

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

JOÃO ROBERTO FERREIRA FRANCO

*IMPOSTO DE RENDA E OS LIMITES DO PODER CONSTITUINTE DERIVADO EM
PROMOVER ALTERAÇÕES*

São Paulo

2016

JOÃO ROBERTO FERREIRA FRANCO

***IMPOSTO DE RENDA E OS LIMITES DO PODER CONSTITUINTE DERIVADO EM
PROMOVER ALTERAÇÕES***

Trabalho apresentado ao Professor Roque Antonio Carrazza na disciplina Tributos em Espécie da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito parcial à obtenção do Diploma de Mestrado em Direito Comercial.

ORIENTADOR: Profº. Dr. Roque Antonio Carrazza

São Paulo

2016

JOÃO ROBERTO FERREIRA FRANCO

***IMPOSTO DE RENDA E OS LIMITES DO PODER CONSTITUINTE DERIVADO EM
PROMOVER ALTERAÇÕES***

Trabalho apresentado ao Professor Roque Antonio Carrazza na disciplina Tributos em Espécie da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito parcial à obtenção do Diploma de Mestrado em Direito Comercial.

À minha esposa, pelo constante incentivo e apoio, minha avó, minha mãe, o Lucas, Dr. Humberto, D. Ana e Deus por todo amor e carinho e, sem eles, jamais conseguiria realizar esse curso.

Para muitos, os caminhos da vida são sempre complicados e difíceis, para outros são simples e sem muitos segredos, mas para os vitoriosos não há nenhum caminho que não passe pela disciplina, dedicação e estudo.

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo trazer à tona os conceitos e interpretações referentes ao imposto de renda e sua concepção dentro da constituição federal. A competência tributaria e seus limites serão abordados com foco na aplicação dessa competência obrigatoriamente observando-se os princípios e normas constitucionais. Busca-se discutir também com o trabalho alguns pontos polêmicos em relação ao tema. É fato que o imposto de renda é o tributo que impacta na vida de todas as pessoas e de todos que de qualquer forma auferem renda ou proventos de qualquer natureza. Por se tratar de questão polêmica, o conceito de renda e proventos de qualquer natureza deve ser abordado de modo a aclarar o leitor sobre como esses conceitos devem ser aplicados. Assim sendo, estudar as questões relativas aos limites do ente competente para tributar sobre imposto de renda é debruçar sobre princípios e normas constitucionais afetas a espécie. Ademais, discutir questões relevantes e polêmicas sobre os institutos com intuito de aclarar as dúvidas é em primeiro momento fundamental para qualquer estudo do direito.

Palavras chave: Imposto de Renda, Função Constitucional, Características, Fonte, Constituição, Tributo e Espécie.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	IMPOSTO DE RENDA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	11
2.1	O CONCEITO DE IMPOSTO DE RENDA NA CF/88	13
2.1	O CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	19
3	A GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE	26
4	OS LIMITES DO PODER DERIVADO DE ALTERAR O IR	31
4.1	CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITE CONSTITUCIONAL	32
4.2	O LIMITE DA NÃO-CONFISCATORIEDADE	33
4.3	IGUALDADE E LEGALIDADE	33
5	CONCLUSÃO	52
	BIBLIOGRAFIA	54

1 INTRODUÇÃO

As questões tributárias no Brasil sempre alcançaram grandes polêmicas dentro do estudo do direito tributário e sua aplicação prática na vida dos contribuintes. Tratar sobre qualquer tema tributário requer o estudo pormenorizado de sua fonte e suas características.

O imposto sobre a renda (talvez o tributo mais antigo da história do homem) é com certeza um tributo de muita relevância tanto para o Estado como para a sociedade como um todo e seu estudo requer necessariamente o estudo da própria constituição como fonte absoluta do direito tributário nacional.

Em tempos de crise fala-se muito na questão da alteração, majoração e criação de tributos sob a justificativa da manutenção da máquina pública como fator determinante de superação da crise e por consequência o retorno do país a condição de fomentar o bem estar social.

Entre os tributos que sempre viram notícia quando da necessidade de alteração está o imposto de renda, principalmente quando se fala em tributação de grandes fortunas ou outra fonte de rendimentos.

Por esse motivo, fundamental é o estudo da fonte jurídica do imposto de renda, que no caso do Brasil é a Constituição de 1988, suas características, limites e funções, bem como os mecanismos previstos na carta magna que possibilitam ou denegam o poder ao constituinte derivado para promover sua alteração.

A riqueza do tema mostra-se presente, uma vez que não é tarefa fácil nem mesmo para os operadores do direito esmiuçar um tributo e definir com clareza suas particularidades e peculiaridades de modo que é possível ver nos tribunais de todo o

país diversas ações questionando a essência de diversos tributos conceitos entre outros (1).

Diante dos números alarmantes envolvendo o Estado em processos judiciais mais do que importante é essencial estudar a questão tributaria, principalmente o Imposto de Renda para evitar processos desnecessários envolvendo a essência do tributo. Ademais, o atual momento do país cogita e envolve a sociedade em uma questão complicada e que se não se fundamentar em profundos conhecimentos sobre tributos pode gerar ainda mais questionamentos na esfera judicial, qual seja, a criação e ou alteração sem respeitar a constituição de tributos (2).

O imposto de renda todo ano gera dúvidas e discussões acerca de sua natureza de tal forma que no período de sua declaração as pessoas sempre se socorrem sempre de profissionais para elaboração da DIR (Declaração do Imposto de Renda) para entrega a receita federal do Brasil.

Por esses motivos é que o estudo do Imposto de Renda se faz necessário além de um dos temas mais interessantes e que geram interesse em matéria tributária porque atinge todos no Brasil sem exceção tanto na pessoa física como na pessoa jurídica.

(1) Estima-se que em 2015, metade dos processos judiciais envolvem as fazendas públicas federal, estadual e municipal. Dados apontam que no mesmo ano o total de processos em andamento no país ultrapassou a marca de 100 milhões de processos. Dados: Conjur/CNJ.

(2) O Brasil passa pela maior crise de sua história envolvendo não só a parte econômica como também política. Como alternativa as lideranças do governo posicionam-se no sentido de que só uma revisão da carga tributária pode resolver a questão do déficit público. Alternativas como o retorno da CPMF, criação de imposto sobre grandes fortunas, majoração de impostos entre outras sempre são cogitadas.

Neste sentido o trabalho abordará o conceito do Imposto de Renda, sua criação e origem, fundamentação legal e aplicação. Também será abordada a questão dos limites do poder constituinte derivado no sentido de alterar a natureza do IR, suas alíquotas entre outros conceitos e limites.

Também a questão dos princípios constitucionais e suas consequências para o imposto de renda são fundamentais para o trabalho que faz a abordagem desses princípios analisando-os como limites impositivos ao ente tributante que não pode alterar sua competência sem a observância dos mesmos (princípios).

Concluir-se-á com a análise e opinião pessoal do autor sobre a questão dos limites do poder derivado em alterar ou interpretar de forma diversa do estabelecido na constituição para o imposto de renda.

2 IMPOSTO DE RENDA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Constituição Brasileira é sem dúvida nenhuma a fonte primeira de toda a disciplina jurídica acerca dos tributos. O legislador constituinte foi tão rigoroso e detalhista ao tratar no tema na carta magna que praticamente definiu a questão tributaria sendo desnecessária a análise de legislações infraconstitucionais para entender o conceito e a extensão de um tributo.

A própria finalidade dos tributos talvez, justificaria, o legislador constitucional a ser tão cauteloso com a questão ao ponto de trata-la com riqueza de detalhes na carta magna. Isso porque os tributos tem finalidade de manutenção do Estado e de seus serviços para sua população (saúde, segurança, educação entre outros), também se pode dizer que os tributos é uma forma de justiça social e de repartição de riqueza ao passo que também financiam programas públicos que visam dar sustento aos mais carentes.

Por conta de sua importância e finalidade é que os tributos não podem ser exigidos pelo Estado de forma desorganizada e sem nenhuma condição, em respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes (3). Assim a Constituição traz uma extensa gama de normas tributarias apontando além dos fatos que podem ser alvo de tributação como também a competência tributária.

Para o professor Roque Antonio Carrazza a competência tributária é (4):

“[...] a aptidão jurídica, que só as pessoas política possuem,

(3) Legalidade, anterioridade, razoabilidade, proporcionalidade, justiça, capacidade contributiva entre outros.

(4) CARRAZZA, Roque Antonio, Imposto de Renda Perfil Constitucional e temas específicos. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, pg. 31.

para, em caráter privativo, criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos”.

Como nos ensina o Ilustre autor a competência tributaria é o poder outorgado pelo povo através da Constituição para que o poder público competente possa exercer o direito de criar e alterar tributos respeitados os limites constitucionais. As competências tributarias não são infinitas e exercidas ao bel prazer do poder publico, devem obedecer a um sistema rígido estabelecido pela constituição de modo que somente com atendimento as normas constitucionais é que é possível ao poder público eivado de competência tributaria criar ou alterar tributos.

Assim a Constituição Federal apontou a hipótese de incidência, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível de várias espécies e subespécies tributárias. Nesse sentido, a pessoa política outorgada de competência pela Constituição para legislar sobre tributos deve fazê-lo de forma a respeitar a regra matriz estabelecida na carta magna para cada tributo.

Em resumo, pode-se dizer que a capacidade de criar ou alterar tributos da pessoa politica, advém única e exclusivamente da Constituição através da competência tributária, que estabeleceu fronteiras entre os entes. Estes devem obedecer as regras rígidas estabelecidas de modo que se ultrapassados os limites constitucionais, aquele ou este tributo criado ou alterado pela pessoa política passa a ser considerado ineficaz e inválido por invasão de competência.

Base do trabalho, o imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza encontra na carta magna suas condições de existência e exigibilidade. A

Constituição outorgou a competência para criar ou alterar esse tributo a união determinando e delimitando suas possibilidades e hipóteses.

2.1 O CONCEITO DE IMPOSTO DE RENDA NA CF/88

Pela leitura da Constituição Federal, podemos já delimitar que a competência para instituir imposto sobre a renda é única e exclusiva da União, é o que se estatui do artigo 153, III da carta magna (5). Definida a questão da competência da União para instituir, exigir e alterar o referido tributo a discussão que se assenta sobre o referido imposto recai sobre o entendimento do que significa a expressão: *renda e proventos de qualquer natureza*, uma vez que como mencionado anteriormente, deve o ente político incumbido de competência respeitar de forma absoluta o definido pelo legislador constituinte no exercício de sua competência.

Em um primeiro momento podemos concluir pela lógica constitucional que o imposto de renda não deve incidir sobre materialidade dos demais impostos estabelecidos na carta magna em seus artigos 153, 154, I, 155 e 156 (6), uma vez que resta claro a repartição das competências estabelecidas na constituição para que não houvesse cumulação de pretensões por parte dos entes tributantes. Nesse sentido a definição de renda do imposto em estudo não pode ser confundida com a definição estabelecida para os demais tributos.

Renda também não pode ser confundida com qualquer recebimento por parte

(5) Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]; III - renda e proventos de qualquer natureza; [...].

(6) São eles: importação, exportação, IPI, IOF, ITR, grandes fortunas, ITCMD, ICMS, IPVA, IPTU, ITBI e ISS.

do contribuinte. Renda é o um excedente de riqueza recebido em um determinado período de tempo, descontados os valores necessários para manutenção do próprio contribuinte. Segundo Roque Antonio Carrazza:

“renda e proventos de qualquer natureza são os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo”.

Para se caracterizar a renda também se deve observar a questão temporal. Isso porque renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais havidos pelo contribuinte derivados da combinação de todos os fatores que contribuam para esse acréscimo, ou seja, é a riqueza nova que não necessita de ser periódica e constante, mas sim que ocorra dentro de um lapso de tempo, descontados como visto as deduções previstas na própria CF e em outras leis autorizadoras.

Em suma renda e proventos de qualquer natureza é o produto dos acréscimos menos os decréscimos previstos em lei. Por ser um produto de um cálculo matemático derivado de um acréscimo patrimonial, ou seja, o contribuinte possuía um patrimônio X, que aumentou para Y, sobre a diferença temos Z que descontados o que a lei e a CF permite resulta no produto F. Sendo o produto F o valor que incidirá o imposto de renda não se pode admitir um período interminável de tempo para essa apuração, uma vez que é preciso se ter um ponto de partida (patrimônio existente) para se chegar ao momento da tributação (o produto do aumento de riqueza descontados os valores previstos na CF e demais leis).

(7) CARRAZZA, Roque Antonio, Imposto de Renda Perfil Constitucional e temas específicos. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, pg. 39.

Não se pode admitir tampouco que o imposto recaia sobre acréscimo patrimonial existente em um único momento, tendo em vista que o resultado dentro do período pode não necessariamente significar efetivo acréscimo patrimonial, tendo em vista às necessidades necessárias à manutenção do próprio contribuinte.

É mister também salientar que o acréscimo patrimonial só existe a partir do momento que é possível de ser realizado, ou seja, o valor excedente tem que estar disponível para o contribuinte para que seja considerado efetivo acréscimo, não podendo o imposto de renda incidir sobre valores ou expectativas que o contribuinte possui para aumento de seu patrimônio.

Pode-se afirmar com clareza que o IR não é um imposto que tributa o patrimônio já que as rendas passadas e acumuladas não são objeto de tributação e sua mera movimentação sem acréscimo não gera efeitos para o referido imposto. Deve existir ganho real e efetivo, excluindo-se recomposições patrimoniais ou reembolsos.

Uma questão muito importante que se pode extrair do conceito constitucional do imposto de renda é o entendimento do que é universalidade para o referido tributo. Para fins do IR a universalidade é o conjunto de todas as entradas e saídas de valores do patrimônio do contribuinte ou os fatores que de qualquer maneira alteram essas entradas bem como essas saídas.

Desse critério deriva uma questão polêmica que se refere à dedução exclusivamente na fonte. Isso porque, tributar na fonte de forma isolada gera desconexões com o próprio conceito do tributo estabelecido na carta magna que observa o critério da universalidade. Assim, se um contribuinte tem uma operação positiva em determinada renda ou rendimento e é tributado na fonte exclusivamente por este resultado, pode ser que esse contribuinte tenha sido tributado não em sua

renda, mas sim em seu próprio patrimônio, já que o resultado no período pode ser negativo.

Deixar de lado o critério da universalidade só contribui para a existência de uma injustiça e ilegalidade tributaria uma vez que a carta magna não disciplinou dessa forma. Como dito a renda é um produto de um acréscimo patrimonial existente em um determinado período de tempo não em uma operação específica. Deve-se observar o acréscimo ou não de patrimônio como um todo de modo global e não exclusivamente na fonte sem se observar os demais fatores do período.

A União por outro lado se nega a desenvolver métodos que propiciem ao contribuinte a hipótese de não ter que aguardar até o próximo exercício para reaver seu indébito tributário do imposto de renda (8) já que o atual sistema se mostra absolutamente injusto tendo em vista que o contribuinte deixa de ter disponível parte do valor auferido (decochado na fonte) com a operação que pode ao final do período fazer falta para sua própria manutenção, uma vez que não houve acréscimo patrimonial de forma global e universal.

Infelizmente o sistema atual estabelecido pela União é o da retenção na fonte sem observar o critério da universalidade, agraciando assim os cofres públicos com valores que na grande maioria das vezes não correspondem a realidade do tributo

(8) O indébito tributário do imposto de renda (vulgarmente conhecido como restituição do imposto de renda) é o valor que o contribuinte deve deduzido na fonte de forma exclusiva sem a observância do critério da universalidade, sim, porque quando a União invoca esse direito ela deixa de verificar o resultado do acréscimo do devedor do imposto como um todo e observa apenas aquela renda auferida sem se preocupar com o produto das entradas e saídas do período que geraram ou não um acréscimo patrimonial. Quando esse acréscimo efetivamente não ocorre o valor retido na fonte não deveria ter ocorrido e desse modo passa ser um indébito e não restituição já que a Constituição não autorizou a União a cobrar ou “emprestar” do contribuinte aquilo que não tem direito.

gerando para si uma receita arbitrária e ilegal em detrimento dos contribuintes que sofrem esperando por sua “restituição” e muitas vezes se socorrem da indústria dos bancos que se aproveitam desses valores para emprestar dinheiro a juros sabendo que lá na frente o recebimento será certo sem risco de inadimplência. Portanto, o contribuinte é penalizado duas vezes, uma porque não consegue utilizar de seu dinheiro outra porque tem que pagar juros a bancos no caso em que sua manutenção se vê comprometida.

Por tudo o que foi dito pode-se concluir que o Imposto de Renda é o tributo que recai sobre o resultado positivo do produto global das entradas menos as saídas em um período de tempo, observados os descontos previstos em lei e na constituição.

A partir daí pode-se definir a hipótese de incidência (9) do imposto sobre a renda, que nada mais é que o fato de uma pessoa física ou jurídica auferir para si por fruto de seu trabalho, operação, capital ou ambos resultado positivo em um certo período de tempo. Na pessoa física dá-se o nome de receitas líquidas enquanto que na pessoa jurídica o nome de lucro.

(9) CARRAZZA, Roque Antonio, Imposto de Renda Perfil Constitucional e temas específicos. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, rodapé pg. 50, cit. 50: *“Hipótese de Incidência é o fato, descrito em lei, que, acontecido no mundo fenomênico, faz nascer a relação jurídica tributária, que tem por objeto a dívida tributária. Ou, invocando as lições sempre preciosas de Geraldo Ataliba, é fato, descrito em lei, que, se e quando acontecido, faz nascer, para uma pessoa, o dever de pagar um dado tributo”*.

Importante extrair das lições do ilustre professor que a hipótese de incidência guarda relação com o definido em lei, ou seja, o critério legal que estabelece a condição para existência do tributo enquanto o fato real que autoriza efetivamente a condição legal, vem, sendo denominado pela melhor doutrina como fato impositivo do tributo. Assim a hipótese de incidência revela-se o fato gerador em “in *abstracto*” do tributo ao passo que o fato impositivo é o fato gerador “in *concreto*”.

Em resumo com tudo o que foi dito até aqui se pode estabelecer aspectos para hipótese de incidência do imposto de renda:

- a) Aspecto material, somente renda ou proventos novos caracterizadores de acréscimo de patrimônio;
- b) Aspecto temporal, a renda ou proventos devem ser considerados em um determinado período de tempo descontando-se as saídas e as previsões legais;
- c) Aspecto de condição, a União deve observar os critérios da progressividade, universalidade e generalidade na incidência do tributo.

Não se pode esquecer também que para União tributar não pode nunca deixar de observar os princípios constitucionais que norteiam o direito tributário de modo que somente a observância desses princípios (10) dão validade a hipótese de incidência definida na carta magna.

Extraí-se disso tudo que o imposto de renda é um dos tributos mais antigos existentes cobrados do homem ou de sua atividade econômica de modo que ele se prende intimamente a obrigação de todos na manutenção do Estado. Diferente de outros impostos que possuem hipóteses de incidência estreita e só existem mediante a prática pelo contribuinte de determinado fato, o imposto de renda tem alcance mais abrangente e se liga a própria existência da pessoa ou da empresa.

(10) Podem-se destacar dois grandes princípios norteadores das questões tributárias aplicáveis ao Imposto de Renda, um deles o da capacidade contributiva que determina que o tributo será aplicado de acordo com a capacidade (riqueza) do contribuinte sendo mais oneroso para aqueles que possuem mais capacidade de pagamento; o outro é o do não confisco que pode ser entendido como sendo o princípio que impede o ente competente para tributar de exigir valores (alíquotas) do contribuinte de modo que esses valores suponham verdadeira diminuição patrimonial.

Não se vislumbra na sociedade indivíduos ou pessoas jurídicas que existem sem que necessitem através do trabalho, atividade econômica ou capital gerar riqueza até para sua própria manutenção. Em outras palavras o imposto de renda recai sobre a existência da própria pessoa que não consegue existir em sociedade se não auferir para si minimamente renda.

Ora se o imposto de renda tem esse alcance porque nasce a partir do momento que o próprio contribuinte existe, ele deve também ser cercado de limites. Não é o simples fato de auferir renda capaz de ensejar a cobrança do tributo. A existência do indivíduo ou da pessoa jurídica depende das rendas que esse auferir, portanto, o imposto de renda não pode avançar sobre os valores necessários para a própria manutenção ou existência do contribuinte.

A lei deve estabelecer um mínimo de valor considerado como necessário a existência (o que não é tarefa fácil) que não seja alcançado mesmo que se trate de renda. O mínimo por óbvio está ligado as questões de necessidade e de direitos fundamentais de qualquer pessoa, pode-se destacar: saúde, moradia, alimentação, lazer, educação, assistência jurídica entre outras despesas essenciais que sem elas não se obtém o mínimo para uma existência digna.

Trata-se de um conceito que deve ser observado quando da concepção pelo legislador de renda e proventos de qualquer natureza que será melhor estudado no próximo subtítulo.

2.1 O CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Existe na doutrina quem defenda que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza da área econômica é o mesmo aplicável a concepção do imposto de renda para defini-lo. Em verdade por tudo o que foi dito são conceitos distintos e devem ser assim estudados de forma separada. Para questão de hipótese de incidência do imposto de renda o trabalho tratará do conceito aplicável ao direito tributário e não ao conceito econômico.

O conceito econômico trata como sendo renda e proventos de qualquer natureza todo e qualquer entrada que venha o contribuinte fazer jus sem se atentar para os princípios constitucionais que norteiam todo o direito tributário. Note-se que especialmente para a questão do imposto de renda o princípio da capacidade contributiva tem enorme relevância sobretudo frente à questão do mínimo essencial para manutenção do contribuinte.

Sem a análise da capacidade contributiva o conceito de renda e proventos de qualquer natureza se torna injusto a partir do momento que seria possível tributar tanto aqueles que têm grandes entradas como aqueles com menos capacidade na mesma proporção, sem respeito, volta-se a afirmar também ao mínimo para manutenção. Por óbvio que os que conseguem maiores entradas têm maiores condições de manutenção mínima enquanto os outros não.

Vale destacar a questão dos proventos de qualquer natureza que só se aplicam a pessoa física e, por óbvio, já que a pessoa jurídica recebe renda de sua atividade econômica que tem natureza, objetivo e conceito próprio que varia de acordo com seu negócio dentro da gama de atividades empresariais previstas e autorizadas por lei.

Já no caso dos proventos de qualquer natureza relativos a pessoa física, tratam-se de valores recebidos por contribuintes oriundos de aposentadorias ou

pensões. Em outros termos é o dinheiro recebido por uma pessoa física em razão do trabalho quando essa já deixou de trabalhar. Obviamente que esses proventos de qualquer natureza devem seguir a regra matriz do tributo e só devem ser tributados caso haja efetivo aumento patrimonial entre dois momentos ou períodos de tempo.

Importante destacar que o legislador não pode, por conta de tudo o que foi dito, a seu bel prazer, definir renda e proventos de qualquer natureza sem observar o que disciplina a constituição. Corroboram com essa tese, alguns doutrinadores que aqui merecem destaque. Geraldo Ataliba e Agostinho Sartin ensinam:

“A doutrina autorizada identifica unanimemente o núcleo da competência atribuída à União pelo art. 21, IV, da CF (art. 153, III, da CF de 1988) na aquisição de disponibilidade de riqueza nova por parte do destinatário legal tributário, riqueza nova que se condensa na ideia de acréscimos patrimoniais. Ingressos sem incremento patrimonial põem-se a salvo do exercício da competência do legislador ordinário prevista no permissivo constitucional mencionado”. (11)

Hugo de Brito Machado na mesma linha: *“Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de renda e proventos importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo (...). Entender-se que o legislador ordinário possa conceituar livremente estas categorias implica que esse legislador ordinário cuide da própria atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema jurídico tributário como o brasileiro”. (12)*

(11) Imposto de renda – Não incidência sobre indenizações por desapropriação, RDTributário 36/50.

(12) O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, Cadernos de Pesquisas Tributárias 11/248.

Esses conceitos são importantes para consolidarmos o entendimento de que o legislador federal não pode alargar a hipótese de incidência do imposto de renda de modo a determinar qualquer fato como sendo renda e proventos de qualquer natureza, ou seja, a Constituição Federal estando no topo da hierarquia das normas não pode ter sua competência tributária dilatada por lei ordinária ou qualquer outra norma oriunda da União.

Importante destacar que o próprio Código Tributário Nacional não tratou de contrariar a Constituição Federal no que tange ao imposto de renda:

“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.

A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem ou da forma de percepção.

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”. (13)

Ao analisar o artigo posto em questão do CTN, podemos perceber que o legislador infraconstitucional não quis de modo literal ou jurídico aumentar o alcance do conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da CF/88.

(13) Os incisos 1 e 2 do art. 43 do CTN foram acrescentados pela Lei Complementar 104, de 10.012001.

Em verdade o parágrafo primeiro de um modo geral não autoriza a ampliação do conceito de renda ou proventos novos capazes de alterar a situação patrimonial do contribuinte, ele confirma o entendimento da doutrina de que é necessária a comprovação do aumento real de patrimônio capaz de alterar a situação econômica sem prejudicar a situação de sustento do contribuinte.

Do mesmo modo que podemos considerar pela leitura literal do artigo que a renda e proventos de qualquer natureza independe da classificação ou origem jurídica do acréscimo patrimonial, pode-se dizer que tal alcance não reflete no conceito de renda e proventos de qualquer natureza. Ora se para fins de tributação deve-se considerar qualquer acréscimo patrimonial (independente de classificação), para fins de conceito deve-se considerar apenas aqueles que de algum modo estejam ligados ao conceito de aumento patrimonial.

Partindo dessa premissa é que podemos dizer que não houve um alargamento do conceito constitucional no CTN e sim, uma convalidação de que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza deve ser considerado apenas na constatação de acréscimo patrimonial ou de patrimônio novo. Veja-se que a combinação do caput e dos incisos do referido artigo do CTN demonstra que o legislador convalidou a constituição federal de modo a estabelecer um sistema que convalida as afirmações aqui propostas de que o IR não pode ter seu conceito de renda e proventos de qualquer natureza alargado, senão vejamos.

A expressão *“tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômico ou jurídica”*, significa dizer que somente aquele acréscimo patrimonial disponível ao contribuinte no momento da informação ao FISCO é que pode ser objeto da hipótese de incidente não devendo ser considerados valores que sugerem expectativa de direito, tais como duplicatas a vencer ou outros.

Do mesmo modo podemos interpretar: “*capital, trabalho ou combinação de ambos*”, bem como “*acréscimos patrimoniais*”, “*momento em que se dará sua disponibilidade*”, como conjunto de expressões contidas na sistemática do CTN que disciplinam complementarmente a constituição federal a matéria relativa ao imposto de renda de modo a afirmar que a renda e proventos de qualquer natureza estão juridicamente ligados (por meio de definição e conceito constitucional) ao acréscimo patrimonial oriundo do trabalho ou capital em um determinado período de tempo, mesmo que esse acréscimo não tenha conceito definido em lei.

Ora, o aumento ou acréscimo patrimonial definido no CTN independente de denominação prévia, não autoriza o legislador da União alargar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, o que a expressão quer dizer é que, sendo a renda e proventos de qualquer natureza (descontados os valores para manutenção do contribuinte e em lei) aptos a ensejar o acréscimo patrimonial do contribuinte, de modo que esse acréscimo seja fruto do seu trabalho ou do seu capital, esse deve sofrer a hipótese de incidência, mas somente nessa hipótese.

O que se quer deixar claro é que qualquer renda ou proventos de qualquer natureza não podem ser atingidos pela hipótese de incidência prevista na constituição federal se não corresponder aos requisitos mencionados. Outro ponto importante que se quer destacar é a impossibilidade do legislador infraconstitucional de alterar para mais ou para menos os conceitos relativos ao imposto de renda previstos na carta magna.

De fato, a CF/88 deixou a cargo da lei infraconstitucional o dever de disciplinar (dentro da competência que a própria constituição determina) a forma e o modo que o imposto de renda terá sua aplicação frente aos contribuintes, porém de maneira alguma a carta magna ampliou essa competência ao ponto de que ao

legislador derivado é livre o exercício da própria competência tributaria. Ao contrario, é justamente o legislador derivado que deve respeitar os limites da competência constitucional para exercício do direito de cobrança do imposto.

Se, por qualquer entendimento diverso do exposto aqui deve-se entender que a renda e proventos de qualquer natureza devam ser alargados e compreender qualquer valor a titulo de entradas do contribuinte, esse entendimento deve ser convalidado na constituição federal e não em legislações inferiores a constituição.

3 A GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE

Conforme se discute nesse trabalho a constituição federal tratou de esmiuçar de forma quase que completa a questão tributaria, deixando apenas em aberto o limite de normatização do tributo para que o ente incumbido de competência, possa legislar sobre a forma como será aplicada a ordem constitucional.

No caso do imposto de renda a CF/88 não agiu de forma diversa, inclusive porque não só definiu a hipótese de incidência e o fato imponible do tributo, seus limites mínimos e máximos como também estabeleceu critérios e princípios para aplicação dessas mesmas normas.

A observância dos critérios ou princípios constitucionais pelo ente incumbido da competência tributaria não é facultativo e sim mandatório ao ponto que a não observância pode significar a nulidade pelo ente da cobrança do tributo. Nesse sentido a CF/88 estabeleceu critérios para cobrança do imposto de renda, são eles: o da generalidade, universalidade e progressividade.

Roque Antonio Carrazza ensina sobre generalidade:

“Por generalidade entendemos que o imposto há de alcançar todas as pessoas que realizam seu fato imponible. E isto independentemente de raça, sexo, convicções políticas, credo religioso, cargos ocupados etc. Noutros falares, este critério veda discriminações e privilégios entre os contribuintes”. (14)

É de se destacar que a incidência do tributo ou fato imponible não pode

(14) CARRAZZA, Roque Antonio, Imposto de Renda Perfil Constitucional e temas específicos. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, pg. 68.

privilegiar ou desmerecer esse ou aquele contribuinte em razão de qualquer fato ou atributo que não o legal. Isso quer dizer que praticado pelo contribuinte o fato impositivo, deve o ente incumbido de competência cobrar o imposto de renda de forma homogênea em homenagem ao princípio da isonomia.

A igualdade tributária constitucional do mesmo modo que a igualdade em outros ramos do direito não se desfaz em virtude de qualquer outro fator senão aquele responsável pela própria norma, ou seja, estando a pessoa física ou jurídica sujeita ao tributo, este será aplicado dentro de suas próprias regras independente de qualquer outro fator (religioso, de raça etc.).

O que se tem em matéria de generalidade são as questões das imunidades e das isenções que não são afronta ao princípio da igualdade tributária em si, mas sim condições excepcionais previstas em lei que tratam de forma diferente alguns entes sociais (pessoas físicas ou jurídicas alcançadas por estes institutos). Na regra tributária, as imunidades estão previstas na própria constituição de modo que representam a vontade do povo brasileiro por meio de seus representantes em assembleia constituinte e, assim sendo, não carecem de questionamento já que retratam situações consideradas pela constituição (povo) como essenciais para a sociedade e devem atender as suas necessidades de modo que seu acréscimo patrimonial não reverte em verdadeiro ganho (patrimonial) e, sim, em aumento que deve ser investido na instituição para reverter em benefício do povo que a presenteou com a imunidade do IR (são os casos de instituições educacionais e sem fins lucrativos).

Já no que se refere as isenções, essas devem ser deferidas se respeitada a isonomia entre aqueles que recebem a isenção e os demais em mesma condição. Isso porque, a constituição não tratou de forma pontual a isenção do imposto de

renda, portanto, somente com a observância de outros direitos fundamentais é que é possível em matéria tributária deferir isenções. É o caso por exemplo, da isenção para pessoas idosas, portadores de deficiência, economicamente incapazes e etc., que são pessoas que recebem de forma especial proteção constitucional e do mesmo modo devem receber proteção tributária.

Por fim, o critério da generalidade deve observar também o critério da capacidade contributiva, ou seja, em que pese ser generalista o tributo, cobrado de forma igual para todos, a condição financeira não coloca em igualdade todos os contribuintes. Essa condição ensina que os contribuintes com condição de arcar com maiores alíquotas de imposto de renda devem ser alcançadas por elas, enquanto que outros devem pagar seu tributo aplicando-se alíquotas de menor impacto.

Essa condição, que não afronta nem a igualdade nem a generalidade, tem sintonia com a própria essência do tributo que não pode ter caráter confiscatório e não pode interferir no mínimo exigido para a própria existência do contribuinte. Desse modo, contribuintes com maiores acréscimos patrimoniais devem sofrer incidência de maiores alíquotas do imposto de renda do que contribuintes com acréscimos menores, já que a esses últimos cabe a observância do confisco e da necessidade de sua própria manutenção.

Seguindo a mesma doutrina o ilustre Professor Roque Carrazza disserta sobre a universalidade:

“Já, por universalidade temos que o IR deve alcançar todos os ganhos ou lucros, de quaisquer espécies ou gêneros, obtidos pelo contribuinte no território brasileiro e – desde que respeitados os acordos que visam a evitar a bitributação internacional – também no exterior. Em linha de princípio, nada deve escapar a sua incidência, pouco importando a denominação dos

rendimentos, sua origem, a condição jurídica de quem auferir ou a nacionalidade da fonte. Tal avaliação global conecta o tributo aos princípios da capacidade contributiva e igualdade.” (15)

Conforme ensina o mestre o imposto de renda deve incidir sobre a reunião de todos os acréscimos patrimoniais do contribuinte, sem distinção de sua natureza. Essa condição em que pese parecer conflitante é em seu aspecto favorecedora dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Isso porque, a igualdade de renda e proventos de qualquer natureza tem que prevalecer para que em um determinado período de tempo seja apurado se houve ou não realmente acréscimo patrimonial, portanto, se houver incidência do tributo sobre alguns acréscimos e não em outros (em razão de qualquer diferenciação) não será possível ao final de um período realmente apurar o ganho patrimonial. Do mesmo modo, a universalidade também se aplica as despesas ou gastos do contribuinte de modo que o resultado obtido por essa diferença (recebidos menos gastos) é que vai definir se houve ou não acréscimo patrimonial, por isso que toda essa movimentação deve ser universal.

Também é justamente o critério da universalidade que determina a capacidade contributiva. Não se mede o quanto recebido ao longo de um período mas sim o resultado desse quanto menos aquilo que se gasta. Esse acréscimo é que recebe a alíquota do imposto de renda de acordo com o valor que ele representa de forma total e independente da origem.

Seguindo essa linha, qual seja, a de que a alíquota será aplicada de acordo com o resultado dos acréscimos menos gastos e deduções legais do período é que

(15) CARRAZZA, Roque Antonio, Imposto de Renda Perfil Constitucional e temas específicos. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, pg. 69.

chega-se ao terceiro critério, o da progressividade. Tal critério dispõe que quanto maior o produto que efetivamente terá impacto no patrimônio do contribuinte de sorte a aumentá-lo, maior serão as alíquotas do imposto de renda que segue um sistema progressivo de incidência.

O critério da progressividade reserva para si o preceito constitucional de fazer justiça econômica ao passo que as pessoas com rendimentos mínimos ou insuficientes devem ser isentas do pagamento do imposto uma vez que sua condição financeira não suporta ou suporta o mínimo para subsistência, enquanto as pessoas com rendimentos generosos devem suportar maiores cargas, inclusive contribuindo com a igualdade social.

O salário mínimo é um exemplo de que a Constituição Federal quis isentar àqueles que recebem o mínimo para sobreviver do imposto de renda, ou seja, quem recebe o mínimo ou abaixo dele não pode ser onerado por tal tributo sem que essa oneração afronte outros direitos constitucionais.

4 OS LIMITES DO PODER DERIVADO DE ALTERAR O IR

A Constituição Federal é um diploma legal que dentro da hierarquia das normas que compõem o Estado Brasileiro é a norma máxima que condiciona as demais normas ao princípio da legalidade, ou seja, uma norma que afronta qualquer preceito constitucional é ilegal e inválida.

A CF/88 reflete o desejo do povo que constituiu através de seus representantes a assembleia constituinte para satisfazer os anseios sociais e sacramentar todas as bases do direito. A carta magna não é injusta ou interpretativa, ela é o que é e desse modo deve ser seguida de forma completa e literal, sem margem para entendimento diverso ou dilação de entendimento ou direito. Veja, a própria constituição, determina como seu conteúdo pode ser alterado de modo a modificar ou redefinir direitos através das chamadas emendas constitucionais.

Ora, se a sociedade anseia por uma mudança em um direito ou norma constituição, essa mudança deve ocorrer de acordo com os preceitos contidos na própria carta (que assim previu) não havendo oportunidade de alteração de norma ou direito através de legislação infraconstitucional, por exemplo lei complementar.

Se não é dado ao legislador derivado o poder de ampliar ou diminuir norma ou direito constitucional o mesmo é válido para o ente que recebe da carta magna a competência tributária, seja ele municipal, estadual ou federal. Assim sendo, não pode, mesmo através de lei infraconstitucional, o legislador municipal, estadual ou federal ampliar a competência tributária estabelecida pela CF/88.

Por obvio, que a própria constituição estabeleceu por critério as maneiras que o ente incumbido de competência tributaria relativa ao imposto de renda possui para alterar as questões relativas as alíquotas, isenções, imunidades e critérios para

verificação e declaração pelo contribuinte de sua quota do imposto. São justamente os regulamentos emitidos pela Receita Federal do Brasil que regulamentam o imposto de renda e sua forma de declaração, retenções e etc. (16)

4.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITE CONSTITUCIONAL

A capacidade contributiva é um princípio constitucional inserido no artigo 145 da CF/88: *“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”*. Também se pode dizer que esse princípio delimita a atuação do poder público porque impede qualquer manobra do ente competente no sentido de taxar contribuintes de capacidades diferentes pela mesma alíquota e, mais, isenta aqueles que não têm condições de arcar com o tributo sem que se comprometa sua própria existência.

Importante destacar que esse princípio não só limita o ente competente como também obriga que o imposto de renda seja aplicado observando a pessoalidade do contribuinte, assim, idade, filhos, moradia, saúde entre outras condições da pessoa física são relevantes para determinar a capacidade contributiva. Já na pessoa jurídica pode-se dizer que serão avaliados faturamento, capacidade econômica e etc., como é o caso do SIMPLES nacional que tem alíquotas de imposto de renda menor que outras empresas.

A não observância da capacidade contributiva invalida a exigência do tributo de modo que é vedado a união a não observância do conceito de que quanto maior

(16) Atualmente vigora o decreto 3000/99, conhecido como RIR/99 que: Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

a capacidade do contribuinte maior deve ser sua alíquota levando em conta sua capacidade de contribuir com a manutenção do estado, proporcionando verdadeira justiça fiscal.

4.2 O LIMITE DA NÃO-CONFISCATORIEDADE

Não é a toa de que o princípio da não-confiscatoriedade está previsto no artigo 150, IV, da CF que proíbe: “*utilizar tributo com efeito de confisco*”. Significa dizer que ao fisco é vedado simular imposto de renda com propósito de usurpar patrimônio do contribuinte.

Noutros termos pode-se dizer que o imposto de renda passa a ter cara de confisco quando não respeita a capacidade contributiva do contribuinte. A constituição estabelece regras rígidas relativas a competência tributaria, uma vez que esse tema é polêmico e de extrema relevância para a sociedade como um todo (tanto o é que o direito tributário está todo contido na CF/88) de modo que se assim não fosse poderia se instalar um caos social.

A liberdade de tributar não é plena e é toda pautada nas regras constitucionais que essas sim, são plenas e absolutas admitindo-se apenas condições de regulação do imposto, mas mesmo essa regulação esbarra nos limites constitucionais. No caso em debate a não-confiscatoriedade é um exemplo claro de limite constitucional do ente tributante em seu direito de tributar. Resumindo se a união instituir norma que implique em confisco de patrimônio do contribuinte através do imposto de renda, essa norma será inconstitucional.

4.2 IGUALDADE E LEGALIDADE

O princípio da igualdade é sem sombra de dúvida e de longe o mais importante direito consagrado em nossa constituição. Em termos tributários, esse princípio garante um sistema tributário justo, sem espaço para arbitrariedades ou vantagens desmerecidas e pelo contrario estabelece que situações equivalentes sejam tratadas da mesma forma enquanto que situações diferentes devem ser tratadas na medida e em igualdade com cada diferença.

Partindo desse raciocínio pode-se dizer que o princípio da igualdade é também um limitador para a união em termos de alteração do imposto de renda ou interpretação diversa da constituição. Igualdade tributaria é o mesmo que o respeito as regras contidas na constituição para exercício do direito de tributar, noutras palavras deve o ente competente respeitar as imunidades constitucionais, limites da hipótese de incidência e fato imponible, pois só assim, será possível tratar de forma igual os contribuintes que se encaixem nestas mesmas normas (constitucionais).

Não restam dúvidas de que a legalidade tributaria se refere ao fato de que a norma tributaria oriunda da competência constitucional tributaria deve demandar de lei formal que não afronte a constituição, ou seja, a legalidade em si é um limite para a união que não pode sem editar uma norma estabelecer condições para exigência do imposto de renda.

Portanto, a legalidade como princípio limita que o legislador infraconstitucional desrespeite as regras constitucionais e não estabeleça através de lei sua competência dentro dos limites da própria carta magna.

5 CONCLUSÃO

O imposto de renda é um imposto que tem por finalidade a manutenção do Estado e de seus programas. É sem dúvida nenhuma o imposto mais antigo cobrado em sociedade porque guarda relevância em sua essência com a capacidade do indivíduo de gerar riqueza.

Por ter essa capacidade de alcançar justamente a riqueza da pessoa física ou jurídica é que é um imposto que mais do que os outros, não pode ser exigido do ente incumbido de competência para tributar de forma descontrolada sem a observância das regras constitucionais para a espécie.

O estudo do conceito de imposto de renda e sua condição é importante para os operadores do direito no sentido de que a matéria (tributos) é sempre complexa e cheia de questionamentos e interpretações e toda essa polêmica não pode afrontar de modo algum o preceito constitucional.

Entre as polêmicas abordadas merece destaque a concepção de renda e proventos de qualquer natureza existente na constituição federal que não pode ser alargada pela união que deve observar seus limites e sua condição antes de editar suas normas que darão vida ao seu direito de exigir o imposto de renda.

Aliado ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza estão os critérios da universalidade, generalidade e progressividade que aportam limites objetivos e concretos a exigência do tributo corroborando na espécie com os princípios da não-confiscatoriedade, igualdade, legalidade e capacidade contributiva que também são limitadores da competência tributaria da união que deve respeitá-los e condicionar suas normas aos seus conceitos e concepções jurídicas.

O trabalho tenta demonstrar que o conceito do tributo imposto de renda é amplo e limitado ao mesmo tempo de modo que não se outorga nenhuma competência tributária sem antes fazer constar as normas tributárias constitucionais rígidas nessa competência.

Portanto, conclui-se, que o legislador constituinte obedecendo aos desejos do povo manobrou normas rígidas em matéria de direito tributário trazendo em seu bojo o conceito do imposto de renda, seus limites e sua forma de exigência de modo que ao legislador derivado é reservado apenas o direito de normatizar a exigência desse tributo até o limite da competência do próprio poder outorgante, a carta magna.

BIBLIOGRAFIA

Obras

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 27 ed., São Paulo: Saraiva, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Imposto de Renda Perfil Constitucional e temas específicos*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário: O fato gerador do Imposto de Renda e o Princípio da Irretroatividade*. 7. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.