 1,6% a 32%. Para a determinação dos percentuais acima é indispensável a avaliação das diferenças e dos custos operacionais inerentes a cada seguimento.

Portanto, nosso entendimento é que, apesar de se adotar uma forma presumida utilizando a receita como base, não se está calculando o imposto diretamente sobre a receita, mas sobre o produto da apuração e cujo resultado é o lucro. Somente após a determinação do lucro é que ocorre a incidência da alíquota do imposto. Diante disso, deve-se entender pela legalidade e constitucionalidade de tal modalidade, até porque vem facilitar o cumprimento de obrigações acessórias, estando com isso em harmonia com a Constituição no tratamento diferenciado e favorecido às pequenas e médias empresas.

É claro que, tal entendimento somente é válido quando a lei que instituir a forma presumida, não seja alterada por legislação que contrarie os princípios constitucionais e tributários exaustivamente demonstrados.

## CONCLUSÃO

O conceito de renda não pode ser delimitado livremente pelo legislador ordinário para efeito de tributação pelo Imposto de Renda, diante da derivação de competência tributária rigidamente determinada pela Constituição Federal.

As rendas ou lucros são obtidas a partir de operações matemáticas, partindo do consolidado de receitas apurados no ano calendário, pela pessoa jurídica, sendo deduzidas as despesas necessárias à sobrevivência com dignidade, tanto pessoa física como jurídica, pois esta nada mais é do que a reunião de pessoas físicas que se juntam para um fim comum. Deste modo, a pessoa jurídica, apesar de ser ficção legal é composta ao final por pessoas físicas e que são afetadas diretamente com o excesso tributário, podendo a exação extrapolar o mínimo de sua dignidade na busca de se manter competitivo.

Aliado a esses conceitos, deve o legislador na elaboração da lei sobre rendas, ter em mente que o resultado de tais apurações, não sejam confiscatórias, lembrando-se da progressividade em suas alíquotas.

Aplicados esses conceitos e outros princípios indicados (capacidade contributiva, estrita legalidade, exercício da atividade econômica), torna esse tributo um dos mais adequados tecnicamente ao Sistema Tributário Nacional e em harmonia com a Constituição Federal, com visão ao espírito democrático e fomento a redução da desigualdade social.

**BIBLIOGRAFIA**

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª edição. São Paulo. Malheiros. 2005
- BIANCO, João Francisco. **Imposto de renda e a nova redação do artigo 43 do CTN. Grandes questões atuais do direito tributário**. Editora dialética. 2001
- BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 2ª edição. São Paulo. Malheiros. 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, Saraiva, pp. 2005.
- FERREIRA, Antônio Airton. **Regulamento do Imposto de Renda 1999 anotado e comentado**. 10ª Edição. São Paulo. Fiscosoft. 2007.
- FISCHER, Octavio Campos, **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética. 1999.
- QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo, Malone, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32º Ed. São Paulo, Malheiros, 2012.
- MINATEL, José Antônio. *Conteúdo e Conceito de Renda e Regime Jurídico para a Tributação*. São Paulo. MP Editora. 2005.