

DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RENDA E O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Luciana Marques Bertaco¹
Maria Eugênia Aranda Fahur²
Renata Raffa Teixeira³

RESUMO: O imposto de renda, antes da previsão constitucional em 1988, tinha por principal base legal o Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Carta Magna vigente. Neste diapasão, emergem dúvidas quanto à possibilidade de se extrair o conceito de renda e proventos de qualquer natureza da legislação infraconstitucional e, em consequência, conferir ao legislador ordinário a competência para conceituar os complementos do critério material do Imposto de Renda Pessoa Física.

Palavras-Chaves: Imposto de Renda Pessoa Física; Renda; Não Incidência.

1 INTRODUÇÃO

A definição constitucional de renda, como informativa do imposto de renda, engloba os conceitos de renda e proventos, elencando-os em seu artigo 153, inciso III. A par disto, a discussão do presente epítome gravita pontualmente na diferenciação entre renda, no sentido estrito, e provento, a fim de averiguar através da interpretação hermenêutica a motivação do legislador ao trazer estes dois substantivos, especificamente, ao corpo constitucional de 1988.

Nesse meandro, o texto infraconstitucional do Código Tributário Nacional – CTN – de 1966, aponta em seu artigo 43, incisos:

- 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.

Ademais, o Título II do CTN aborda os impostos, seu Capítulo III elenca aqueles relativos ao patrimônio e à renda, enquanto sua Seção IV dispõe acerca do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O Ministério da Fazenda, porém, alude ao mencionado imposto simplesmente como "imposto de renda".

Há que se destacar a correlação de um conceito *stricto sensu* e outro *lato sensu* de renda, em que o primeiro figuraria como acréscimos patrimoniais decorrentes de hipóteses específicas, e o segundo como o montante dos acréscimos proferidos como renda e como proventos.

Não obstante, outro aspecto deve ser aludido, a relação entre renda em sentido *lato* e rendimentos tributáveis, de sorte que o tributo em questão experimenta, em sua base de cálculo, deduções, erigidas como isenções legais. Tais isenções acompanham a normativa sobre o imposto de renda e são objeto de constantes alterações, reiterando o caráter discricionário do Estado.

2 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

Preliminarmente, cumpre destacar que o conceito de renda e proventos de qualquer

¹ Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Londrina-UEL.

² Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Londrina-UEL.

³ Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Londrina-UEL.

natureza não se encontra explícito na Constituição Federal. Para chegar até a definição completa do termo, é necessária uma análise profunda do texto constitucional em conjunto aos princípios que norteiam o Direito Tributário.

De acordo com o artigo 153, inciso III da Constituição Federal, o complemento do critério material do Imposto de Renda identifica-se no ato de auferir “renda ou proventos de qualquer natureza”.

Para fins de incidência do imposto, renda e proventos de qualquer natureza consubstanciam-se na “disponibilidade econômica originada do produto do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos, ou da existência de proventos, que se consubstanciem em riqueza nova efetivamente incorporada ao patrimônio global, assim considerado, dentro de um lapso temporal determinado, ainda que esta riqueza provenha de ato ilícito” (CARRAZZA, 2006: 36).

Quanto à questão da tributação de produto de atividade ilícita, Carrazza baseia-se no argumento de que o imposto de renda tem por hipótese de incidência fatos em si mesmos lícitos. Em outras palavras, ainda que o dinheiro empregado na aquisição de um imóvel tenha como causa remota atividade ilícita, ao se vender esse imóvel auferir-se lucro, que deve ser tributado por ser considerado “riqueza nova”.

Prossegue Carrazza: “Pouco importa – pelo menos para fins tributários – que a renda líquida ou o lucro sejam obtidos por meio de atividades lícitas ou ilícitas, morais ou imorais.” (CARRAZZA, 2006: 39).

Neste sentido, Hugo de Brito Machado: “Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial”⁴. (MACHADO, 2005: 315)

Note-se que a definição de renda e proventos de qualquer natureza está intimamente ligada à ideia de acréscimo patrimonial, ou seja, na evolução real do patrimônio considerada em determinado lapso de tempo. Através da análise do texto constitucional, verifica-se que essa relação existe em decorrência do princípio da capacidade contributiva. A intenção do constituinte era exercer tal espécie de imposto na medida do acréscimo patrimonial efetivamente adquirido.

Nas palavras de Paulsen, “o que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade” (PAULSEN, 2007: 288).

Carrazza corrobora: “É que, de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos e riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva” (CARRAZZA, 2006: 55).

Uma vez estabelecida a correlação entre renda tributável e acréscimo patrimonial, passa-se à análise dos critérios constitucionais informadores do conceito de renda: a generalidade, a universalidade e a progressividade.

A generalidade decorre da aplicação do princípio da isonomia ao Imposto de Renda, implicando que o tratamento para aqueles que realizam o critério material seja indiscriminado, vedada a distinção em função de cor, raça, credo ou condição financeira.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26ª ed. ver., atual e apli. São Paulo:Malheiros, 2005, p. 315

Segundo a universalidade, devem ser considerados, para aferição do montante devido a título de Imposto de Renda, a totalidade dos ganhos auferidos, seja em território nacional ou estrangeiro, dentro do respectivo exercício fiscal.

A progressividade, também decorrente do princípio da isonomia, determina que, quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota aplicada. Relaciona-se aos princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. A progressividade colabora com a promoção da melhora na distribuição de renda.

3 A PEQUENA LIBERDADE DO LEGISLADOR ORDINÁRIO FEDERAL PARA DEFINIR “RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA”

O legislador federal não possui liberdade total para definir os termos: rendas e proventos de qualquer natureza; nem se pode pensar que tais figuras sejam tudo quanto conste na lei como renda e proventos. Isto porque há uma noção constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, bem como princípios constitucionais que norteiam a tributação do Imposto de Renda que não podem ser deixados de lado.

Como já aludido, tanto os proventos como as rendas devem aumentar a riqueza econômica do contribuinte, ou seja, representar acréscimos patrimoniais – variações patrimoniais positivas. Ingressos ou receitas que não traduzem acréscimos patrimoniais não configuram renda ou provento de qualquer natureza.

Deve o legislador fixar-se a este limite, não podendo conceituar os institutos em exame fora de tais parâmetros. Também coaduna deste entendimento Hugo de Brito Machado: “Entender que o legislador ordinário posa conceituar livremente estas categorias implica que esse legislador ordinário cuide da própria atribuição de competências, e tal não se pode conceber e um sistema jurídico tributário como o brasileiro” (MACHADO, 11/ 248).

Se o legislador fosse livre para incluir um fato econômico qualquer no conceito de renda e proventos de qualquer natureza, estaria o Congresso Nacional alargando, por meio de lei ordinária, a competência tributária da União.

Urge lembrar que os ditames que norteiam os aspectos gerais do Imposto de Renda encontram-se na Constituição Federal, e não na legislação, seja ela complementar ou ordinária; motivo pelo qual o Código Tributário Nacional, em seu artigo 43 – *in verbis* - não ultrapassou os limites constitucionais:

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.

§ 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.

Não é porque o §1º do artigo 43, acima transcrito, estatui que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, bem como de sua origem ou forma de percepção, que tenha alargado o conceito de renda e proventos.

A verdade é que o §1º em foco apenas reafirma o fato de que em Direito as realidades são reveladas pelo regime jurídico a que estão submetidas, e não pela designação recebida. Em sua essência preconiza vedação ao intérprete e ao legislador de tratar de modo desigual rendimentos essencialmente iguais, o que inclusive estaria ferindo o contido no art. 150, II, da Carta Magna.

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

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;

[...]

Retomando ao ponto central, o Código Tributário Nacional reforça o entendimento de que o IR só pode incidir sobre a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, em dinheiro ou equivalente, advinda do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

O aludido diploma normativo – CTN – adotou, portanto, a teoria da renda-acrécimo patrimonial, pois encerra a idéia de um resultado econômico positivo, advindo de um investimento ou de um esforço/atividade, que leva, como ensina Roque Antonio Carrazza, “a um *plus* em relação à situação anterior – vale dizer, a uma riqueza nova, indicando maior capacidade contributiva da pessoa que a auferiu”. (CARRAZZA, 2006: 61)

Os referidos incisos I e II também expressam a necessidade de se levar em conta as riquezas novas para conceituar, renda e proventos de qualquer natureza, pois primeiro prevê que renda é um produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e após, que proventos são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Desta forma, a redação do inciso II faz presumir que também a renda, tratada no inciso I, é um acréscimo patrimonial, como, inclusive, já dito pela palavra produto inserida neste inciso. Novamente temos que o dever de recolher o IR, só pode nascer do fato de auferir renda nova num dado intervalo de tempo, e isto por determinação constitucional.

Desta feita, não têm aptidão para suportar a incidência do IR, justamente por deixarem de revelar riqueza nova ou acréscimo patrimonial, os ingressos decorrentes de adiantamentos, reembolsos, indenizações, permuta de bens ou direitos, retorno de investimento etc. Se lei federal vier a tributar por meio de IR tais ingressos, será ela inconstitucional.

Neste momento, preciosa se faz, mais uma vez, a lição de Roque Antonio Carrazza:

Somos os primeiros a concordar que o Direito cria suas próprias realidades, muitas vezes com o emprego de ficções, presunções e equiparações. Há, porém, um limite inafastável para isto: o emprego de ficções, presunções e equiparações não há de violar direitos constitucionais – como este de as pessoas só poderem ser tributadas, por via de IR, quando deveras auferirem renda e proventos de qualquer natureza. Exemplificando, para melhor esclarecer: se, amanhã, lei federal “equiparar” à obtenção de rendimentos a prática de uma operação mercantil (que é uma das hipóteses de incidência possíveis do ICMS) ou a prestação, em caráter negocial, de

uma dado serviço (que é a hipótese de incidência possível do ISS), estaremos diante de irremissíveis inconstitucionalidades.(2006: 62)

Tudo considerado, temos que a potencialização da eficácia arrecadatória do IR não possui força bastante para justificar o uso de ficções, presunções e equiparações que conceituem como renda e proventos de qualquer natureza ingressos que não aumentam o patrimônio do contribuinte, pois desta forma teríamos expresse desrespeito ao texto constitucional.

Finalmente, ainda neste quadro, faz-se necessário demonstrar a importância da declaração de rendimento, que, embora seja uma obrigação acessória consistente num fazer, é um gravame que o contribuinte deve suportar mesmo que não experimentado, no período de apuração, incremento patrimonial.

A finalidade de tal apresentação é a garantia que representa para o contribuinte, pois possibilita-lhe informar a renda que verdadeiramente obteve, e, assim, ter a base de cálculo corretamente apurada. Esta declaração, portanto, impede que o contribuinte seja tributado com base em meros indícios, aparências as sinais exteriores de riqueza.

4 DEFINIÇÃO DE RENDA E PROVENTO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Está claro nos incisos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, acima transcrito, que as hipóteses de incidência do Imposto de Renda são divididas em duas categorias: a primeira, auferir renda; a segunda, auferir proventos de qualquer natureza.

A renda pode advir do produto do capital (aluguéis, dividendos, juros), do produto do trabalho (salário, honorários, vencimentos, soldos) ou ainda, da combinação da ambos (atividade empresarial):

A combinação da aplicação de capital (máquinas, instalações, mercadorias, matérias-primas etc.) e do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, é a característica principal da atividade empresarial, que, se bem administrada, vai produzir um resultado econômico positivo, ou seja, o lucro. Esse é, portanto, o produto da aplicação do capital e do trabalho, combinados e gerenciados pela empresa (FABRETTI, 2005: 73).

“Proventos de qualquer natureza” são os demais acréscimos patrimoniais que não derivem do produto de capital, trabalho ou da combinação destes. São exemplos os ganhos em loterias e as descobertas de tesouros.

Importante ressaltar que no cerne da definição – acréscimos patrimoniais – o Código Tributário Nacional não inova, estando em perfeita harmonia com a previsão constitucional.

5 RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

O CTN dita em seu artigo 44 que a "base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis". O legislador infra-constitucional disponibiliza margem à composição da base de cálculo não se configure a partir da integralidade dos acréscimos patrimoniais.

Destarte, o próprio conceito de acréscimos patrimoniais exclui a auferição simples e pura de renda, para garantir que esta seja um somatório negativo entre o patrimônio já constituído e o auferido durante o ano-base. Os artigos 150 e seguintes da Constituição Federal de 1988 (CF/88) cuidam dessas "inibições do exercício do poder tributário" (BASTOS, 2002, p.203), das quais se apresentam como imunidade, isenção e não-incidência.

Não se deve olvidar a observação de Paulo de Barros Carvalho (1988, p.87-88) quanto à imunidade não ser uma limitação constitucional às competências tributárias. Em seus dizeres, "aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência". Sua crítica no que concerne o estudo por algumas doutrinas aproximado imunidade e isenção é melhor elucidado em suas palavras:

Visão dessa ordem não se coaduna com a devida compreensão do papel sistemático que a norma de imunidade e a de isenção desempenham na fenomenologia jurídico-tributária em nosso país. O paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na tecitura do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão-somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. (CARVALHO, 2005: 87-88).

5.1 Imunidade

Imunidade é uma regra de competência negativa, a qual define em nível constitucional as situações em que o Estado não pode exercer sua competência tributária. O inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 assevera ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre quatro hipóteses, a seguir colacionadas:

- 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 à sua impressão.

Com efeito, a finalidade mediata dos impostos é abastecer com recursos os cofres públicos para satisfazer fins sociais. A receita arrecadada de uma pessoa política para entregar à outra "encerra uma operação desnecessária, porque, em última análise, já houve a transferência, para o Poder Público, do montante pecuniário anteriormente de propriedade do particular".(BASTOS, 2002: 204)

Por outro prisma, a cessão entre a Igreja e o Estado, consolidada a partir da implementação da República no Brasil, deixou vestígios quanto à necessidade do Estado garantir a liberdade de culto. A imunidade dos templos demonstra a efetiva aplicação da premiação tributária como instrumento do desenvolvimento, uma vez que se incentiva ou pretende eliminar empecilhos em certos setores sociais.

No mesmo sentido, está a imunidade sobre as renda dos partidos políticos, e das instituições de educação e de assistência social, dada a função social que estes institutos exercem. As últimas, além de desempenhar atividades que caberiam ao próprio poder público, ainda sua importância social tem efeitos transcendentais.

Também prospera a máxima de função social a atividades de relevância incontestes, quais sejam aquelas destinadas a garantir a informação e liberdade de manifestação do pensamento e da

"expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação", prerrogativas constitucionalmente asseguradas.

5.2 Isenção e Não-Incidência

A isenção ocorre como um fenômeno jurídico consequente do plano das leis. É o mandamento, para o contribuinte que estava obrigado ao pagamento de um tributo, e que interfere no próprio núcleo da hipótese de incidência da norma tributária, a fim de dispensá-lo da obrigação.

Em razão da indispensável programação legal, as isenções se revestem como incentivos fiscais, diferenciando-se da imunidade, respeitada a tese exegeta do jurista Paulo de Barros Carvalho, no tocante à hierarquia da sua instituição. Enquanto a primeira (isenção) depende de lei, a segunda (imunidade) está no texto constitucional.

Por outro lado, a não-incidência consiste na lacuna legislativa, na inexistência de uma norma que descreva o comportamento dado como passível de tributação. É alvitre do presente trabalho a inspeção das hipóteses em que a base de cálculo efetiva não é meramente o produto patrimonial auferido. Portanto, a análise dos dispositivos que permitem à soma de todos os rendimentos percebidos durante o ano calendário, deduções indicadas pela legislação vigente (Lei n.º 9.250/1995, art. 8º).

A Lei n.º 9.250 de 1995, em seu artigo 4º, inciso III, letra “c”, por exemplo, define que podem ser deduzidos da base de cálculo até R\$ 144,20, por mês, para cada dependente, declarado como tal, na Declaração Completa de Imposto de Renda Pessoa Física. Ainda nesta Lei, o artigo 8º, inciso II, letra “a”, dispõe sobre a dedução à base de cálculo dos valores desembolsados com pensão alimentícia.

Os rendimentos decorrentes de investimentos em carteira de poupança não são computados no cálculo do imposto de renda, uma vez que o artigo 68, inciso III, da Lei n.º 8.981 de 1995, confere isenção de incidência do tributo, às pessoas físicas, sobre essas operações. O que leva ao entendimento de que a palavra isenção muitas vezes depreendidas do texto legal, indica mais dedução, redução, do que isenção propriamente dita.

Trata-se de isenção a não incidência do imposto sobre rendimentos abaixo de um certo piso, instituído anualmente por lei que respeite o princípio da anterioridade, e que, com base nas correções da Receita Federal, de maneira que a não-incidência em sentido amplo é na aplicabilidade da alíquota, diferentemente das deduções sobre a base de cálculo.

6 CONCLUSÃO

A denominação do imposto estudado como "imposto de renda", em analogia com os demais impostos, os quais têm em seu nome sua descrição, ocasiona incômodo na doutrina e equívocos para os contribuintes. Pois, afinal, a renda é constituída de proventos ou ambas se unem para promover o que é chamado também de renda?

Do exposto percebe-se que há senão uma inobservância da aplicação intencionada pelo legislador constitucional, uma diminuta liberdade do legislador ordinário. De tal situação decorre dois conceitos de renda, um *stricto sensu*, já discriminado pela legislação, e um *lato sensu*, que informa o

nome do imposto e o conjunto entre todos os acréscimos patrimoniais, advindos de rendas, estritas, e de proventos.

Com efeito, a par de tais definições, o conceito constitucional merece zelo e aplicabilidade quanto à incidência do referido tributo. Porém não é de toda renda que se extrai a base de cálculo, pois dela podem ser deduzidas determinadas (em lei) despesas. E, inclusive, a alíquota pode ser atingida, quando a lei expressamente promulga a não incidência do imposto sobre rendas diminutas.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. atual. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. 6º ed. rev. e atual. com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Cadernos de Pesquisas Tributárias 11/248.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9º ed. ver. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.